

**LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA**

CREDITI-RICAVI

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative all'area dei crediti e dei ricavi delle Aziende sanitarie del Servizio Sanitario Regionale. Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

Le procedure riguardano la complessiva gestione dei crediti e dei ricavi, che comprende principalmente i seguenti aspetti: erogazione della prestazione; fatturazione/addebito del corrispettivo dovuto e correlata contabilizzazione del ricavo e del credito; incasso del corrispettivo dovuto e correlata contabilizzazione con chiusura del credito; emissione e correlata contabilizzazione di eventuali note di credito; eventuali operazioni di recupero, di svalutazione contabile e di stralcio dei crediti. Gli aspetti riguardanti le operazioni di incasso e di chiusura del credito sono trattati in maniera più specifica nella Linea guida relative all'area delle "Disponibilità Liquide".

Il rispetto di tali procedure persegue i seguenti obiettivi:

- conoscenza e verificabilità dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa dei crediti e dei ricavi;
- corretta e verificabile valorizzazione dei crediti e dei ricavi;
- corretta imputazione dei ricavi all'esercizio di competenza;
- corretta rappresentazione dei crediti e dei ricavi nel bilancio dell'esercizio;
- salvaguardia dei crediti aziendali.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza:** i crediti esposti nello stato patrimoniale riflettono operazioni realmente avvenute, opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate; i ricavi iscritti nel conto economico rappresentano il corrispettivo derivante dall'attività effettivamente svolta dall'azienda o comunque effettivamente riconosciuto dal soggetto finanziatore; per ogni credito iscritto a bilancio l'esistenza è accertata da appositi documenti idonei a riflettere l'effettuazione dell'operazione sottostante al sorgere del credito (erogazione della prestazione, consegna del bene, provvedimento regionale di assegnazione del finanziamento ecc.);
- **completezza:** tutte le operazioni riguardanti i ricavi e i correlati crediti sono identificate e rilevate correttamente nell'esercizio di riferimento;
- **diritti/obblighi:** i crediti iscritti in bilancio rappresentano un effettivo diritto maturato alla data di chiusura dell'esercizio; i ricavi rappresentano attività realmente avvenute e/o finanziamenti effettivamente assegnati;
- **competenza:** le registrazioni contabili riflettono gli eventi economici accaduti nel periodo di riferimento; i ricavi sono imputati all'esercizio in cui è stato prestato il servizio cui il ricavo si riferisce;

- valutazione: i crediti sono correttamente valutati ed imputati ai conti dello stato patrimoniale e i ricavi ad essi riferiti sono correttamente imputati ai conti economici, nel rispetto della normativa di riferimento. In particolare, i crediti vanno esposti in bilancio al valore presunto di realizzo e quindi al netto delle svalutazioni eventualmente necessarie;
- presentazione e informativa: i crediti e i ricavi sono propriamente classificati, descritti ed esposti in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è accertata la continuità dei principi contabili e di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- separazione di compiti e responsabilità nelle fasi di acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti (e dei correlati ricavi);
- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sui crediti e i ricavi;
- preventiva predisposizione e approvazione di appositi documenti che accompagnino e comprovino ogni operazione suscettibile di generare ricavi o di originare, modificare o estinguere crediti;
- esecuzione, registrazione e rilevazione contabile delle operazioni di gestione suscettibili di generare ricavi o di originare, modificare o estinguere crediti;
- conservazione dei documenti comprovanti il diritto di credito (contratti, convenzioni, fatture, documenti di trasporto, documenti comprovanti l'erogazione della prestazione, documenti comprovanti l'assegnazione di un finanziamento ecc.);
- determinazione delle responsabilità di gestione del credito (individuazione di un responsabile di progetto per i contributi finalizzati, individuazione di un responsabile nelle procedure di recupero credito ecc.);
- verifica dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa del credito tramite il controllo di corrispondenza tra prestazioni prenotate/accettate, prestazioni erogate, prestazioni pagate, con monitoraggio degli incassi rispetto alle relative fatture/ricevute emesse e segnalazione tempestiva di tutte le prestazioni effettuate e non pagate al fine di attivare nel più breve tempo possibile le procedure di recupero del credito;
- analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sugli stessi, quali ad esempio il rischio di inesigibilità e l'eventualità di rettifiche;
- riconciliazione delle poste di credito e ricavo con le altre Aziende Sanitarie della Regione, con la Regione stessa, con altri enti, istituti ed organismi finanziatori e soggetti debitori;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure dell'area dei Crediti e dei Ricavi, ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale:

1. **CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO DA FSR INDISTINTI;**
2. **CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO SOGGETTI A RENDICONTAZIONE;**
3. **MOBILITA' ATTIVA;**
4. **ALTRE TIPOLOGIE DI RICAVI.**

Sono inoltre trattati temi specifici, per i quali il gruppo di lavoro ha ritenuto necessario un approfondimento per la particolarità della gestione amministrativo contabile:

5. **PRESTAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI SANITA' PUBBLICA;**
6. **COMPARTICIPAZIONE ALLA SPESA SANITARIA (ticket);**
7. **ATTIVITA' LIBERO PROFESSIONALE;**
8. **RICERCA COMMISSIONATA E FINALIZZATA, SPERIMENTAZIONI CLINICHE;**
9. **RIMBORSI PER TRATTENUTA MENSA;**
10. **RICAVI DA PATRIMONIO IMMOBILIARE;**
11. **RECUPERO CREDITI.**

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

Gli aspetti procedurali relativi alle movimentazioni di chiusura dei crediti sono trattati nella linea guida dedicata all'area delle "Disponibilità Liquide".

Resta per ora esclusa la mobilità internazionale in quanto oggetto di uno specifico gruppo di lavoro regionale.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- D.P.R. n. 633/1972 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" e s.m.i.;
- D.P.R. n. 917/1986 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" e s.m.i.;
- D.P.R. n. 642/1972 "Disciplina dell'imposta di bollo";
- D.lgs. n. 175/2015 "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata" e s.m.i.;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/E del 21/11/2013 "trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi erogati da amministrazioni pubbliche – Criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi";
- Circolare del Ministero delle Finanze n. 326 del 23/12/1997 "Decreto Legislativo 2 settembre 1997, n. 314 concernente armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali in materia di redditi di lavoro dipendente e assimilati";
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Codice civile, articoli 1571 e 1615;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 11 "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 15 "I crediti";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 23 "Lavori in corso su ordinazione";
- D.lgs. n. 502/1992 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23

ottobre 1992, n. 421" e s.m.i.;

- D.lgs. n. 432/1998 "Attuazione delle direttive 93/118/CE e 96/43/CE che modificano e codificano la direttiva 85/73/CEE in materia di finanziamento delle ispezioni e dei controlli veterinari degli animali vivi e di taluni prodotti di origine animale" e s.m.i.;
- D.lgs. n. 211/2003 "Attuazione della direttiva 2001/20/CE relativa all'applicazione della buona pratica clinica nell'esecuzione delle sperimentazioni cliniche di medicinali per uso clinico" e s.m.i.;
- L.R. 22/1980 "Norme per l'utilizzazione e la gestione del patrimonio e la disciplina della contabilità nell'Unità Sanitaria Locale" e s.m.i.;
- L.R. 50/1994 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere" e s.m.i.;
- Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i.;
- L.R. 34/1998 "Norme in materia di autorizzazione e accreditamento delle strutture sanitarie pubbliche e private in attuazione del D.P.R. 14 gennaio 1997" e s.m.i.;
- Principi contabili regionali approvati nell'ambito del progetto regionale REBISAN con DGR n. 416/2005 – documenti n. 2 "la valutazione delle attività in corso alla fine dell'esercizio", n. 4 " i ratei e i risconti", n. 8 "donazioni e contributi da privati";
- Delibera di Giunta Regionale n. 1131 del 02/08/2013 avente ad oggetto "Linea guida regionali attuative dell'art.1, comma 4, della L.120/2007 "Disposizioni in materia di attività libero professionale intramuraria e altre norme in materia sanitaria", come modificato dal D.L.n.158 del 13/09/2012";
- Delibera di Giunta Regionale n. 326 del 31/03/2015 avente ad oggetto "Recepimento dell'accordo ai sensi dell'articolo 1 comma 4-Bis) della legge 3 agosto 2007, n.120 e successive modifiche ed integrazioni, tra il governo, le regioni e province autonome di Trento e di Bolzano, concernente i criteri per la verifica del programma sperimentale per lo svolgimento della attività libero professionale intramuraria, presso gli studi professionali collegati in rete – Rep- atti n.19/CSR del 19 febbraio 2015";
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo attivo, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN;
- Linea guida regionale "Disponibilità Liquide";
- Linea guida regionale "Fondi rischi e oneri" (per la svalutazione dei crediti);
- Linea guida regionale "Patrimonio Netto".

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Per le definizioni generali si rimanda al codice civile, ai principi contabili OIC e all'eventuale casistica ministeriale. In questa sede si riprendono solo alcuni aspetti specifici del contesto sanitario pubblico e/o della Regione, con riferimento ad alcune tipologie di ricavo e senza pretesa di esaustività.

Classificazioni

I Crediti sono classificati nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP approvato con DM 15/06/2012:

- **Crediti v/Stato**
- **Crediti v/Regione o Provincia Autonoma**
- **Crediti v/Comuni**
- **Crediti v/Aziende sanitarie pubbliche**
- **Crediti v/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione**
- **Crediti v/Erario**
- **Crediti v/altri**

Le voci del modello ministeriale CE approvato con DM 15/06/2012 che costituiscono componenti positivi di conto economico sono classificate nelle seguenti categorie:

VALORE DELLA PRODUZIONE

- **Contributi in c/esercizio**
- **Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti**
- **Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti**
- **Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria**
- **Concorsi, recuperi e rimborsi**
- **Compartecipazioni alla spesa per prestazioni sanitarie (ticket)**
- **Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio**
- **Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni**
- **Altri ricavi e proventi**

PROVENTI E ONERI FINANZIARI

- **Interessi attivi**
- **Altri proventi**

RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

- **Rivalutazioni**

PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- **Proventi straordinari**

Contributi in c/esercizio

Si tratta tipicamente dei trasferimenti volti a finanziare i diversi settori di attività sanitaria, di diretta competenza delle Aziende Sanitarie ed il cui finanziamento ricade generalmente sulla Regione.

Contributi in conto esercizio da FSR indistinti

Si tratta di risorse, a carico del Fondo Sanitario Regionale, trasferite per finanziare diversi settori di attività sanitaria, di competenza delle Aziende Sanitarie.

Le risorse sono assegnate con Delibera di Giunta Regionale per quote indistinte (quote capitarie), per progetti speciali (funzioni), per quote a garanzia dell'equilibrio economico e finanziario.

La Regione eroga mensilmente alle Aziende Sanitarie degli acconti che sono determinati sulla base di stime legate a dati economico-finanziari degli esercizi precedenti. Al termine dell'esercizio di riferimento, e comunque entro i termini previsti per la chiusura del bilancio, viene effettuato un conguaglio con l'attestazione da parte della Regione delle somme effettivamente spettanti alle singole Aziende. Le Aziende iscrivono i ricavi e i crediti tenuto conto dei trasferimenti ricevuti in acconto.

Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione

Rientrano in questa fattispecie i contributi in c/esercizio destinati all'Azienda Sanitaria dalla Regione o da altri Enti finanziatori (pubblici o privati) per la realizzazione di interventi socio-sanitari, di carattere annuale o pluriennale, per cui sussiste obbligo di rendicontazione all'ente finanziatore. I contributi in questione sono assegnati dall'ente finanziatore mediante atto formale specifico (nel caso della Regione l'atto formale è la delibera di giunta regionale).

Sono riconducibili a questa fattispecie anche i contributi che, pur rientrando nelle risorse del FSR, sono vincolati alla realizzazione di determinati obiettivi e soggetti a rendicontazione (quali progetti a funzione, contributi finalizzati, obiettivi di PSN).

Sono infine riconducibili a questa fattispecie i finanziamenti finalizzati alla ricerca qualificati come contributi (si veda al riguardo la definizione di "ricerca commissionata e finalizzata").

Mobilità attiva

Si tratta di prestazioni sanitarie erogate dall'Azienda a pazienti residenti sul territorio di altre Aziende Sanitarie della regione o fuori regione.

Le tipologie di prestazioni sono le seguenti:

Mobilità infra-regionale

- prestazioni di ricovero;
- prestazioni di specialistica ambulatoriale, compreso il pronto soccorso non seguito da ricovero;
- somministrazioni farmaci;
- farmaceutica territoriale (solo per le Aziende Usl);
- assistenza medica di base (solo per le Aziende Usl);
- sangue, emocomponenti e plasma derivati.

Mobilità interregionale

- prestazioni di ricovero, comprese le prestazioni erogate dagli ospedali privati del territorio;
- prestazioni di specialistica ambulatoriale, compreso il Pronto soccorso non seguito da ricovero e comprese le prestazioni erogate dal privato accreditato del territorio;
- somministrazioni farmaci;
- farmaceutica territoriale (solo per le Aziende Usl);
- assistenza medica di base (solo per le Aziende Usl);
- prestazioni termali (solo per le Aziende Usl);
- trasporti in ambulanza ed elicottero.

Rimborsi

Sono rimborsi le somme spettanti all'Azienda Sanitaria a reintegro di costi da questa sostenuti. L'ammontare del rimborso può non coincidere con quello del correlato costo.

Prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica

Le prestazioni erogate dal Dipartimento di Sanità Pubblica sono quelle volte all'accertamento e controllo dei fattori di nocività e pericolosità per la salute oltreché quelle di medicina legale. Si possono distinguere i seguenti gruppi di attività:

- prestazioni del servizio di igiene pubblica;
- prestazioni del servizio prevenzione e sicurezza negli ambienti di lavoro;
- prestazioni di impiantistica antinfortunistica;
- prestazioni del servizio veterinario;
- sanzioni amministrative.

È prevista la possibilità di erogare prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica in regime di libera professione.

Prestazioni del servizio di igiene pubblica - Prestazioni del servizio prevenzione e sicurezza negli ambienti di lavoro

Si tratta di prestazioni istituzionali erogate dalle Aziende USL e precisamente dalle U.O. di Igiene Pubblica e di Medicina del Lavoro a favore di privati (persone fisiche, imprese, associazioni ecc.).

Sono prestazioni non ricomprese nei Livelli Essenziali di Assistenza (L.E.A.) e quindi erogate a fronte di un corrispettivo determinato sulla base di tariffe nazionali o regionali, uguali per tutte le Aziende Sanitarie della Regione.

Si riportano alcuni esempi tipici di prestazioni dell'U.O. di Igiene Pubblica:

- certificazione sanitaria a privati: si tratta del rilascio di certificazioni di idoneità per l'apertura di esercizi commerciali; libretti sanitari; diritti di sopralluogo; specifiche certificazioni per l'ottenimento o il rinnovo della patente di guida o nautica, di patenti speciali o del porto d'armi; contrassegni speciali per gli invalidi; esonero dall'uso delle cinture di sicurezza ecc.;
- vaccinazioni facoltative a favore di utenti che, ad esempio, si recano in paesi a rischio sanitario;
- prestazioni medico legali, richieste dai provveditorati scolastici o da altri enti pubblici;
- polizia mortuaria;
- pareri igienico-sanitari;
- autorizzazioni sanitarie legge regionale 34/98.

Esempi tipici di prestazioni dell'U.O. di Medicina del Lavoro sono invece:

- accertamenti sanitari: visite e accertamenti sanitari sui lavoratori;
- attestati e pareri su nuovi insediamenti produttivi o impianti.

Prestazioni di impiantistica antinfortunistica

Si tratta di prestazioni poste in essere dal Servizio Impiantistica/Antinfortunistica delle Aziende Usl a favore di privati (persone fisiche, imprese, associazioni ecc.). Ne sono un esempio i controlli ad apparecchiature e impianti e i duplicati di libretti ascensori ed impianti.

Prestazioni del servizio veterinario

Si tratta di prestazioni effettuate dal Servizio Veterinario a favore di terzi privati, sia su richiesta di questi ultimi, sia per esigenze legate all'attività istituzionale programmata.

Tali prestazioni non sono ricomprese nei Livelli Essenziali di Assistenza (L.E.A.) e quindi sono erogate a fronte di un corrispettivo determinato sulla base di tariffe nazionali o regionali, uguali per tutte le Aziende Sanitarie della Regione.

Ne sono un esempio le prestazioni veterinarie erogate a privati (microchip ed altri) e le prestazioni effettuate presso gli stabilimenti di macellazione/trasformazione. Queste ultime sono regolamentate da un'apposita normativa (D.lgs. 432/98).

Sanzioni amministrative

Si tratta di sanzioni che rientrano nell'ambito di attività del Dipartimento di Sanità Pubblica e che vengono comminate nel caso di mancato rispetto della normativa vigente a seguito dei controlli in materia di alimenti, ambienti di vita e lavoro, sicurezza ecc. Tali sanzioni sono disposte con verbale redatto sia da parte del personale dipendente dell'Azienda Usl che da altri corpi previsti dalla normativa vigente (per esempio NAS, vigili urbani ecc.).

Compartecipazione alla spesa sanitaria (ticket)

In base alla normativa vigente, i cittadini contribuiscono alla spesa per prestazioni sanitarie mediante il pagamento dei cosiddetti ticket, in particolare per le prestazioni erogate in regime ambulatoriale (esclusi i casi di esenzione previsti dalla normativa ed il pre e post ricovero).

Attività libero professionale

Si tratta di attività libero professionale del personale medico-veterinario e delle altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario, svolta individualmente o in équipe in regime ambulatoriale e di ricovero ordinario ovvero diurno (Day Hospital/Day Surgery) in favore e su libera scelta del cittadino e con oneri a carico dello stesso, anche a mezzo di assicurazioni o fondi sanitari integrativi. Sono ricomprese nella libera professione le consulenze e altre prestazioni previste nel contratto nazionale di lavoro.

La disciplina della libera professione, per quanto compatibile con la normativa di riferimento di cui alle Convenzioni Nazionali (in riferimento all'ACN 23.03.05 per i rapporti con i professionisti ambulatoriali) e previa formale intesa con le rappresentanze sindacali aziendali delle categorie interessate, può essere estesa agli specialisti medici, biologi, psicologi ed altri ambulatoriali operanti presso l'Azienda.

L'attività libero-professionale è aggiuntiva rispetto all'attività istituzionale e deve essere resa fuori dall'orario di lavoro, previa autorizzazione dell'Azienda.

Ricerca commissionata e finalizzata - Sperimentazione clinica

Nell'ambito delle finalità e del metodo della ricerca scientifica, le Aziende Sanitarie, in particolare le Aziende Ospedaliero-Universitarie e gli Istituti di Ricerca, possono svolgere attività di ricerca (di base, preclinica e clinica) per conto di altri soggetti pubblici o privati, con il limite della compatibilità con il perseguimento dei fini e dei compiti istituzionali, didattici e di ricerca.

Le Aziende Sanitarie svolgono inoltre sperimentazioni cliniche, ossia studi medici effettuati per testare gli effetti di un nuovo farmaco o di un farmaco già esistente, di una cura biologica o di un dispositivo medicale in grado di curare o limitare una malattia già identificata. L'obiettivo principale di una sperimentazione clinica consiste nel confrontare due o più gruppi di soggetti, utilizzando due o più cure al fine di determinare l'efficacia di un farmaco, di una cura biologica o di un dispositivo medicale. Le sperimentazioni cliniche devono essere svolte con accuratezza e nel rispetto dei codici etici, al fine di proteggere i pazienti da inutili effetti secondari e consentire un'analisi precisa delle informazioni sulla malattia.

In base alle finalità, si possono distinguere ricerche e sperimentazioni a valenza commerciale e a valenza non commerciale. La qualificazione dell'erogazione quale corrispettivo commerciale ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario (circolare n.34/E del 21/11/2013). Qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione delle erogazioni, si utilizzano dei criteri residuali indicati nella medesima circolare. In linea generale, la ricerca e la sperimentazione clinica sono da considerarsi commerciali quando sussiste un rapporto sinallagmatico e quindi l'erogazione del finanziamento assume rilevanza ai fini IVA in quanto avviene a fronte di un'obbligazione di dare, fare/non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Anche la presenza di una clausola risolutiva espressa e/o di risarcimento del danno da inadempimento riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali.

Ai fini della presente linea guida, con il termine "ricerca commissionata" si intende la ricerca commerciale, mentre con il termine "ricerca finalizzata" si intende la ricerca istituzionale, il cui finanziamento viene qualificato come contributo in conto esercizio.

Ricavi da patrimonio immobiliare

I ricavi da patrimonio immobiliare confluiscono nella voce di conto economico "A.9.B. Fitti attivi ed altri proventi da attività immobiliari" e derivano generalmente da:

- fitti / locazioni attive;
- concessioni in uso;
- affitto di locali ad uso commerciale;
- redditi fondiari (affitto di terreni agricoli; contratto di coltivazione stagionale per appezzamenti di terreni);
- locazione di aree stradali a enti pubblici;
- affitto di ramo d'azienda;
- altri proventi da attività immobiliari.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e dovranno definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere gestite e controllate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità;
- uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e della loro rilevazione contabile;
- esistenza di adeguate modalità e responsabilità di raccolta, sistematizzazione e verifica dei dati relativi all'attività svolta, ossia alla cessione di beni e all'erogazione di servizi;
- esistenza di appropriate registrazioni contabili;
- analisi periodica dei crediti aperti e della loro effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa, anche tramite la verifica dei provvedimenti di assegnazione ed erogazione dei contributi, il controllo di corrispondenza tra prestazioni prenotate/accettate, prestazioni erogate e prestazioni pagate, lo svolgimento di analisi comparate periodiche dell'ammontare degli incassi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- monitoraggio degli incassi rispetto ai crediti scaduti e attivazione tempestiva delle procedure di recupero del credito.

Ogni procedura amministrativo-contabile aziendale deve individuare:

- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- tempistica e scadenza di ogni attività;
- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili;
- periodiche quadrature dei valori contabili anche attraverso la circolarizzazione dei crediti, in particolare verso aziende sanitarie della regione, regione, altri soggetti con saldi rilevanti, soggetti rappresentativi di eventuali classi di crediti "polverizzati", ossia caratterizzati da saldi di ammontare singolarmente contenuto, ma complessivamente significativo. A tal fine l'azienda deve dotarsi di apposite istruzioni operative;
- modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).

Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", si individuano le fasi ritenute essenziali e per alcune fasi vengono riportati alcuni requisiti specifici.

1. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO DA FSR INDISTINTI

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Assegnazione quota Fondo Sanitario Regionale**
- 2. Erogazione mensile delle rate alla Tesoreria**
- 3. Comunicazione di fine esercizio da parte della Regione**
- 4. Rilevazione del ricavo**
- 5. Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Assegnazione quota Fondo Sanitario Regionale

In sede di programmazione economico-finanziaria, la Regione Emilia Romagna assegna alle Aziende sanitarie della Regione le risorse a titolo di quota capitaria e a garanzia dell'equilibrio economico e finanziario, al fine di predisporre gli strumenti di programmazione: Bilancio Economico Preventivo e Piano investimenti. La procedura deve individuare le funzioni (uffici/servizi) coinvolte e destinatarie della documentazione relativa all'assegnazione delle quote di Fondo Sanitario Regionale.

2. Erogazione mensile delle rate alla Tesoreria

La procedura aziendale deve:

- individuare la funzione tenuta alla raccolta della documentazione relativa ai trasferimenti di cassa;
- esplicitare che i trasferimenti mensili di cassa erogati alle Aziende Sanitarie della Regione a titolo di acconto non vanno registrati a ricavo, ma come voce di acconto, tra i debiti, fino ad ottenimento a fine esercizio delle indicazioni regionali sulla regolazione di cassa;
- disciplinare la regolarizzazione dell'incasso attraverso l'emissione della reversale di incasso (si rimanda alla linea guida "Disponibilità Liquide").

3. Comunicazione di fine esercizio da parte della Regione

Entro i termini per la chiusura del bilancio di esercizio, la Regione trasmette alle Aziende una nota con una tabella riepilogativa delle assegnazioni effettuate nell'anno (competenza) e la regolarizzazione della cassa erogata nell'anno, con l'indicazione dei crediti e debiti da chiudere.

La procedura deve prevedere l'individuazione della funzione deputata alla raccolta della documentazione relativa alla regolazione di cassa.

4. Rilevazione del ricavo

La procedura deve individuare il momento di rilevazione del credito e del correlato ricavo: i contributi in c/esercizio indistinti sono iscrivibili a bilancio solamente quando risultano attribuiti/assegnati in via definitiva dalla Regione, con atto formale (delibera, determina ecc.).

Sulla base della delibera di assegnazione della quota di FSR, l'Ufficio Economico Finanziario rileva il credito e il correlato ricavo.

Sulla base della comunicazione di cui al punto precedente, l'Ufficio Economico Finanziario effettua le opportune scritture contabili volte a stornare gli acconti ricevuti in corso d'anno, a chiusura totale o parziale dei crediti verso la Regione.

5. Controlli di fine esercizio

La procedura deve prevedere i seguenti controlli ritenuti minimali:

- corrispondenza tra gli importi indicati nelle delibere di assegnazione ed i ricavi iscritti in bilancio;
- corretta registrazione degli acconti e dei saldi;
- corretto utilizzo dei conti economici;
- analisi comparate dell'ammontare dei contributi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- circolarizzazione dei crediti verso la Regione.

Il percorso qui proposto fa specifico riferimento ai finanziamenti assegnati con la delibera di programmazione, ossia la quota capitaria e il fondo a garanzia dell'equilibrio. In generale, il percorso proposto è applicabile anche ad altri contributi in conto esercizio, non necessariamente rientranti nella quota di FSR indistinta, non legati alla realizzazione di progetti e non soggetti a rendicontazione. Al contrario, per i finanziamenti regionali assegnati a titolo di quota di FSR indistinta per progetti speciali o funzioni specifiche, così come per altri contributi in conto esercizio finalizzati e soggetti a rendicontazione, si ritiene applicabile il percorso previsto per i contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione (infra).

2. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO SOGGETTI A RENDICONTAZIONE

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Dipartimenti assistenziali;
- Distretti;
- Dipartimento Tecnico/ Amministrativo;
- Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Elaborazione e presentazione del progetto**
- 2. Approvazione del progetto da parte dell'Azienda**
- 3. Assegnazione di contributo da parte dell'Ente Finanziatore**
- 4. Rilevazione del ricavo**
- 5. Individuazione del Responsabile del Progetto**
- 6. Proposta di preventivo di spesa**
- 7. Approvazione della proposta di preventivo di spesa**
- 8. Rilevazioni di fine esercizio**
- 9. Rendicontazione**
- 10. Incasso del contributo**
- 11. Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Elaborazione e presentazione del progetto

Questa fase è eventuale e può essere alternativa alla fase 6. È prevista nel caso in cui, per accedere ad un finanziamento, sia necessario presentare un progetto di intervento con determinati contenuti (obiettivi, azioni, durata, risorse e piano economico-finanziario, risultati attesi, ecc.).

La procedura deve disciplinare l'individuazione del Responsabile del Progetto, che elabora o coordina le attività legate alla predisposizione della proposta di progetto e, previa autorizzazione da parte della Direzione Aziendale o altra struttura delegata, la trasmissione del progetto stesso all'Ente Finanziatore.

2. Approvazione del progetto da parte dell'Azienda

Questa fase è eventuale e presente al verificarsi della fase di cui al punto 1. La procedura deve garantire:

- l'individuazione dei soggetti preposti all'autorizzazione del progetto e la definizione delle modalità di formalizzazione dell'approvazione;
- che l'autorizzazione sia formulata previa verifica che gli utilizzi previsti siano coerenti rispetto alle finalità per le quali i contributi sono richiesti.

3. Assegnazione di contributo da parte dell'Ente Finanziatore

Nel caso questa fase sia preceduta dalla presentazione di un progetto da parte dell'Azienda, l'assegnazione del contributo attraverso un atto formale (Decreto Ministeriale, Delibera di Giunta Regionale, altro) costituisce approvazione del progetto da parte dell'ente finanziatore. In ogni caso, la procedura deve garantire:

- l'identificazione puntuale di ciascun contributo assegnato, in termini almeno di: soggetto erogatore; estremi dei provvedimenti formali di assegnazione del contributo; oggetto del contributo; ammontare del contributo; vincoli all'impiego del contributo;
- l'identificazione puntuale, per ciascun contributo assegnato, della natura del contributo: definizione del conto economico e del conto di credito; verifica se accantonabile o meno ai sensi dell'art. 29, c. 1, lett. e) D.lgs. 118/2011 e conseguentemente dei tempi di realizzazione del progetto;

- la comunicazione tempestiva al Responsabile del progetto in merito alla possibilità di accantonare o meno il finanziamento.

4. Rilevazione del ricavo

La contabilizzazione del contributo in conto esercizio è eseguita dall'Ufficio Economico Finanziario sulla base del provvedimento di assegnazione.

5. Individuazione del Responsabile del Progetto

La procedura aziendale deve:

- stabilire un percorso di individuazione del Responsabile del Progetto (da parte della Direzione Aziendale o altra struttura delegata), laddove ciò non sia già avvenuto tramite l'eventuale svolgimento della fase 1;
- individuare gli uffici coinvolti nella gestione dei progetti a cui fa capo l'obbligo di conservazione di tutta la documentazione relativa al progetto: assegnazione contributo, preventivo di spesa, autorizzazione del preventivo di spesa, rendicontazione economico-finanziaria.

6. Proposta di preventivo di spesa

Questa fase può ritenersi alternativa alla fase 1. La procedura aziendale deve indicare gli elementi che devono essere presenti nel preventivo: estremi del provvedimento di assegnazione; oggetto del contributo; importo del contributo; indicazione dei costi che si prevede di sostenere, possibilmente divisi per anno e per conto del piano dei conti; eventuali quote di autofinanziamento; altri elementi discrezionali dell'Azienda (scadenza ecc.).

7. Approvazione della proposta di preventivo di spesa

Questa fase è eventuale e presente al verificarsi della fase di cui al punto 6.

8. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura aziendale deve:

- stabilire il percorso per la rendicontazione all'Ufficio Economico Finanziario dell'attività svolta e dei relativi costi sostenuti nel corso dell'esercizio, al fine di determinare eventuali accantonamenti per i contributi in conto esercizio contabilizzati in corso d'anno ed eventuali utilizzi per i contributi in conto esercizio contabilizzati negli esercizi precedenti per cui esiste un fondo per quote inutilizzate di contributi;
- stabilire il percorso per la rendicontazione all'Ufficio Economico Finanziario dell'attività svolta e dei relativi costi sostenuti nel corso dell'esercizio, al fine di determinare eventuali rettifiche di contributi in conto esercizio nel caso di utilizzi per investimenti (si rinvia alla Linea Guida sul Patrimonio Netto).

9. Rendicontazione

Si tratta di una fase che difficilmente si verifica entro il medesimo anno di assegnazione del finanziamento. La procedura aziendale deve:

- stabilire le modalità di rendicontazione del progetto: il responsabile del progetto provvede, in relazione alle attività svolte, alla rendicontazione periodica relativamente agli obblighi informativi concernenti gli aspetti scientifici (per esempio nel caso della ricerca) ed economici. In genere, le modalità sono stabilite dall'ente finanziatore;
- stabilire le modalità con cui la relazione sull'attuazione scientifica e la rendicontazione economica sono trasmesse all'ente finanziatore per le previste approvazioni (intermedie e finali) e per l'erogazione del contributo. Occorre prevedere che copia di tale rendicontazione sia trasmessa all'Ufficio Economico Finanziario;
- prevedere la quadratura tra i dati oggetto di ogni rendicontazione e i dati contabili.

10. Incasso del contributo

Si tratta di una fase che difficilmente si verifica entro il medesimo anno di assegnazione del finanziamento. La procedura aziendale deve disciplinare:

- l'invio della documentazione alle U.O. responsabili dell'impiego e della rendicontazione del contributo;
- l'acquisizione e conservazione delle eventuali comunicazioni ufficiali di erogazione del contributo da parte del soggetto finanziatore;
- l'identificazione puntuale degli incassi effettuati per ogni contributo e la regolarizzazione dell'incasso attraverso l'emissione della reversale di incasso (si rimanda alla linea guida "Disponibilità Liquide").

11. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve individuare i controlli da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'U.O. Economico Finanziario, tra cui:

- confrontare il valore dei crediti per contributi in conto esercizio con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente;
- motivare e documentare la variazione in termini di contributi assegnati nell'esercizio e incassi effettuati nell'esercizio;
- con riferimento ai contributi contabilizzati nell'esercizio, verificare la corrispondenza tra i provvedimenti di assegnazione e le somme iscritte in bilancio, con verifica della correttezza dei conti utilizzati; si suggerisce un controllo periodico in corso d'anno;
- verificare i crediti verso la Regione, verso le Aziende Sanitarie della Regione, nonché verso altri enti finanziatori; si suggerisce anche un controllo periodico in corso d'anno;
- verificare il corretto utilizzo dei conti di credito e di ricavo, soprattutto nel caso di progetti in cui un'Azienda Sanitaria della Regione risulti capofila (si rimanda alla sezione dedicata a "Controlli infragruppo e Consolidamento dei dati");
- effettuare una quadratura almeno annuale tra le assegnazioni ricevute, i relativi incassi e i dati contabili presenti nel sistema, anche attraverso una circolarizzazione dei crediti con gli enti finanziatori;
- verificare la correttezza delle registrazioni di accantonamenti e utilizzi per quote inutilizzate di contributi in conto esercizio, con quadratura tra disponibilità residue risultanti sui singoli finanziamenti e valore dei fondi per quote inutilizzate di contributi in conto esercizio iscritte a bilancio.
- verificare la corretta registrazione delle rettifiche dei contributi in conto esercizio utilizzate per investimenti, anche attraverso opportuno collegamento con le procedure delle immobilizzazioni e del patrimonio netto.

3. MOBILITA' ATTIVA

Le prestazioni di mobilità attiva seguono una procedura piuttosto complessa che è regolamentata da apposite circolari regionali.

Mobilità infra-regionale

Per quanto riguarda la mobilità infra-regionale, in linea generale è stabilito un percorso di scambio di informazioni attraverso la trasmissione alla Regione, da parte delle Aziende Sanitarie, di flussi informatici relativi alle prestazioni sanitarie erogate, con tracciati e tempistiche predefiniti e un ritorno informativo da parte della Regione dei dati validati. Le prestazioni soggette a compartecipazione da parte dell'utente devono essere addebitate al netto del ticket.

Le Aziende Sanitarie (Usl), a fronte dell'addebito di una prestazione, rilevata con il ritorno informativo trasmesso dalla Regione, possono accettarlo o contestarlo in tutto o in parte. Le contestazioni possono essere di carattere amministrativo o sanitario. L'Azienda che riceve la contestazione può accettarla o respingerla. La definizione delle contestazioni e controdeduzioni tra Aziende Sanitarie della Regione non avviene con tempistiche compatibili per definire i valori economici entro i termini per la chiusura del bilancio di esercizio.

Le Aziende Sanitarie possono stipulare accordi di fornitura delle prestazioni sanitarie, stabilendo limiti di produzione e tetti economici. Il percorso di definizione degli accordi deve concludersi entro il primo trimestre o al più tardi entro il primo semestre dell'anno di riferimento, salvo diverse indicazioni da parte della Regione.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione della mobilità infra-regionale avviene sulla base di comunicazioni della Regione e precisamente:

- nota scritta inviata trimestralmente dalla Regione a ciascuna Azienda, contenente una tabella sintetica dei dati di mobilità attiva e passiva relativi al trimestre di riferimento;
- nota scritta inviata annualmente in sede di chiusura del bilancio di esercizio, contenente una tabella annuale dei dati di mobilità attiva e passiva relativi all'esercizio di riferimento, che costituiscono la base per le scritture di chiusura dell'esercizio;
- nota scritta inviata successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio, contenente una tabella annuale definitiva, comprensiva degli esiti delle contestazioni/controdeduzioni.

La regolazione delle partite di credito e debito non avviene direttamente tra le aziende, ma sulla base di una procedura gestita dalla Regione:

- la Regione effettua delle rimesse mensili di cassa, che costituiscono acconti del fondo sanitario regionale, comprensivi in modo indistinto anche dei contributi in conto esercizio;
- a fine anno, la Regione trasmette alle Aziende un prospetto riepilogativo di cassa con la definizione dei crediti e debiti da chiudere in riferimento agli acconti ricevuti con le rimesse mensili. Solitamente, il prospetto riepilogativo di cassa prevede meccanismi di compensazione tra crediti e debiti di mobilità infra-regionale e interregionale, crediti per trasferimenti regionali in c/esercizio e acconti erogati dalla Regione mediante le rimesse mensili. La compensazione avviene su crediti e debiti gestiti dalla Regione.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della gestione della mobilità, ma si limita a fornire gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo-contabile per la redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Direzioni Sanitarie di Presidio;
- Servizio Farmaceutico;
- Distretto;

- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario;
- Ufficio Tecnologie Informatiche di Rete (CED);
- Ufficio mobilità sanitaria.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Erogazione della prestazione**
2. **Trasmissione dei flussi informativi alla Regione**
3. **Ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione**
4. **Comunicazione trimestrale da parte della Regione**
5. **Rilevazione del ricavo su base trimestrale**
6. **Comunicazione annuale da parte della Regione**
7. **Rilevazione del ricavo su base annuale**
8. **Controlli di fine esercizio**
9. **Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione**
10. **Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. **Erogazione della prestazione**

La procedura deve individuare le funzioni (uffici/servizi) coinvolte e prevedere tutti i passaggi informativi e documentali relativi all'effettuazione della prestazione, necessari per effettuare l'addebito all'Azienda territoriale di residenza dell'utente.

È opportuno individuare un ufficio che effettui un controllo dei dati da trasmettere/ trasmessi alla Regione.

2. **Trasmissione dei flussi informativi alla Regione**

È necessario individuare la funzione deputata alla trasmissione dei flussi informativi alla Regione, nel rispetto delle modalità e tempistiche stabilite dalla Regione stessa.

3. **Ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione**

È necessario individuare la funzione addetta alle procedure amministrative e contabili della mobilità attiva con compiti di addebito alle singole Aziende, riscontro, gestione delle contestazioni e modifica degli addebiti stessi.

Ai fini della corretta gestione dei rapporti economici tra Aziende sanitarie, nel caso di sottoscrizione di accordi di fornitura, è necessario prevedere che tali accordi, in genere seguiti nel loro perfezionamento dalle Direzioni Sanitarie, siano trasmessi all'ufficio mobilità, all'ufficio economico finanziario e al controllo di gestione.

4. **Comunicazione trimestrale da parte della Regione**

La procedura aziendale deve individuare gli uffici tenuti alla raccolta della documentazione trasmessa dalla regione per la contabilizzazione.

5. **Rilevazione del ricavo su base trimestrale**

L'ufficio economico finanziario registra i ricavi corrispondenti alla nota trasmessa dalla Regione.

6. **Comunicazione annuale da parte della Regione**

A fine esercizio, la Regione trasmette la nota con i dati di mobilità da contabilizzare per la chiusura del bilancio, oltre alla nota per la regolarizzazione della cassa erogata tramite le rimesse mensili. Al riguardo vale quanto detto al punto 4.

7. **Rilevazione del ricavo su base annuale**

L'ufficio economico-finanziario registra i ricavi corrispondenti alla nota trasmessa dalla Regione.

8. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verificare la corretta applicazione degli accordi di fornitura sottoscritti;
- verificare la corretta contabilizzazione dei crediti per mobilità, tenuto conto della nota regionale per la regolarizzazione della cassa erogata nell'anno tramite le rimesse mensili;
- verificare la correttezza dei conti di ricavo e di credito utilizzati per la registrazione della mobilità attiva;
- effettuare analisi comparate dell'ammontare dei crediti e dei ricavi per mobilità del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- verificare la corrispondenza dei dati economici e finanziari ai fini della corretta quadratura degli scambi fra Aziende Sanitarie della Regione.

9. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione

Successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio, la Regione trasmette la nota con i dati di mobilità definitivi, comprensivi degli esiti delle contestazioni. Al riguardo vale quanto detto al punto 4.

10. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze

A seguito della chiusura definitiva potrebbe essere necessario effettuare delle registrazioni di aggiustamento rispetto a quanto rilevato in sede di chiusura del bilancio di esercizio. L'ufficio economico-finanziario registra tali aggiustamenti rilevando sopravvenienze attive o insussistenze dell'attivo, in quanto si tratta di ricavi/costi non di competenza dell'esercizio.

Per l'Azienda Usl di Imola e l'Azienda Usl della Romagna, sul cui territorio insistono rispettivamente Montecatone Rehabilitation Institute Spa e l'Istituto Scientifico Romagnolo per lo Studio e la Cura dei Tumori (I.R.S.T.) S.r.l, nonché per eventuali casi analoghi, la contabilizzazione della mobilità attiva relativa a tali istituti può essere effettuata alternativamente sulla base delle fatture passive addebitate da tali strutture o sulla base delle comunicazioni trimestrali trasmesse dalla Regione, fermo restando che a fine esercizio deve essere garantita la quadratura tra quanto iscritto a bilancio dall'Azienda e quanto comunicato con nota dalla Regione.

Mobilità interregionale

Le prestazioni sanitarie erogate da Aziende Sanitarie o strutture private accreditate della Regione a favore di pazienti residenti in altre Regioni sono gestite attraverso una procedura complessa che è regolamentata da apposite norme regionali e nazionali.

I rapporti tra le Regioni vengono gestiti a livello centrale dalla Regione Emilia Romagna, comprese le contestazioni. I tempi di definizione dei valori economici sono molto lunghi e di norma successivi alla chiusura del bilancio di esercizio.

Le prestazioni soggette a compartecipazione da parte dell'utente devono essere addebitate al netto del ticket.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione del ricavo per mobilità interregionale avviene nel seguente modo:

- in sede di chiusura del bilancio di esercizio, il ricavo di competenza viene contabilizzato sulla base degli ultimi dati disponibili in azienda relativi alla produzione dell'anno di competenza, tenuto conto degli andamenti degli esercizi precedenti;
- relativamente alle prestazioni erogate da strutture private a residenti di altre Regioni, le strutture private sono tenute a fatturare all'Azienda Usl del territorio su cui insistono. Contemporaneamente alla registrazione della fattura passiva, oppure a fine esercizio in un'unica soluzione, l'Azienda Usl di riferimento rileva un credito e un correlato ricavo per mobilità attiva interregionale per un importo pari ai costi ad-

- debitati dalle strutture private. La procedura definisce il trattamento contabile delle fatture a cavaliere;
- successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio vengono rilevate sopravvenienze attive o insussistenze dell'attivo per allineare i ricavi iscritti in bilancio ai dati trasmessi dalla Regione. Qualora l'insussistenza dell'attivo derivi da prestazioni erogate da strutture private, è necessario prevederne il recupero attraverso la richiesta della nota di credito alla struttura privata.

La regolazione finanziaria, come per la mobilità infra-regionale, non avviene direttamente tra le Aziende, ma viene gestita a livello centrale dalla Regione Emilia Romagna attraverso il sistema della compensazione con le erogazioni di cassa.

Si ritiene che, tenuto conto delle peculiarità di cui sopra, gli uffici coinvolti dovrebbero essere i medesimi proposti per la mobilità infra-regionale.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Erogazione della prestazione**
- 2. Trasmissione dei flussi informativi alla Regione**
- 3. Trasmissione dei dati di mobilità attiva al Servizio economico-finanziario**
- 4. Rilevazione del ricavo**
- 5. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione**
- 6. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Erogazione della prestazione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 1.

2. Trasmissione dei flussi informativi alla Regione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 2.

3. Trasmissione dei dati di mobilità attiva al Servizio economico-finanziario

La procedura aziendale deve individuare l'ufficio responsabile della trasmissione dei dati di produzione all'U.O. Economico Finanziario.

4. Rilevazione del ricavo

Non essendoci alla data di chiusura del Bilancio di esercizio elementi certi per la registrazione dei ricavi di competenza, la valutazione deve essere fatta secondo prudenza. La procedura deve prevedere la metodologia di calcolo da utilizzare e la documentazione da produrre.

5. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 4.

6. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 10.

4. ALTRE TIPOLOGIE DI RICAVI

La presente linea guida tratta nello specifico alcune tipologie di ricavi per le quali è stato ritenuto necessario un approfondimento per la particolarità della gestione amministrativo contabile. In linea generale, tuttavia, le procedure aziendali devono coprire tutta la gamma delle operazioni che rientrano nell'area del Ciclo Attivo – Area Crediti Ricavi.

Al riguardo, è opportuno osservare che il Ciclo Attivo di norma può rappresentarsi con una delle seguenti sequenze:

- prenotazione-richiesta / incasso-emissione documento a quietanza / erogazione della prestazione o cessione del bene / rilevazione del ricavo / controlli / operazioni di fine esercizio;
- prenotazione-richiesta / erogazione della prestazione o cessione del bene / emissione documento di addebito / rilevazione del ricavo / incasso / controlli / operazioni di fine esercizio;
- erogazione della prestazione o cessione del bene / emissione documento di addebito / rilevazione del ricavo / incasso / controlli / operazioni di fine esercizio.

Di seguito si riportano ulteriori requisiti specifici che devono essere considerati minimi per la corretta gestione dei crediti e ricavi.

1. Individuare la tipologia di ricavi oggetto della procedura, descrivendone le principali caratteristiche e le peculiarità più significative dal punto di vista amministrativo contabile.
2. Individuare la/le modalità di richiesta delle prestazioni (per esempio, libero accesso, prenotazione dell'utente in regime di libera scelta del luogo di cura, presenza di un contratto o convenzione). In alcuni casi può anche trattarsi di prestazioni non precedute da richiesta, come per le attività di controllo effettuate dal Dipartimento di Sanità Pubblica.
3. Individuare la/le funzioni amministrative responsabili dell'iter amministrativo, specificando per ciascuna le attività da svolgere. A titolo esemplificativo:
 - nel caso di prestazioni erogate a privati paganti, l'ufficio amministrativo responsabile della predisposizione di un preventivo di spesa, della formalizzazione dell'accettazione da parte dell'interessato, dell'incasso dell'eventuale acconto;
 - nel caso di prestazioni soggette a fatturazione diretta tra Aziende sanitarie o altre amministrazioni pubbliche (per esempio, prestazioni di specialistica, consulenze), l'ufficio amministrativo responsabile della stipula e della raccolta di tutte le convenzioni e di tutti i contratti e, se l'attività oggetto della convenzione deve essere preventivamente autorizzata, l'ufficio aziendale addetto a tale funzione;
 - nel caso di corsi di formazione, l'ufficio amministrativo responsabile della raccolta di tutta la documentazione necessaria per l'organizzazione del corso a fronte sia dei costi sostenuti, sia delle quote di iscrizione addebitate o da addebitare.
4. Prevedere le modalità e gli uffici che hanno la responsabilità di raccolta, sistematizzazione e verifica dei dati relativi all'attività svolta, ossia alle prestazioni erogate e alle consegne di beni effettuate. In particolare, è necessario:
 - individuare gli applicativi o altri strumenti che consentono, per ogni tipologia di ricavo, di quantificare e valorizzare l'attività svolta (per esempio, procedura di magazzino per i magazzini centralizzati o comunque nel caso di cessione di beni; applicativi prenotazione/accettazione; applicativi di laboratorio per esami pre-operatori e analisi di laboratorio), nonché le modalità di integrazione e aggiornamento dei dati raccolti;
 - prevedere un collegamento o comunque una riconciliazione periodica tra attività svolta, emissione del documento di addebito, incasso;
 - individuare gli uffici responsabili della raccolta di tutte le informazioni necessarie per la rendicontazione e l'addebito delle prestazioni effettuate in modo da garantire la completezza e la tempestività degli addebiti;

- garantire i necessari scambi di informazioni tra i vari uffici (per esempio, ufficio responsabile della stipula dei contratti, ufficio responsabile della raccolta dei dati di attività, ufficio responsabile degli addebiti, ufficio Economico Finanziario).
5. Identificare il corretto trattamento fiscale e i conseguenti adempimenti anche contabili (per esempio: rilevanza ai fini IVA e IRES; applicazione dell'imposta di bollo; rilevanza ai fini della compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs. 175/2014). Si rimanda, in merito, alla sezione dedicata agli aspetti fiscali.
 6. Individuare la/le modalità di riscossione, anche richiamando le procedure dell'Area Disponibilità Liquide.
 7. Se il ciclo operativo prevede l'incasso precedentemente all'erogazione della prestazione, individuare la documentazione da rilasciare a quietanza e le modalità di collegamento dell'incasso alla prenotazione e alla prestazione.
 8. Se il ciclo operativo prevede l'addebito successivamente all'erogazione della prestazione o alla consegna del bene:
 - individuare l'ufficio/servizio addetto all'emissione del documento di addebito;
 - prevedere tempi e modalità di emissione dei documenti di addebito, tenuto conto anche degli aspetti fiscali;
 - prevedere un percorso, anche informatizzato, di comunicazione dell'attività svolta (prestazioni e consegne effettuate) ai fini dell'emissione del documento di addebito.
 9. Prevedere una fase di contabilizzazione del ricavo che tenga conto dei seguenti aspetti:
 - il rispetto del principio di competenza economica; qualora la competenza economica dovesse riguardare esercizi precedenti a quello in corso, dovrà essere rilevata una sopravvenienza attiva;
 - la corretta identificazione del conto economico secondo la natura della prestazione o del bene, tenuto anche conto delle indicazioni regionali in merito alla quadratura degli scambi tra Aziende Sanitarie della Regione (si rimanda alla parte dedicata a "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati");
 - la corretta gestione separata, anche attraverso una diversa articolazione del piano dei conti, del Fondo Regionale della Non Autosufficienza, del Bilancio Sociale, della Libera Professione e di altre casistiche che si dovessero verificare all'interno delle Aziende;
 - il rispetto della normativa fiscale (per esempio contabilità separata IRES, IVA).
 10. Prevedere un sistema di controlli interni periodici e di fine esercizio. Le Aziende sono dotate di diversi sistemi informativi variamente integrati con il sistema di contabilità generale. La procedura deve prevedere i seguenti controlli, ritenuti minimali:
 - controllo incrociato tra documenti di addebito emessi o da emettere da un lato, prestazioni erogate e consegne effettuate dall'altro;
 - controllo incrociato tra fatture da emettere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture / documento di addebito emesse nel corso dell'esercizio;
 - identificazione dei crediti scaduti e attivazione delle procedure di recupero dei crediti;
 - controllo dei saldi dei crediti, anche attraverso la circolarizzazione, in particolare con le Aziende Sanitarie della Regione, la Regione e i debitori più rilevanti.
 - controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati tra diversi applicativi, in particolare quando questi ultimi non siano integrati.
 - controlli di natura contabile volti alla quadratura delle prestazioni scambiate tra Aziende Sanitarie della Regione ai fini della redazione del Bilancio consolidato (si veda la sezione "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati").
 - analisi comparate periodiche dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
 - controlli di natura fiscale sulla corretta applicazione della normativa IVA, IRES e Bollo.

La procedura deve individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni.

11. Prevedere le operazioni di fine esercizio per la corretta redazione del bilancio di esercizio. Al riguardo, la procedura deve prevedere le seguenti attività, ritenute minimali:

- identificazione e valutazione delle prestazioni effettuate nell'esercizio, ma non ancora contabilizzate (per esempio fatture da emettere, ma anche altri ricavi non necessariamente soggetti a fatturazione o note di addebito);
- individuazione delle relative modalità di rendicontazione all'U.O. Economico Finanziario per la registrazione contabile. La procedura deve definire lo scambio di informazioni attraverso un report condiviso e approvato che contenga le seguenti informazioni ritenute essenziali: (i) Conto economico di ricavo; (ii) Conto di credito e cliente – conto fatture da emettere; (iii) Descrizione dell'operazione con specifico riferimento alla prestazione erogata; (iv) Periodo di riferimento; (v) Importo dell'operazione; (vi) Data e firma del responsabile della rendicontazione. A seconda degli applicativi utilizzati la procedura potrà prevedere anche modalità informatizzate di determinazione delle fatture da emettere;
- valutazione delle prestazioni non concluse al 31 dicembre. Si possono verificare i seguenti casi:
 - incassi anticipati a fronte di prestazioni la cui competenza si trova a cavaliere dell'esercizio (per esempio, corsi di formazione la cui durata si trovi a cavaliere di due esercizi e la quota di iscrizione sia stata anticipata all'inizio del corso). In questo caso è necessario prevedere la rettifica del ricavo attraverso un'operazione di risconto passivo;
 - incassi anticipati a fronte di prestazioni la cui competenza si trova interamente nell'esercizio successivo (per esempio, prestazioni che sono state prenotate e pagate a CUP – anche nella forma del ticket – nell'esercizio in corso, ma saranno erogate nell'esercizio successivo). In questo caso è necessario prevedere la rettifica del ricavo;
 - prestazioni la cui competenza si trova a cavallo dell'esercizio, ma che saranno addebitate e fatturate interamente nell'esercizio successivo. In questo caso è necessario prevedere l'integrazione del ricavo attraverso un'operazione di rateo attivo;
- individuazione delle relative modalità di rendicontazione all'U.O. Economico Finanziario per la registrazione, anche attraverso un sistema informatizzato. Se il sistema informativo utilizzato non prevede l'automatismo della contabilizzazione dei ratei e dei risconti, la procedura dovrebbe individuare un report condiviso e approvato che contenga le informazioni utili per la rilevazione in termini di: (i) Conto economico di ricavo; (ii) Descrizione dell'operazione, con specifico riferimento alla prestazione erogata; (iii) Periodo di riferimento; (iv) Importo dell'operazione; (v) Data e firma del responsabile della rendicontazione. Nel caso in cui il sistema informativo utilizzato preveda l'automatismo della contabilizzazione dei ratei e dei risconti, la procedura deve disciplinare le verifiche da effettuare in sede di redazione del bilancio d'esercizio;
- valutazione del rischio di inesigibilità per i crediti in essere alla chiusura dell'esercizio (si rinvia all'appendice della linea guida "Fondi per Rischi e Oneri" avente ad oggetto la svalutazione dei crediti);
- effettuazione delle registrazioni contabili relative a tutte le fattispecie elencate (prestazioni effettuate nell'esercizio, ma non ancora contabilizzate; prestazioni non concluse al 31 dicembre; crediti a rischio di inesigibilità).

5. PRESTAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI SANITA' PUBBLICA

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- U.O. Igiene Pubblica;
- U.O. Medicina del Lavoro;
- U.O. Impiantistica e antinfortunistica;
- U.O. Veterinaria;
- Servizio amministrativo del DSP;
- Punti cassa;
- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Prenotazione della prestazione**
2. **Incasso della prestazione/emissione del documento contabile**
3. **Erogazione della prestazione**
4. **Emissione del documento di addebito (se l'incasso è successivo all'erogazione della prestazione)**
5. **Rilevazione del ricavo**
6. **Incasso (se successivo all'erogazione della prestazione)**
7. **Rilevazioni di fine esercizio**
8. **Controlli periodici e di fine esercizio**

Le prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica rese in regime di libera professione seguono la procedura prevista per i ricavi da libera professione, trattati nella sezione specifica.

Le prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica possono essere erogate presso le strutture aziendali o presso la residenza del privato. L'incasso della prestazione può avvenire prima o dopo l'erogazione della prestazione stessa.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Prenotazione della prestazione

La procedura deve identificare i punti di prenotazione presso i quali l'utenza può recarsi per effettuare la richiesta della prestazione e la prenotazione; può inoltre individuare altre modalità di prenotazione (online, farmacie ecc.).

2. Incasso della prestazione/emissione del documento contabile

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

L'incasso della prestazione può avvenire prima o dopo l'erogazione della prestazione stessa. Per quanto possibile si suggerisce di prevedere procedure che pongano la massima attenzione all'incasso della prestazione, prevedendone il pagamento precedentemente o contestualmente all'erogazione della prestazione stessa. In tal caso, la procedura aziendale dovrà disciplinare le seguenti attività:

- l'individuazione dei punti di riscossione e delle diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, POS, contanti, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.);
- le modalità di controllo/collegamento tra prestazione prenotata/erogata/pagata;
- Il rilascio all'utente del documento contabile quietanzato. Al riguardo, occorre valutare con attenzione la rilevanza o meno ai fini IVA della prestazione e gli obblighi inerenti l'assolvimento dell'imposta di bollo. In caso di rilevanza ai fini IVA è obbligatorio il rilascio della fattura, che deve riportare gli elementi necessari per il corretto esperimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimenti normativi per gli assolvimenti IVA ai sensi del DPR 633/72, eventuali elementi richiesti per la compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs.

175/2014 e ss.mm.).

3. Erogazione della prestazione

La procedura aziendale deve:

- individuare le singole unità funzionali che provvedono all'erogazione delle prestazioni sulla base delle richieste (lista di prenotazione) o sulla base dell'attività programmata (per esempio per i controlli sugli stabilimenti di macellazione/trasformazione);
- individuare la documentazione necessaria ad attestare l'effettiva erogazione della prestazione;
- definire il ritorno informativo delle prestazioni non erogate a fronte di prenotazioni presenti in lista;
- individuare l'ufficio tenuto alla raccolta/conservazione della documentazione di cui ai punti precedenti, attestante l'avvenuta erogazione della prestazione;
- prevedere l'aggiornamento negli applicativi delle prestazioni prenotate con le prestazioni erogate;
- prevedere il rilascio della documentazione necessaria ad ottemperare al pagamento della prestazione qualora il pagamento sia previsto successivamente all'erogazione della prestazione stessa (per esempio attraverso rilascio di un bollettino di conto corrente postale pre-compilato). In questo specifico caso occorre fare attenzione a prevedere un percorso corretto, che garantisca l'emissione del documento fiscalmente rilevante nel caso si tratti di prestazioni rilevanti ai fini IVA.

4. Emissione del documento di addebito (se l'incasso è successivo all'erogazione della prestazione)

Questa fase ipotizza che l'incasso avvenga in un momento successivo all'erogazione della prestazione e che sia prevista l'emissione di un documento di addebito (fattura o nota di addebito).

La procedura aziendale deve individuare l'ufficio tenuto all'emissione della fattura/nota di addebito nei confronti del singolo beneficiario della prestazione.

L'emissione del documento contabile richiede di valutare con attenzione la rilevanza o meno ai fini IVA della prestazione e gli obblighi inerenti l'assolvimento dell'imposta di bollo, analogamente a quanto indicato al punto 2.

5. Rilevazione del ricavo

I ricavi vanno registrati per competenza. Occorre dunque porre attenzione alle prestazioni gestite attraverso i punti cassa aziendali o tramite bollettini di conto corrente postale la cui contabilizzazione, in genere, avviene contestualmente all'incasso. Al riguardo si rinvia al punto 7.

Se il Dipartimento di Sanità Pubblica utilizza applicativi per l'addebito delle prestazioni non integrati con il sistema di contabilità generale, deve essere previsto un percorso corretto per il trasferimento dati ai fini sia dell'alimentazione della contabilità generale sia degli adempimenti IVA.

La procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale. In particolare, per i ricavi commerciali ai fini IRES deve essere tenuta la contabilità separata (si rimanda alla sezione Aspetti Fiscali).

6. Incasso del documento contabile (se l'incasso è successivo all'erogazione della prestazione)

Questa fase ipotizza che il pagamento avvenga in un momento successivo all'erogazione della prestazione.

La procedura aziendale deve definire le diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.).

L'incasso della prestazione comporta la chiusura del credito. Si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide".

7. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno contabilizzati per competenza. Relativamente alle prestazioni registrate per cassa, a fine anno, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio devono essere da un lato integrati con i ricavi maturati ma non incassati, dall'altro rettificati delle somme incassate a fronte di prestazioni non ancora erogate o ultimate. La procedura aziendale deve:

- individuare la funzione addetta ai controlli delle prestazioni erogate, non incassate e non fatturate, titolata alla quantificazione delle fatture da emettere;
- individuare la funzione addetta ai controlli delle prestazioni incassate, ma non ancora erogate o ultimate;
- individuare un percorso corretto di comunicazione all'ufficio Economico Finanziario delle operazioni di cui ai due punti precedenti;
- disciplinare la valutazione dei crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e l'alimentazione dell'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. Controlli periodici e di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- effettuare controlli periodici sull'attività svolta in termini di prestazioni prenotate/erogate/incassate;
- effettuare controlli incrociati tra fatture da emettere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture / documento di addebito emesse nel corso dell'esercizio;
- verificare e riconciliare i dati presenti negli applicativi gestionali utilizzati dal Dipartimento di Sanità Pubblica con quanto presente in contabilità generale;
- verificare il corretto utilizzo dei conti di ricavo e di credito con particolare riferimento ai conti economici dedicati agli scambi fra Aziende Sanitarie della Regione (per esempio per le visite fiscali);
- analisi comparate periodiche dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- verificare i crediti anche attraverso la loro circolarizzazione, in generale e con particolare riferimento ai crediti con le Aziende Sanitarie della Regione per la quadratura degli scambi interaziendali;
- verificare periodicamente i crediti scaduti al fine di attivare le procedure di recupero del credito.

6. COMPARTECIPAZIONE ALLA SPESA SANITARIA

La procedura in oggetto riguarda i ricavi originati dai ticket per prestazioni di specialistica ambulatoriale e per prestazioni di pronto soccorso non seguite da ricovero.

In genere, il pagamento del ticket avviene dopo la prenotazione e prima dell'erogazione della prestazione, ma può capitare, come nel caso dell'accesso diretto e dell'accesso al pronto soccorso non seguito da ricovero, che il pagamento del ticket venga effettuato successivamente all'erogazione della prestazione. Al contrario, può verificarsi il caso di pagamento in anticipo con successiva disdetta della prenotazione e necessità di dar luogo a un rimborso.

La prenotazione e il pagamento da parte dell'utente possono avvenire con diverse modalità e, in alcune realtà dove sullo stesso territorio insistono più Aziende Sanitarie (ad esempio nel caso in cui è presente anche un'Azienda Ospedaliera), è spesso prevista la possibilità per il paziente di prenotare la prestazione e pagare il ticket dovuto presso uno qualunque dei punti di riscossione a disposizione, indipendentemente da dove dovrà essere effettuata la prestazione. In questi casi, il ricavo andrà rilevato dall'Azienda che effettua la prestazione, mentre l'Azienda che incassa in nome e per conto dell'altra Azienda dovrà rilevare un debito nei confronti di tale Azienda. Nulla vieta che il debito venga poi saldato attraverso operazioni di compensazione finanziaria. Le Aziende coinvolte dovranno prevedere delle procedure di controllo e dei meccanismi di rimborso e compensazione che consentano di registrare e saldare correttamente le reciproche partite.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Punti Cassa;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Prenotazione della prestazione**
2. **Incasso ticket/emissione del documento contabile**
3. **Erogazione della prestazione**
4. **Versamento dell'incasso ticket presso il tesoriere**
5. **Rilevazione del ricavo**
6. **Rimborsi di ticket**
7. **Rilevazioni di fine esercizio**
8. **Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Prenotazione della prestazione

La procedura aziendale deve:

- identificare i punti di prenotazione presso i quali il cittadino può recarsi per effettuare le prenotazioni, nonché altre eventuali modalità di prenotazione (on-line, farmacie ecc.);
- prevedere come regola generale il pagamento del ticket al momento della prenotazione o comunque in precedenza all'erogazione della prestazione;
- garantire la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di prenotare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio.

2. Incasso ticket / emissione del documento contabile

Il pagamento da parte dell'utente può avvenire con diverse modalità, ad esempio presso casse apposite a gestione diretta (o gestite da terzi), emittitrici automatiche, mediante bollettini postali, presso gli sportelli degli uffici postali o presso gli sportelli bancari degli istituti di credito tesorieri. Gli aspetti procedurali legati alla fase dell'incasso sono trattati nella linea guida delle Disponibilità Liquide, a cui si rimanda. La procedura

aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- l'individuazione dei punti di riscossione e delle diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, POS, contanti, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.);
- le modalità di controllo/collegamento tra prestazione prenotata/erogata/pagata;
- la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio;
- il rilascio all'utente del documento quietanzato con riportati gli elementi necessari per il corretto esperimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimento normativo dell'esclusione del bollo, elementi richiesti per la compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs. 175/2014 e ss.mm.).

3. Erogazione della prestazione

L'erogazione della prestazione da parte del personale sanitario è subordinata alla presentazione da parte del cittadino della ricevuta di pagamento ticket.

Per le prestazioni erogate in pronto soccorso non seguite da ricovero e soggette a ticket, la procedura aziendale deve individuare un percorso corretto che ponga attenzione alla riscossione del credito (per es. richiesta all'assistito di firmare un impegno al pagamento delle somme dovute; consegna del documento da presentare al punto di riscossione per il pagamento del ticket; altre soluzioni che comunicano all'assistito l'obbligo di adempiere al pagamento del ticket).

4. Versamento dell'incasso ticket presso il tesoriere

Si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide". In linea generale, l'incasso dei ticket costituisce parte dell'incasso complessivo giornaliero dei vari punti di riscossione. Il versamento presso il tesoriere dell'incasso totale del giorno deve essere effettuato entro i termini previsti dai regolamenti aziendali. La procedura aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- l'individuazione di un unico punto di raccolta della documentazione attestante l'incasso dei ticket (c/c postali, provvisori inviati dall'Istituto Tesoriere per la regolarizzazione ecc.) presso l'Ufficio Economico Finanziario;
- la trasmissione all'Ufficio Economico Finanziario di tutta la documentazione necessaria alla contabilizzazione dei ricavi e dei relativi incassi;
- la separata indicazione dei versamenti riferiti ad altre Aziende del territorio, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie.

5. Rilevazione del ricavo

La procedura aziendale deve disciplinare le seguenti attività:

- prima di procedere alla scrittura di prima nota, verifica tra quanto versato all'Istituto Tesoriere e quanto incassato e riportato nella documentazione trasmessa dall'Ufficio Cassa;
- prima di procedere alla scrittura di prima nota, verifica di corrispondenza degli incassi da ticket con gli incassi risultanti da E/C postale;
- contabilizzazione dei ticket, ossia rilevazione del credito e del correlato ricavo per competenza e predisposizione dell'ordinativo di riscossione (per l'emissione della reverse d'incasso si rinvia a quanto previsto nelle linee guida "Disponibilità liquide"). La registrazione del ricavo per competenza non è necessariamente contestuale alla registrazione dell'incasso.

6. Rimborsi di ticket

La procedura aziendale deve:

- individuare la casistica e le modalità di restituzione del ticket;
- Individuare i punti cassa in cui è possibile ottenere il rimborso del ticket da parte dell'utente;

- garantire la tracciabilità delle informazioni necessarie per una corretta registrazione contabile nel rispetto del principio della competenza, oltre all'assolvimento degli adempimenti fiscali quali per es. l'alimentazione dei flussi informativi per il 730 precompilato previsto dal D.lgs. 175/2014 e ss.mm.

7. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno contabilizzati per competenza. Poiché durante l'anno si opererà presumibilmente una registrazione per cassa, a fine esercizio, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio dovranno essere da un lato integrati con gli eventuali ricavi maturati ma non incassati, dall'altro rettificati delle somme incassate a fronte di prestazioni non ancora erogate.

Inoltre, sarà necessario valutare i crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e alimentare l'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verifica che i ticket registrati per competenza corrispondano alla valorizzazione delle prestazioni erogate presenti nei gestionali applicativi dell'Azienda;
- verifica degli incassi ricevuti a fronte di prestazioni non ancora erogate e quindi registrati in acconto;
- riconciliazione dei crediti aperti per ticket a fronte di prestazioni erogate per cui non risulta l'incasso;
- analisi comparate periodiche dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

7. ATTIVITA' LIBERO PROFESSIONALE

L'attività libero professionale prevista dalla legislazione vigente e dai contratti nazionali di lavoro deve essere disciplinata da regolamento aziendale adottato con atto del Direttore Generale. Il Regolamento Aziendale definisce le condizioni per l'esercizio dell'attività libero professionale. In particolare devono essere definiti i principi su cui si fonda lo svolgimento dell'attività, gli aspetti organizzativi, le forme di accesso, le tariffe, i limiti, i controlli ecc.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della libera professione, ma fornisce gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo - contabile per la redazione del bilancio d'esercizio.

In genere, il pagamento da parte dell'utente avviene dopo la prenotazione e prima dell'erogazione della prestazione, ma può capitare che il pagamento venga effettuato successivamente all'erogazione della prestazione. Può verificarsi anche il caso di pagamento in anticipo con successiva disdetta della prenotazione e necessità di dar luogo a un rimborso.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Punti Cassa;
- Ufficio Libera Professione;
- Ufficio Personale;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Prenotazione della prestazione**
2. **Incasso della prestazione / emissione del documento contabile**
3. **Erogazione prestazione**
4. **Versamento degli incassi presso il tesoriere**
5. **Rilevazione del ricavo**
6. **Rimborsi**
7. **Rilevazioni di fine esercizio**
8. **Controlli periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Prenotazione della prestazione

La procedura aziendale deve:

- identificare i punti di prenotazione presso i quali il cittadino può recarsi per effettuare le prenotazioni, nonché altre eventuali modalità di prenotazione (on-line, farmacie ecc.);
- definire regole precise per le prenotazioni di prestazioni in libera professione rese presso studi privati (cosiddetta intramoenia allargata) al fine di garantire la tracciabilità delle informazioni quali prenotazione/incasso/erogazione;
- prevedere come regola generale che l'utente deve pagare la prestazione al momento della prenotazione o comunque in precedenza o contestualmente all'erogazione della prestazione;
- garantire la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di prenotare prestazioni in libera professione per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio.

2. Incasso della prestazione/emissione del documento contabile

Gli aspetti procedurali legati alla fase dell'incasso sono trattati nella linea guida delle Disponibilità Liquide, a cui si rimanda. La procedura aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- l'individuazione dei punti di riscossione e delle diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, POS,

contanti, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.);

- le modalità di controllo/collegamento tra prestazione prenotata/erogata/pagata;
- l'incasso delle prestazioni in libera professione rese presso studi privati (cosiddetta intramoenia allargata) al fine di garantire la tracciabilità delle informazioni quali prenotazione/erogazione/pagamento;
- la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio;
- il rilascio all'utente della fattura quietanzata. Sulla fattura devono essere riportati gli elementi necessari per il corretto adempimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimenti normativi per gli assolvimenti IVA ai sensi del DPR 633/72, elementi richiesti per l'assolvimento dell'imposta di bollo, elementi richiesti per la compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs. 175/2014 e ss.mm.).

3. Erogazione della prestazione

L'erogazione della prestazione da parte del personale sanitario è subordinata alla verifica della presenza del nome del paziente nella lista delle prenotazioni e alla presentazione da parte del paziente del documento attestante l'avvenuto pagamento.

La procedura aziendale deve definire il ritorno informativo delle prestazioni non erogate a fronte di prenotazioni presenti in lista.

4. Versamento degli incassi presso il tesoriere

Si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide". In linea generale l'incasso delle prestazioni rese in regime di libera professione costituisce parte dell'incasso complessivo giornaliero dei vari punti di riscossione. Il versamento dell'incasso totale del giorno presso il tesoriere deve essere effettuato entro i termini previsti dai regolamenti aziendali. La procedura aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- la trasmissione, da parte dei punti di riscossione, della documentazione attestante il versamento presso il tesoriere (ricevuta di chiusura del conto cassa a sistema, appositamente sottoscritta, con evidenza delle quadrature tra quanto incassato e quanto versato all'Istituto Tesoriere);
- l'individuazione di un unico punto di raccolta della documentazione attestante l'incasso dei vari punti di riscossione (c/c postali, provvisori inviati dall'Istituto Tesoriere per la regolarizzazione ecc.) presso l'Ufficio Economico Finanziario;
- la separata indicazione dei versamenti riferiti ad altre Aziende, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio.

5. Rilevazione del ricavo

La procedura deve disciplinare:

- la modalità e la tempistica per la registrazione dei ricavi da libera professione in contabilità generale, oltre le registrazioni previste per gli adempimenti IVA ai sensi del DPR 633/72;
- la contabilizzazione del credito e del correlato ricavo per competenza e la predisposizione dell'ordinativo di riscossione (Per l'emissione della reversale d'incasso si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide"). La registrazione del ricavo per competenza non è necessariamente contestuale alla registrazione dell'incasso.

6. Rimborsi

La procedura aziendale deve:

- individuare la casistica e le modalità di restituzione delle somme pagate dall'utente e non dovute;
- individuare le modalità secondo le quali è possibile ottenere il rimborso del pagamento effettuato da parte dell'utente;
- garantire la tracciabilità delle informazioni necessarie per una corretta registrazione contabile nel rispetto del principio della competenza, oltre all'assolvimento degli adempimenti fiscali quali per es.

l'emissione della nota di credito a storno totale o parziale della fattura, l'alimentazione dei flussi informativi per il 730 precompilato previsto dal D.lgs. 175/2014 e ss.mm.

7. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno contabilizzati per competenza. Poiché durante l'anno si opererà presumibilmente una registrazione per cassa, a fine esercizio, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio dovranno essere da un lato integrati con gli eventuali ricavi maturati ma non incassati, dall'altro rettificati delle somme incassate a fronte di prestazioni non ancora erogate o ultimate.

Inoltre, sarà necessario valutare i crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e alimentare l'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. Controlli periodici e di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- effettuare controlli periodici sull'attività svolta in termini di prestazioni prenotate/erogate/incassate;
- verificare e riconciliare i dati presenti negli applicativi gestionali utilizzati per la rilevazione dell'attività libero professionale con quanto presente in contabilità generale;
- verificare il corretto utilizzo dei conti del piano dei conti dedicati alla contabilità separata;
- analisi comparate dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

L'ipotesi qui rappresentata presuppone che l'incasso avvenga prima dell'erogazione della prestazione. Da un punto di vista organizzativo, sono configurabili soluzioni diverse a seconda che l'incasso sia precedente, contestuale o successivo all'erogazione della prestazione. In quest'ultimo caso è necessario definire un percorso corretto che preveda anche:

- l'individuazione dell'ufficio/servizio addetto all'emissione del documento di addebito;
- l'individuazione della funzione addetta ai controlli delle prestazioni erogate, non incassate e non fatturate, titolata alla quantificazione delle fatture da emettere;
- l'individuazione di un percorso corretto di comunicazione all'ufficio Economico Finanziario delle fatture da emettere da iscrivere a bilancio in sede di chiusura dell'esercizio;
- il controllo incrociato tra fatture da emettere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e le relative fatture emesse nel corso dell'esercizio;
- i controlli volti a verificare l'esistenza di crediti scaduti per l'attivazione delle procedure di recupero del credito;
- la valutazione dei crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e l'alimentazione dell'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. RICERCA COMMISSIONATA E FINALIZZATA, SPERIMENTAZIONI CLINICHE

La ricerca e la sperimentazione clinica sono attività distinte, così come definite nel paragrafo "Definizioni e Abbreviazioni". Tuttavia, il processo amministrativo contabile che le caratterizza è simile e possono essere trattate unitamente.

Ogni ricerca o sperimentazione può avere inizio solo previo rilascio di autorizzazione del Direttore Generale o suo delegato, fatto salvo ogni altro assenso preventivo richiesto dalla normativa vigente. Tutti gli studi su esseri umani devono, prima di essere attuati, ricevere parere favorevole del Comitato Etico ed essere autorizzati all'esecuzione nella struttura sede di ricerca. Il Promotore dello studio, come riportato nel D. Lgs. n. 211 del 24/06/2003, è la persona, società, istituzione o organismo che ha la responsabilità di avviare, gestire e/o finanziare lo studio.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della ricerca e delle sperimentazioni cliniche, ma si limita a fornire gli elementi necessari a costruire un percorso amministrativo-contabile per la corretta redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Unità Operative interessate alla ricerca o sperimentazione clinica;
- Ufficio Sperimentazioni Cliniche;
- Ufficio Ricerca e Innovazione;
- Ufficio Personale;
- Ufficio Economico Finanziario;
- Ufficio Legale;
- Ufficio Controllo di Gestione.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Valorizzazione del costo totale della Ricerca o Sperimentazione Clinica**
2. **Pareri e autorizzazioni preventive**
3. **Sottoscrizione di un accordo convenzionale**
4. **Conduzione della sperimentazione ed eventuale emissione della fattura nei confronti del Promotore**
5. **Rilevazione del ricavo**
6. **Incasso da parte dell'Azienda**
7. **Verifica di conformità alle previsioni di costo e attivazione delle procedure inerenti la liquidazione dei compensi**
8. **Rilevazioni e controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Valorizzazione del costo totale della Ricerca o Sperimentazione Clinica

La ricerca o sperimentazione dovrebbe svolgersi attraverso la stesura e la successiva realizzazione di progetti. Ai fini della corretta valorizzazione del costo totale del progetto occorre svolgere una analisi dei costi inerenti l'attività da svolgere. La procedura deve disciplinare l'individuazione dell'ufficio/servizio responsabile della valutazione dei costi in termini almeno di:

- personale strutturato e non strutturato coinvolto nell'attività stessa;
- materiali e apparecchiature da utilizzare (ai fini della determinazione delle quote di ammortamento imputabili al progetto);
- eventuali comodati d'uso gratuito di apparecchiature;
- polizza assicurativa da stipulare per i pazienti in studio;
- eventuali quote di costi generali di laboratorio/struttura;
- eventuali quote di costi generali dell'ente.

La sperimentazione clinica e la ricerca non rientrano nell'ambito della copertura assicurativa prevista per l'attività clinica istituzionale e necessitano della stipula di apposita assicurazione secondo le prescrizioni di cui al D.M. 14 luglio 2009.

Se è previsto il coinvolgimento di più Unità Operative, la procedura dovrà prescrivere che si concordi preventivamente con i relativi Direttori la disponibilità ad effettuare le prestazioni previste nel progetto.

2. Pareri e autorizzazioni preventive

La procedura deve disciplinare la richiesta dei pareri e delle autorizzazioni preventive, tra cui tipicamente:

- acquisire parere favorevole del Comitato Etico (se previsto). La Segreteria Tecnico Scientifica del Comitato Etico istruisce la pratica verificando la completezza e la conformità dei documenti trasmessi, ivi compreso il relativo schema di convenzione economica;
- acquisire l'autorizzazione del Direttore Generale o suo delegato, quale Responsabile Legale Locale della struttura ove viene svolto lo studio;
- fornire le informazioni richieste ai fini della registrazione del progetto nell'Anagrafe Regionale della Ricerca (Delibera di Giunta Regionale n. 1066/2009, prot. n.33654 del 23/10/2009).

3. Sottoscrizione di un accordo convenzionale

Se nello studio è prevista la convenzione di cui al punto precedente, questa deve essere preventivamente sottoscritta dal Promotore, o persona da lui delegata, dal Responsabile scientifico locale e, se afferente all'Università, anche dal Direttore di Dipartimento Universitario.

La procedura deve garantire l'individuazione dell'ufficio responsabile della definizione e della sottoscrizione dell'accordo convenzionale, che deve curare gli aspetti finanziari e regolamentari delle sperimentazioni cliniche e della ricerca.

In sede di definizione dell'accordo convenzionale è necessario stabilire la qualificazione commerciale o non commerciale della ricerca o della sperimentazione, nonché gli aspetti fiscali che ne conseguono.

4. Conduzione della sperimentazione clinica/ricerca ed eventuale emissione della fattura nei confronti del Promotore

La procedura deve disciplinare:

- l'individuazione dell'ufficio responsabile della rendicontazione e delle modalità di rendicontazione dello studio. Il responsabile provvede, in relazione alle attività svolte, alla rendicontazione relativamente agli obblighi informativi concernenti gli aspetti scientifici ed economici. In genere, le modalità sono stabilite dal Promotore;
- la trasmissione della rendicontazione al Promotore;
- la trasmissione all'Ufficio Economico Finanziario (o altro Ufficio) della richiesta di emissione dell'eventuale fattura / documento di addebito;
- l'eventuale emissione del documento contabile, nel rispetto anche della normativa fiscale.

5. Rilevazione del ricavo

I ricavi vanno registrati per competenza.

La contabilizzazione dei ricavi è diversa a seconda della qualificazione commerciale o meno della ricerca o sperimentazione.

Nel caso in cui la ricerca o sperimentazione si qualifichi come non commerciale, il ricavo andrà iscritto tra i contributi in conto esercizio per ricerca da privato o da pubblico, a seconda della natura giuridica dell'ente finanziatore. In questo caso valgono tutte le regole contabili previste per i contributi in conto esercizio, anche in relazione alle rilevazioni di chiusura dell'esercizio. A tal fine si rinvia alla procedura "contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione".

Nel caso in cui, invece, la ricerca o sperimentazione si qualifichi come commerciale, il ricavo rientra tra i "proventi diversi e cessione di beni" del Conto Economico Regionale, che confluisce alla voce A4 "Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria" del CE Ministeriale.

La procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale e in particolare, per i ricavi commerciali, ai fini IRES, deve essere tenuta la contabilità separata (si rimanda alla sezione "Aspetti Fiscali").

Se per l'emissione dei documenti di addebito si utilizzano applicativi non integrati con il sistema di contabilità generale, deve essere previsto un percorso per il corretto trasferimento dei dati ai fini sia dell'alimentazione della contabilità generale sia degli adempimenti IVA.

6. Incasso da parte dell'Azienda

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide. In linea generale dovrebbero essere previste le seguenti attività:

- identificazione degli incassi effettuati, anche tramite opportuno collegamento con le procedure del ciclo tesoreria;
- regolarizzazione dell'incasso;
- comunicazione da parte dell'Ufficio Economico Finanziario dell'avvenuto incasso al responsabile del progetto o altro ufficio individuato.

7. Verifica di conformità alle previsioni di costo e attivazione delle procedure inerenti la liquidazione dei compensi

La procedura aziendale deve disciplinare:

- le attività volte a verificare la piena conformità economica dei costi con quanto previsto nella fase 1 e le modalità di utilizzo e ripartizione del corrispettivo/contributo introitato, al netto delle trattenute a favore dell'Azienda. Nel caso in cui l'Ente decida di rendere disponibili le somme rimanenti alle strutture/laboratori coinvolti nella attività di ricerca, ciò dovrà avvenire attraverso modalità condivise con la Direzione Aziendale, senza incidere in alcun modo sulle rilevazioni contabili del ricavo commerciale ai fini fiscali.
- l'attivazione delle procedure amministrative inerenti la liquidazione dei compensi e il contestuale recupero dell'orario.

8. Rilevazioni e controlli di fine esercizio

Per le ricerche e le sperimentazioni qualificate come non commerciali si rinvia alle fasi 8 e 11 della procedura "Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione", rispettivamente denominate "Rilevazioni di fine esercizio" e "Controlli di fine esercizio".

Per le ricerche e le sperimentazioni qualificate come commerciali, la procedura aziendale deve individuare l'ufficio deputato a trasmettere all'Ufficio Economico Finanziario un prospetto che indichi separatamente:

- il totale dei costi sostenuti nel corso dell'esercizio, suddiviso per singola ricerca e sperimentazione, dettagliato per conto economico e, se la ricerca o sperimentazione è iniziata negli esercizi precedenti, con anche l'indicazione dell'ammontare progressivo dei costi sostenuti;
- l'eventuale ammontare da rinviare agli esercizi successivi tramite la rilevazione di risconti passivi, dettagliato per "progetto", in caso di fatturazione anticipata rispetto al sostenimento dei costi.
- l'eventuale ammontare ancora da fatturare a fine esercizio, dettagliato per "progetto", in base all'attività effettivamente svolta;

Laddove negli esercizi precedenti siano state rilevate fatture da emettere, occorrerà prevedere controlli incrociati con le relative fatture emesse nel corso dell'esercizio.

Nel caso di fatturazione al termine del progetto, si propone di trattare gli stati di avanzamento di progetto alla stregua dei lavori in corso; a tal fine si rinvia al paragrafo "Aspetti rilevativi e contabili – Attività in corso alla fine dell'esercizio".

9. RIMBORSI PER TRATTENUTA MENSA

Il datore di lavoro ha a disposizione diverse modalità per fornire il servizio mensa ai propri dipendenti e assimilati. Di seguito si elencano le principali tipologie:

1. Mensa interna: somministrazioni dirette, in mense aziendali o interaziendali;
2. Mensa esterna: somministrazioni rese in pubblici esercizi sulla base di contratti stipulati direttamente dal datore di lavoro;
3. Ticket restaurant: servizi sostitutivi di mense aziendali che, come stabilito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 326/1997, devono possedere i seguenti requisiti:
 - Non cedibilità;
 - Non cumulabilità;
 - Non commerciabilità;
 - Non convertibilità in denaro;
 - Presenza di un intermediario che si frappone tra il datore di lavoro ed il soggetto che effettua la somministrazione;
4. Indennità sostitutiva: riconosciuta in sostituzione del servizio mensa.

L'art. 4 comma 1 del CCNL economico 2008-2009 dispone che "le aziende, in relazione al proprio assetto organizzativo e compatibilmente con le risorse disponibili, possono istituire mense di servizio o, in alternativa, garantire l'esercizio del diritto di mensa con modalità sostitutive. In ogni caso, l'organizzazione e la gestione dei suddetti servizi rientrano nell'autonomia gestionale delle aziende, mentre resta ferma la competenza del CCNL nella definizione delle regole in merito alla fruibilità e all'esercizio del diritto di mensa da parte dei lavoratori".

La normativa fiscale non pone vincoli all'azienda tra le possibili scelte sopra menzionate. Il datore di lavoro, quindi, può istituire il servizio mensa per una categoria di dipendenti, disporre il sistema dei ticket restaurant per un'altra categoria ed erogare un'indennità sostitutiva per un'altra categoria ancora.

Il dipendente può usufruire del servizio mensa secondo le seguenti modalità:

- Acquisto di buoni pasto presso il servizio cassa economale o casse aziendali, con pagamento anticipato rispetto all'utilizzo degli stessi; i buoni pasto sono utilizzabili o presso la mensa interna o presso servizi convenzionati, che provvederanno ad addebitare di mese in mese all'Azienda i pasti effettivamente usufruiti;
- Acquisto di ticket restaurant presso il servizio cassa economale o casse aziendali, con pagamento anticipato rispetto all'utilizzo degli stessi; i ticket restaurant sono utilizzabili presso servizi convenzionati. In questo caso anche l'Azienda acquista anticipatamente i ticket dalla ditta convenzionata;
- Utilizzo del "badge" personale che serve a rilevare l'entrata ed uscita dal servizio oppure di apposito "badge" ogni qualvolta usufruisce del servizio mensa. In questi casi gli addebiti all'interessato avvengono solitamente a mezzo cedolino paga nel mese successivo a quello dell'avvenuto utilizzo.

È opportuno che l'Azienda si doti di un regolamento che consenta l'individuazione dei soggetti che possono usufruire del servizio mensa e definisca le modalità e le condizioni di accesso al servizio.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Individuazione dei soggetti beneficiari del diritto alla mensa**
2. **Modalità di somministrazione e costo del servizio**
3. **Rilevazione degli accessi al servizio mensa**
4. **Rilevazione del rimborso**
5. **Rilevazioni di fine esercizio**
6. **Controlli periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Individuazione dei soggetti beneficiari del diritto alla mensa

La procedura deve disciplinare, anche attraverso un richiamo al regolamento aziendale, l'identificazione dei soggetti che possono usufruire del servizio mensa. Infatti, oltre al personale dipendente, possono accedere alla mensa altri soggetti, quali ad esempio il personale assimilato o gli allievi della scuola infermieri, per i quali può essere previsto un diverso assoggettamento fiscale del rimborso.

2. Modalità di somministrazione e costo del servizio

La procedura deve identificare i luoghi fisici, gli orari e le modalità con cui viene erogato il servizio mensa ai vari soggetti coinvolti. È necessario inoltre specificare il costo del servizio per i soggetti che usufruiscono del servizio mensa e le modalità di rimborso al datore di lavoro (ad es. trattenute in busta paga, pagamento diretto dei buoni pasto, ecc).

3. Rilevazione degli accessi al servizio mensa

La procedura deve identificare i soggetti responsabili della rilevazione e della verifica degli accessi al servizio in corrispondenza delle diverse modalità scelte per l'erogazione del medesimo (ad esempio: controllo presenze se previsto tramite "badge", cessione buoni pasto a soggetti aventi diritto, ecc.). Tali soggetti dovranno trasmettere le informazioni all'ufficio economico finanziario nel rispetto delle tempistiche predefinite per adempiere agli obblighi fiscali.

4. Rilevazione del rimborso

I rimborsi derivanti dalle trattenute per il servizio mensa e i corrispettivi per la vendita di buoni pasto/ticket restaurant vanno registrati sul registro dei corrispettivi ai fini della liquidazione Iva (mensile o trimestrale) e classificati nella voce A.5.E.2) Altri concorsi, recuperi e rimborsi da privati.

Il corrispettivo deve essere annotato entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate. Quindi, in caso di trattenute sullo stipendio, si ritiene che, se lo stipendio viene accreditato il 27 del mese, il corrispettivo andrà registrato entro il giorno 28 (non festivo). Per i buoni pasto/ticket restaurant, il momento di rilevazione coincide con la cessione degli stessi e quindi i corrispettivi devono essere annotati sul registro dei corrispettivi entro il giorno successivo (non festivo) all'incasso.

5. Rilevazioni di fine esercizio

A fine esercizio, l'ufficio economico finanziario dovrà, in collaborazione con i servizi responsabili della rilevazione degli accessi alla mensa, riscontare i corrispettivi dei buoni pasto non utilizzati nel rispetto, per quanto possibile, del principio di correlazione tra costi e ricavi.

6. Controlli periodici e di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verifica periodica del corretto accesso al servizio;
- verifica periodica e a fine esercizio della corretta registrazione sul registro dei corrispettivi;
- verifica periodica e a fine esercizio del corretto utilizzo del piano dei conti economici;
- analisi comparate dell'ammontare dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

10. RICAVI DA PATRIMONIO IMMOBILIARE

L'individuazione puntuale dei servizi/uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- U.O. Provveditorato;
- U.O. Servizio Attività Tecniche/Patrimonio;
- U.O. Segreteria Generale e Ufficio Legale;
- Ufficio economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Indizione procedura per la scelta del contraente con aggiudicazione del locatario/concessionario e stipulazione del contratto**
2. **Gestione del contratto**
3. **Emissione del documento contabile**
4. **Rilevazione del ricavo**
5. **Incasso**
6. **Rilevazioni di fine esercizio**
7. **Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. **Indizione procedura per la scelta del contraente con aggiudicazione del locatario/concessionario e stipulazione del contratto**

La procedura aziendale deve disciplinare:

- l'individuazione dell'Unità Operativa responsabile del procedimento. L'UO responsabile del procedimento (Provveditorato o Servizio Attività Tecniche o Servizio Giuridico) svolge le funzioni di RUP ai sensi del Codice dei Contratti (D.lgs. 163/2006) e dovrà quindi, tra l'altro, curare tutte le attività volte alla scelta della procedura concorsuale e alla definizione del canone ordinario di locazione/concessione da porre a base d'asta;
- le regole per la cauzione. L'atto di locazione/concessione prevede di norma, a garanzia del rispetto da parte del locatario/concessionario degli obblighi economici, la prestazione di una cauzione contestualmente alla sottoscrizione del contratto;
- la definizione nel contratto delle modalità di riscossione (bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on line ecc.);
- la definizione, già al momento della stipula del contratto, degli aspetti fiscali, tra cui la rilevanza o meno del canone ai fini IVA e ai fini IRES e gli obblighi inerenti la registrazione del contratto e l'assolvimento dell'imposta di bollo;
- l'individuazione del soggetto deputato alla tenuta di un elenco dettagliato e aggiornato delle polizze fideiussorie/depositi cauzionali, contenente almeno i seguenti elementi: valore nominale delle polizze e dei depositi cauzionali; denominazione o ragione sociale del locatario/concessionario; data di inizio e scadenza della polizza.

2. **Gestione del contratto**

La procedura aziendale deve:

- individuare le unità funzionali preposte alla raccolta e gestione del contratto;
- prevedere la tenuta di una scheda contenente tutti i dati relativi ai contratti di locazione / affitto / concessione in essere, con indicazione almeno dei seguenti elementi: unità immobiliare oggetto del contratto (dati catastali e indirizzo); data di stipula del contratto, durata e informazioni sull'eventuale rinnovo alla scadenza e periodicità dell'addebito; dati del contraente ed attività esercitata dal contraente nell'immobile; prezzo pattuito con indicazione se è previsto l'adeguamento ISTAT; informazioni di ca-

rattere fiscale (trattamento IVA, IRES, registrazione del contratto).

3. Emissione del documento contabile

L'emissione del documento avviene con la periodicità definita dal contratto, solitamente con addebiti anticipati rispetto al periodo previsto. La procedura aziendale deve:

- individuare l'ufficio tenuto all'emissione del documento contabile nei confronti del concessionario / locatario, al quale l'ufficio responsabile della tenuta della scheda contenente i dati dei contratti deve inviare la richiesta di emissione del documento di addebito;
- assicurare che si valutino con attenzione la rilevanza o meno del canone ai fini IVA e ai fini IRES e gli obblighi inerenti l'assolvimento dell'imposta di bollo. In caso di rilevanza ai fini IVA è obbligatoria l'emissione della fattura, che deve riportare gli elementi necessari per il corretto adempimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, ragione sociale, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimenti normativi per gli assolvimenti IVA ai sensi del DPR 633/72, artt. 21 e seguenti).

4. Rilevazione del ricavo

I ricavi vanno registrati per competenza, in base all'effettivo godimento del bene, così come risulta dal contratto di concessione/locazione stipulato tra le parti, a prescindere dal momento dell'incasso.

La procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale e, in particolare, per i ricavi commerciali ai fini IRES deve essere tenuta la contabilità separata (si rimanda alla sezione Aspetti Fiscali).

Se si utilizzano applicativi per l'addebito dei canoni non integrati con il sistema di contabilità generale, deve essere previsto un percorso per il trasferimento dati ai fini sia dell'alimentazione della contabilità generale sia degli adempimenti IVA.

5. Incasso

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide. In linea generale, la procedura in oggetto deve disciplinare ulteriori aspetti:

- Il pagamento del canone non può essere sospeso o ritardato. Il mancato puntuale pagamento, anche di una sola rata, costituisce in mora il locatario/concessionario con possibilità di risoluzione del contratto.
- L'informazione dell'avvenuto incasso deve essere messa a disposizione dell'ufficio responsabile della tenuta della scheda dei contratti.
- Va disciplinato l'incameramento del deposito cauzionale, in caso di risoluzione del contratto o di applicazione di penali.

6. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno iscritti in bilancio per competenza; in sede di chiusura del bilancio, per i contratti che prevedono canoni a cavaliere tra due esercizi, occorre determinare il ricavo di competenza rilevando il rateo o il risconto.

Inoltre, sarà necessario valutare i crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e alimentare l'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

7. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve disciplinare:

- le verifiche (anche infrannuali), da parte dell'ufficio responsabile della tenuta della scheda dei contratti, sull'effettuazione dei pagamenti entro i termini previsti dal contratto;
- la verifica (anche infrannuale) dei crediti scaduti, al fine di attivare le procedure di recupero del credito. A tal proposito si evidenzia che, per i corrispettivi derivanti da locazioni, l'art. 2948 c.c. fissa il termine di prescrizione in 5 anni;
- la verifica (anche infrannuale) da parte dell'ufficio responsabile della gestione del patrimonio immobiliare e dei contratti d'affitto dell'eventuale applicazione di penali o altre azioni di recupero di somme per risarcimenti danni su immobili o per addebito di interessi passivi a seguito del ritardato pagamento;

- la verifica di corrispondenza dei canoni derivanti dai contratti in essere con quanto registrato in contabilità;
- la verifica del corretto utilizzo del piano dei conti economici dedicati (istituzionale e commerciali) o di altre modalità di tenuta della contabilità separata;
- la verifica dei crediti anche attraverso la circolarizzazione;
- analisi comparate dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- la verifica che i dati degli affitti / locazioni / concessioni siano correttamente confluiti nella dichiarazione dei redditi (redditi fondiari e redditi d'impresa), attraverso un quadro di raccordo fra contabilità generale e dati da dichiarazione.

11. RECUPERO CREDITI

Il recupero dei crediti è l'attività che mira ad ottenere il pagamento di un credito in tutte le circostanze in cui è accertato un inadempimento da parte del debitore.

Si tratta di un'attività complessa, in quanto i crediti e i corrispondenti ricavi delle Aziende Sanitarie nascono da rapporti giuridici di diversa natura con conseguente diversificazione dei termini di prescrizione del credito e delle attività di recupero crediti.

Affinché l'attività di recupero crediti possa essere efficace è necessario che le Aziende si dotino di sistemi informativi che siano in grado di evidenziare con tempestività e completezza tutti i crediti cui non corrisponde l'incasso dovuto, in modo da attivare il prima possibile le procedure di recupero del credito.

L'Azienda deve dotarsi di un regolamento per il recupero dei crediti e di una procedura amministrativo contabile che descriva le modalità operative idonee al recupero del credito. In linea generale, si ritiene che il regolamento debba prevedere i seguenti elementi:

- individuazione delle tipologie di crediti oggetto del recupero crediti;
- individuazione dei termini di prescrizione per ciascuna categoria di crediti;
- individuazione delle modalità di recupero del credito e delle tipologie di credito iscrivibili a ruolo;
- individuazione delle modalità di contestazione del debitore;
- regolamentazione di casi particolari quali per esempio: fallimenti, procedure concorsuali, minori, morte del soggetto debitore e conseguente individuazione degli eredi;
- individuazione delle casistiche in cui è possibile effettuare lo stralcio del credito (crediti di modesta entità, richiesta di discarico da parte dell'ente responsabile dell'iscrizione a ruolo ecc.).

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Rilevazione della morosità**
2. **Recupero credito: primo sollecito**
3. **Recupero credito: secondo sollecito (diffida-messa in mora)**
4. **Recupero credito: fase esecutiva**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Rilevazione della morosità

La procedura deve prevedere l'individuazione dell'ufficio/uffici responsabili delle seguenti attività, definendo anche, per ciascuna attività, la relativa tempistica:

- verifica dei crediti scaduti e rilevazione della morosità;
- raccolta di tutta la documentazione comprovante la sussistenza del credito;
- quantificazione esatta delle somme da recuperare;
- individuazione esatta del soggetto debitore e della sua residenza e/o domicilio;
- verifica dei termini di prescrizione del credito.

2. Recupero credito: primo sollecito

La procedura deve definire:

- modalità e termini per l'invio di una prima lettera di sollecito oppure di una mail da parte dell'articolazione organizzativa che ha erogato la prestazione oppure che ha emesso la fattura o la nota di addebito;
- modalità e termini di comunicazione tra uffici, qualora la responsabilità di questa fase dovesse essere in capo a uno o più ufficio/i diversi da quelli previsti al punto precedente;
- le attività di valutazione di eventuali contestazioni addotte dal debitore e quelle conseguenti all'accoglimento o al rigetto di tali contestazioni.

3. Recupero credito: secondo sollecito (diffida-messa in mora)

Nel caso in cui, a seguito del primo sollecito, non pervenisse alcun riscontro, non venisse effettuato alcun pagamento o venissero addotte dal debitore motivazioni dell'omesso pagamento non accolte, la procedura deve prevedere:

- tempi e modalità per la messa in mora del debitore attraverso l'invio del secondo sollecito di pagamento tramite raccomandata con avviso di ricevimento, specificando il termine di pagamento, le modalità di pagamento ed ammonendo il debitore che, in mancanza, si ricorrerà al recupero coatto con aggravio di spese ed interessi. La lettera deve riportare anche le specifiche per l'interruzione dei termini di prescrizione dei crediti;
- i termini e le modalità di comunicazione tra uffici, qualora la responsabilità di questa fase dovesse essere in capo a uno o più ufficio/i diversi da quelli previsti ai punti precedenti;
- le attività di valutazione di eventuali contestazioni addotte dal debitore alla diffida e quelle conseguenti all'accoglimento o al rigetto di tali contestazioni.

4. Recupero credito: fase esecutiva

Nel caso in cui, anche a seguito della costituzione in mora, non pervenisse alcun riscontro, non venisse effettuato alcun pagamento o venissero addotte dal debitore motivazioni dell'omesso pagamento non accolte, la procedura deve prevedere:

- l'individuazione dell'ufficio/i responsabili dell'iscrizione a ruolo dei crediti;
- tempi e modalità per l'iscrizione a ruolo;
- le attività di valutazione di eventuali eccezioni addotte dal debitore all'iscrizione a ruolo e quelle conseguenti all'accoglimento o al rigetto di tali eccezioni.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Le procedure amministrativo contabili dell'area Crediti-Ricavi devono garantire la corretta rilevazione delle partite infragruppo delle Aziende Sanitarie Regionali, al fine di consentire alla Capogruppo Gestione Sanitaria Accentrata (GSA) il consolidamento dei bilanci delle singole Aziende Sanitarie e della GSA stessa.

Tale finalità va perseguita attraverso la corretta definizione e la chiara rilevazione delle reciproche relazioni fra le Aziende racchiuse nel perimetro di consolidamento, la definizione di regole di contabilizzazione chiare e applicabili, la creazione e la definizione dei conti patrimoniali ed economici atti a rilevare le operazioni contabili, nonché la definizione di indicazioni operativo/contabili per il trattamento di alcune partite.

Nel contempo il Gruppo di lavoro per la definizione delle procedure di consolidamento e di tenuta della GSA (si rimanda ai lavori dello stesso per i dettagli operativi) ha seguito l'implementazione della Piattaforma Regionale degli scambi, dove le singole Aziende, con scadenze temporalmente definite in corso di esercizio, attraverso l'implementazione e la reciproca verifica dei dati inseriti, sono tenute a controllare la qualità dei dati di ricavo (e di costo) verso le altre Aziende Sanitarie Regionali e la GSA.

Le procedure aziendali devono quindi garantire:

- l'allineamento del piano dei conti aziendale con i conti patrimoniali ed economici previsti dal piano dei conti regionale atti a rilevare gli scambi interaziendali e con la GSA (cosiddetti conti "R");
- la definizione univoca delle operazioni "attive" con le altre Aziende Sanitarie Regionali e la GSA;
- l'attribuzione a ciascuna di queste operazioni del conto economico di riferimento, secondo quanto indicato nei documenti regionali, e l'indicazione di tale conto sui documenti attivi emessi nei confronti delle altre Aziende Sanitarie Regionali e della GSA;
- la verifica, attraverso la piattaforma regionale degli scambi, della corretta corrispondenza fra quanto iscritto a ricavo, comprensivo delle fatture da emettere, verso altre Aziende Sanitarie regionali e la GSA e quanto dalle stesse rilevato; inoltre, il superamento degli eventuali scostamenti, con le modalità e le tempistiche indicate dalla Regione;
- la verifica, in occasione della chiusura del bilancio di esercizio, della corrispondenza dei crediti iscritti verso altre Aziende Sanitarie Regionali e la GSA con la matrice regionale degli scambi (al momento la piattaforma gestisce solo i conti economici), addivenendo ad un superamento degli eventuali scostamenti.

Tutte le operazioni sopra descritte sono in carico al Servizio Economico Finanziario, ad eccezione della definizione delle operazioni soggette a fatturazione e degli importi da fatturare, che sono in carico alle unità operative che erogano il servizio o che cedono beni ad altre Aziende Sanitarie regionali o alla GSA. Di norma, poi, l'emissione e la registrazione dei documenti attivi sono a carico del Servizio Economico Finanziario, anche se in alcune realtà queste operazioni possono rimanere a carico delle unità operative interessate.

Inoltre, al fine di assicurare l'omogenea, completa e accurata rilevazione delle operazioni infragruppo e la relativa quadratura, le Aziende Sanitarie devono attenersi ad apposite indicazioni operativo/contabili per il trattamento di alcune particolari partite, come di seguito illustrato.

Contributi vincolati da Aziende Sanitarie della Regione (gestione progetti di ricerca)

Qualora un'Azienda capofila debba trasferire ad altra Azienda sanitaria dei contributi vincolati alla realizzazione di progetti, dovranno essere effettuate le seguenti registrazioni.

A) Assegnazione del finanziamento

L'Azienda capofila, al momento del ricevimento della Delibera di Giunta di approvazione del progetto, deve registrare il finanziamento assegnato per l'intero importo (comprensivo quindi della quota da girocontare alle altre Aziende):

Dare: Crediti v/Regione per ricerca (conto RR AB 02.01.019)

Avere: Contributi da Regione – Risorse aggiuntive regionali per ricerca (conto 01.04.10)

Contestualmente dovrà trasferire l'intero importo spettante alle Aziende partecipanti in qualità di Unità operative, con la seguente rilevazione contabile:

Dare: Rimb., ass., contrib. v/Az. san. pubb. RER (conto R 10.17.010)

Avere: Debiti vs/Az. san. altre prest. (conti R PD04.01.026, PD04.01.027, PD04.01.028)

L'Azienda (Unità operativa) assegnataria del finanziamento emetterà nota/fattura per l'intero importo nei confronti dell'azienda capofila ed effettuerà la seguente rilevazione contabile:

Dare: Crediti vs/Az. san. altre prestaz. (conti R AB02.03.014, AB02.03.015, AB02.03.016)

Avere: Contrib. da Az. san. RER vincolati (conto R 01.04.019).

B) Realizzazione del progetto

L'Azienda (Unità operativa) farà richiesta di liquidazione all'Azienda capofila sulla base degli stati di avanzamento del progetto.

Qualora l'Azienda (Unità operativa) a fine esercizio non abbia utilizzato interamente il finanziamento ricevuto (contabilizzato nel conto regionale 01.04.019) procederà alla seguente rilevazione contabile:

Dare: Accantonamenti per quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto 17.01.016)

Avere: Quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto PB0302006)

Negli esercizi successivi, nel momento in cui sarà utilizzato il finanziamento, si dovrà procedere alla seguente scrittura per il relativo importo:

Dare: Quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto PB0302006)

Avere: Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi di esercizi precedenti da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto 01.04.020)

C) Conclusione del progetto

Qualora, a conclusione del progetto, l'Azienda (Unità operativa) non abbia interamente utilizzato il finanziamento ricevuto, si procederà alle seguenti rilevazioni contabili:

Azienda (Unità operativa)

Dare: Altre insussistenze dell'attivo verso Az RER (conto R 1803014)

Avere: Crediti vs/Az. san. altre prestaz. (conti R AB02.03.014, AB02.03.015, AB02.03.016)

Contestualmente

Dare: Quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto PB0302006)

Avere: Altre insussistenze del passivo v/terzi (conto 08.04.023)

Azienda capofila

Dare: Debiti vs/Az. san. altre prest. (conti R PD04.01.026, PD04.01.027, PD04.01.028)

Avere: Altre insussistenze del passivo verso Az. RER (conto R 08.04.015)

Contestualmente

Dare: Altre insussistenze passive v/terzi (conto 18.03.024)

Avere: Crediti v/Regione per ricerca (conto RR AB 02.01.019).

IVA sugli scambi di prestazioni

L'addebito dell'IVA nella fatturazione degli scambi interaziendali di prestazioni determina una squadratura pari all'importo dell'IVA stessa in quanto per l'Azienda creditrice costituisce un debito verso l'Erario mentre per l'Azienda debitrice costituisce un costo per acquisto da altre Aziende Sanitarie della Regione (voce "R"). Tale disallineamento deve essere superato dalle Aziende sanitarie preventivamente alla fase di consolidamento che avviene a livello regionale.

A tal fine è necessario che l'Azienda debitrice provveda, preliminarmente alla rendicontazione trimestrale, a verificare che l'importo corrispondente all'IVA sia rilevato su conti non R, aventi la medesima natura di quelli a cui è riferita la prestazione scambiata. Per esempio, una fattura di 100 + 22 di IVA per acquisto di farmaci dovrà essere imputata per 100 al conto acquisto farmaci da Aziende sanitarie ("R") e per 22 al conto acquisto farmaci (non "R").

Tale modalità di rilevazione si ritiene essere la più corretta fino a quando il Ministero non fornirà puntuali indicazioni sul trattamento contabile dell'IVA sugli scambi di beni e/o prestazioni di servizi tra Aziende sanitarie nell'ambito della Casistica applicativa del D.lgs. n. 118/2011 relativa al bilancio consolidato regionale.

Imposta di bollo

L'imposta di bollo addebitata negli scambi di prestazioni infragruppo non deve incrementare il valore del costo degli scambi (rilevato nelle voci "R"), ma deve essere imputata nella voce Oneri diversi di gestione al conto 18.01.004 "Tasse ed imposte non sul reddito" (che non è una voce "R").

Fatture da emettere e da ricevere

La registrazione contabile delle fatture da emettere è necessaria nel caso in cui, al termine dell'esercizio, la consegna di beni e/o l'effettuazione di prestazioni non sia stata ancora accompagnata dall'emissione della fattura/nota. Il ricavo, anche se non è stato emesso alcun documento contabile, deve essere rilevato nell'esercizio in corso nel rispetto del principio di competenza.

Analogamente si rilevano fatture da ricevere nel caso in cui, al termine dell'esercizio, il ricevimento dei beni e/o servizi non sia stato accompagnato dal ricevimento del documento contabile. Il costo dei beni e/o servizi deve essere contabilizzato nel bilancio dell'esercizio in corso, anche in assenza del relativo documento giustificativo, nel rispetto del principio di competenza.

Per assicurare l'equivalenza tra costi e ricavi e conseguentemente tra debiti e crediti nei bilanci di esercizio delle Aziende sanitarie coinvolte in operazioni di scambi infragruppo, la rilevazione di fatture da emettere e da ricevere deve avvenire simultaneamente e per gli stessi importi tramite la comunicazione tempestiva tra le Aziende interessate. In particolare si dovranno tenere in considerazione la modalità ed i conti proposti dall'Azienda che ha effettuato la cessione di beni e/o prestazione di servizi. Naturalmente tali conti dovranno essere individuati coerentemente con il Piano dei conti regionale, tenuto conto della natura della prestazione ed anche delle aggregazioni stabilite nella Matrice degli scambi.

La quadratura degli scambi infragruppo per i quali non sono stati emessi/ricevuti i relativi documenti contabili dovrà essere assicurata, per la parte economica, anche in sede di compilazione del modello ministeriale CE secondo le indicazioni regionali.

Oneri contributivi a carico ente relativi agli organi istituzionali

Il problema sorge nel caso in cui il Direttore di un'Azienda Sanitaria della Regione sia dipendente di un'altra Azienda Sanitaria della Regione che versa i relativi oneri contributivi:

- le competenze corrisposte dall'Azienda presso cui il Direttore svolge la propria attività lavorativa non costituiscono "scambio" in quanto non sono soggette a rimborso;

- gli oneri versati dall’Azienda da cui dipende il Direttore costituiscono “scambio” perché dovranno essere rimborsati dall’Azienda presso cui il Direttore svolge la propria attività lavorativa.

Poiché non esiste un conto R “Compensi e rimborsi spese Direzione Generale da Aziende Sanitarie della Regione”, è stata data indicazione alle Aziende di utilizzare il conto regionale 18.01.020 – Costi amministrativi da Aziende RER. Pertanto, anche gli oneri a carico ente dovranno essere contabilizzati nel conto 18.01.020 dall’Azienda che rimborsa il relativo importo (che è l’Azienda presso cui il Direttore Generale svolge la propria attività lavorativa), mentre l’Azienda che ha versato gli oneri contabilizza il relativo rimborso nella voce relativa ai rimborsi personale dipendente in comando presso altre Aziende Sanitarie della Regione. Questa modalità di contabilizzazione consentirà la quadratura complessiva degli importi, anche se non per tipologia di aggregazione.

Qualora gli oneri a carico ente siano riferiti agli incentivi, si potranno verificare due casi:

- l’Azienda che deve rimborsare gli oneri, ossia l’Azienda presso cui il DG svolge la propria attività lavorativa, ha accantonato il relativo importo al fondo indennità organi istituzionali. In questo caso, per evitare il disallineamento, l’azienda che riceve il rimborso dovrà registrare una sopravvenienza attiva in una voce non R;
- l’Azienda che deve rimborsare gli oneri, ossia l’Azienda presso cui il DG svolge la propria attività lavorativa, non ha accantonato al fondo indennità organi istituzionali. In questo caso entrambe le Aziende dovranno rilevare sopravvenienze attive/passive R nell’anno in cui avverrà il rimborso.

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

Deroghe al principio di competenza

L'art. 2423-bis del Codice Civile esplicita il principio di competenza affermando che, nella redazione del bilancio di esercizio, "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento".

L'OIC n. 11 avente ad oggetto "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati" stabilisce che: "L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti) [...]. I ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni: 1) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato; 2) lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili. Regole particolari riguardano la rilevazione del valore della produzione delle opere in corso di esecuzione, su ordinazione, che vengono misurate in base all'avanzamento dell'opera stessa [...]"

Le Aziende devono dunque rilevare i ricavi nel rispetto del principio di competenza. Tuttavia l'impostazione regionale, dettagliatamente trattata nel Manuale REBISAN Ciclo Attivo, prevede una deroga al principio di competenza per le **sanzioni amministrative**, derivanti dalle attività del Dipartimento di Sanità Pubblica presente nelle Aziende USL e comminate per il mancato rispetto della normativa vigente in materia di alimenti, ambienti di vita e lavoro, sicurezza ecc.

Le motivazioni a sostegno della deroga sono le seguenti:

- non è materialmente possibile, per la maggior parte delle sanzioni amministrative incassate, ottenere le informazioni necessarie per iscrivere a bilancio secondo il principio della competenza;
- per le sanzioni comminate dal personale dipendente dell'Azienda UsI, si avrebbero a disposizione molte informazioni, ma comunque non sufficienti per poter avere la certezza dell'incasso, che dipende sempre e comunque dal comportamento del "sanzionato". In ogni fase della procedura, la pratica potrebbe passare alla Procura e quindi all'Azienda UsI non spetterebbe più nulla;
- il volume annuo dei ricavi riconducibili a questa tipologia è di modestissima entità, per cui l'errore che eventualmente si genererebbe sarebbe irrisorio.
- l'art. 2423, comma 3-bis stabilisce che "non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta [...]."

Attività in corso alla fine dell'esercizio

A fine esercizio, alcune tipologie di servizi possono essere in corso di svolgimento. Si tratta principalmente delle seguenti prestazioni:

- degenze ospedaliere in attività istituzionale (per le ASL, limitatamente ai ricoveri di pazienti non residenti);
- degenze ospedaliere a pagamento per la parte non coperta da SSN;
- sperimentazioni cliniche;
- ricerche.

Il principio contabile OIC 23 definisce i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle attività in corso a fine esercizio, stabilendone l'iscrizione tra le rimanenze (alla voce "lavori in corso su ordinazione") con contropartita nel valore della produzione (alla voce "variazione dei lavori in corso su ordinazione"). Analogo trattamento è stato previsto dalla Regione Emilia Romagna nell'ambito del progetto regionale REBISAN e specificamente nel documento n. 2, avente ad oggetto "La valutazione delle attività in corso alla fine dell'esercizio" e approvato con DGR n. 416/2005.

Tuttavia, a seguito dell'entrata in vigore del D.lgs. n.118/2011, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i., sono stati approvati i nuovi Modelli Ministeriali di Conto Economico (CE) e di Stato Patrimoniale (SP) (D.M. 15/06/2012) e gli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale (D.M. 20/03/2013). Negli schemi di bilancio così approvati non è prevista alcuna specifica voce per la rilevazione delle attività in corso.

Pertanto, nelle more dell'emanazione della Casistica ministeriale, si ritiene di non trattare nello specifico la valutazione delle attività in corso riferite alle degenze.

Si richiama invece l'attenzione sulla valutazione delle attività in corso relative a ricerche e sperimentazioni qualificate come attività commerciali, per le quali la corretta valutazione dei ricavi incide sulla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES. I criteri di valutazione previsti sono:

- Criterio della percentuale di completamento;
- Criterio della commessa completata.

Con il primo criterio, le attività in corso sono valutate sulla base del corrispettivo contrattuale maturato, ancorché superiore al costo. Con il secondo criterio, le attività in corso sono valutate in base ai costi già sostenuti.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione delle attività in corso alla data di chiusura del bilancio si realizza attraverso le seguenti scritture:

pdC RER	Descrizione pdC RER (SP)	Descrizione pdC RER (CE)	pdC RER
AB0104001	Degenze in corso	Degenze in corso	0702001
AB0104002	Altre attività in corso	Altre attività	0702002

Donazioni e contributi da Privati

La Regione Emilia Romagna, nell'ambito del progetto regionale REBISAN, con DGR n. 416/2005 ha approvato il documento n. 8 avente ad oggetto "Donazioni e Contributi da privati".

Le donazioni si configurano in via generale, per le Aziende Sanitarie, come componenti reddituali straordinari in quanto le fonti di tali proventi sono estranee all'attività caratteristica e non vi può essere aspettativa che i proventi stessi si ripropongano nel tempo con frequenza o regolarità.

Per quanto riguarda gli aspetti rilevativi e contabili si rinvia a quanto presente nella Linea Guida "Il Patrimonio Netto".

Mobilità Interregionale

Il Dlgs. 118/2011 all'art. 29 comma 1 lett. h secondo periodo recita: " Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza della Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento".

Si tratta della mobilità extraregionale relativa a due esercizi precedenti a quello di riferimento.

In questa fase la linea guida regionale fornisce indicazioni alle Aziende di registrare la mobilità attiva extraregionale sulla base della produzione effettiva e tenuto conto dell'andamento degli esercizi precedenti. Il rispetto del dettato normativo viene garantito a livello di consolidato regionale.

ASPETTI FISCALI

Le procedure amministrativo-contabili relative all'area dei ricavi disciplinano anche gli adempimenti di natura fiscale, per garantire il rispetto della normativa in vigore.

A questo scopo è opportuno che le aziende procedano alla classificazione delle operazioni attive in base alle norme fiscali, suddividendole nelle seguenti categorie:

- operazioni rilevanti o meno ai fini IRES;
- operazioni rilevanti o meno ai fini IVA.

Per ogni operazione rilevante ai fini fiscali, le procedure aziendali devono prevedere l'emissione del corretto documento fiscale nei termini previsti dalla normativa e la registrazione dell'operazione nella contabilità separata prevista dalla normativa IVA e dal Tuir. Il mancato rispetto del tipo di documento, dei termini per l'emissione dello stesso e della registrazione contabile separata, oltre ad essere sanzionabile, impedisce l'esatta redazione delle dichiarazioni fiscali, con conseguenti errori nel calcolo delle imposte.

In estrema sintesi, sulla base della normativa e prassi disponibile, gli aspetti principali sono illustrati di seguito.

IRES

Le aziende sanitarie sono riconducibili ai c.d. "Enti non commerciali". Pertanto:

- Attività istituzionale: l'attività istituzionale, definita dall'art. 74 c. 2 Tuir in attività assistenziale, sanitaria, previdenziale è "decommercializzata" e quindi non soggetta ad IRES¹.
- Attività commerciale: le attività delle aziende sanitarie che non siano assistenziali, sanitarie, previdenziali sono di massima (fatte salve alcune ipotesi che per semplicità si tralasciano) considerate attività commerciali ai fini IRES² e contribuiscono alla formazione del reddito di impresa, il quale a sua volta costituisce parte del reddito complessivo IRES delle aziende sanitarie, unitamente alle altre categorie di reddito (redditi fondiari, di capitale e diversi).
- Contabilità separata: per l'attività commerciale deve essere tenuta contabilità separata e la procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale (Art. 20 DPR 600/72). Solo la corretta tenuta della contabilità separata commerciale con riferimento sia al ciclo attivo (ricavi) che al ciclo passivo (costi) consente la esatta determinazione del reddito di impresa.

IVA

Gli aspetti più rilevanti da considerare nella predisposizione delle procedure sono i seguenti, fatta salva l'analisi precisa aziendale:

- Operazioni soggette agli obblighi IVA: tutte le operazioni in possesso del presupposto oggettivo (cessioni di beni e prestazioni di servizi), soggettivo (esercizio di impresa), territoriale sono soggette agli obblighi IVA.
- Operazioni escluse o fuori campo IVA: il presupposto soggettivo (esercizio di impresa) non sussiste nell'ambito di attività svolta in regime di esclusività/ pubblica autorità. Pertanto tali attività sono escluse.

¹ È il caso ad esempio delle prestazioni sanitarie di diagnosi cura e riabilitazione rese alla persona, anche in regime di libera professione.

² A titolo di esempio: gestione diretta di farmacie, di parcheggi, servizio mensa a dipendenti o fornitura pasti, consulenze non sanitarie, prestazioni di igiene pubblica, pareri igienico sanitari, analisi di alimenti e bevande, servizi di igiene e vigilanza veterinaria, prestazioni unità impiantistica, corsi di formazione, locazione di sale attrezzate, sponsorizzazioni, sperimentazioni. Poiché l'elenco non è esaustivo è necessaria una attenta analisi di ogni operazione per l'esatta configurazione dei relativi adempimenti fiscali.

se dagli adempimenti IVA³, mentre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate non in veste di pubblica autorità, bensì nell'ambito di libero mercato, sono in linea di massima soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione ecc.⁴

- Ticket: le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione non sono considerate attività commerciali ai fini IVA; pertanto non sono soggette agli obblighi IVA;
- Operazioni esenti: non tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette agli obblighi IVA sono allo stesso tempo assoggettate all'imposta con le aliquote di legge, attualmente 4%, 10%, 22%, poiché ai sensi dell'art. 10 DPR 633/72 sono previsti casi di operazioni esenti IVA⁵. Per tali operazioni vige comunque, in linea di massima, l'obbligo di fatturazione, registrazione e inserimento in dichiarazione IVA. Correlati allo svolgimento di attività esenti e assoggettate vi sono particolari adempimenti relativi al ciclo passivo (pro-rata di detrazione IVA ecc.).
- Momento di effettuazione dell'operazione: le procedure dovranno individuare il momento dal quale decorrono gli obblighi IVA affinché non vi siano ritardi negli adempimenti. In estrema sintesi, ai fini IVA le operazioni si considerano effettuate:
 - cessioni di beni - momento della consegna;
 - prestazioni di servizi rese in Italia – momento dell'incasso;
 - prestazioni di servizi rese a soggetto estero – momento di ultimazione.
- Se prima della consegna avviene il pagamento (anche parziale), l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento (gli acconti devono essere fatturati). Se la fattura viene emessa prima del momento sopra indicato, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura.
- Termini per l'emissione della fattura: la fattura, conforme alle indicazioni dell'art. 21 DPR 633/72 e conforme alle norme sul bollo se dovuto, deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione come sopra individuato (fattura immediata) oppure entro il giorno 15 del mese successivo alla consegna / erogazione del servizio (fattura differita), ma registrata comunque con riferimento al mese di consegna/erogazione servizio (vedere punto successivo).
- Termini per la registrazione della fattura: le fatture emesse devono essere registrate entro 15 gg, con riferimento al mese di emissione / di effettuazione dell'operazione. Il software di norma prevede la registrazione delle fatture contestualmente alla emissione delle stesse.
- Contabilità separata: le procedure devono prevedere la tenuta separata della contabilità attraverso appositi registri sezionali per consentire l'eventuale detrazione dell'IVA sugli acquisti afferenti l'attività commerciale svolta e l'effettuazione della liquidazione IVA.
- Split payment, fattura elettronica, reverse charge, operazioni con l'estero, IVA ad esigibilità immediata o differita: le procedure devono regolamentare tutte le casistiche previste dal legislatore fiscale che comportano ulteriori adempimenti (ad esempio comunicazione polivalente per black list, dichiarazioni intrastat ecc.).

BOLLO

Le procedure devono garantire la regolarità delle fatture sotto il profilo del bollo, con particolare riferimento a:

³ Ad esempio certificazioni, attestazioni e accertamenti tecnico sanitari e altre prestazioni effettuate in quanto pubblica autorità.

⁴ Attività di gestione diretta di farmacie, di parcheggi, servizio mensa dipendenti o fornitura pasti, consulenze non sanitarie, tutte le altre prestazioni (prestazioni di igiene pubblica, pareri agibilità e igienico sanitari, analisi di alimenti e bevande, servizi di veterinaria, prestazioni impiantistica) quando non sono effettuate non in veste di pubblica autorità, corsi di formazione, locazione di sale attrezzate, sponsorizzazioni, sperimentazioni. Poiché l'elenco non è esaustivo è necessaria una attenta analisi di ogni operazione per l'esatta configurazione dei relativi adempimenti fiscali.

⁵ Sono esenti IVA ai sensi dell'art. 10 DPR 633/72, ad esempio, le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, le cessioni di organi, sangue, latte umani e plasma sanguigno, i corsi di formazione a dipendenti di enti pubblici.

- Obbligo di assoggettamento: devono essere assoggettate a bollo le fatture che riportano importi esenti/fuori campo IVA maggiori di Euro 77,47.
- Esclusioni dal bollo: sono escluse da bollo le fatture e gli altri documenti scambiati tra amministrazioni dello Stato, Regioni, Province, Comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane. Poiché l'elenco è tassativo, secondo la prassi ministeriale i documenti scambiati con gli enti pubblici diversi dai precedenti devono essere assoggettati a bollo.
- Modalità di assolvimento: l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine. Il bollo sulle fatture può essere assolto mediante:
 - Contrassegno (ha sostituito la vecchia "marca da bollo").
 - "Bollo virtuale", previ: richiesta di autorizzazione presso le Direzioni Regionali delle Entrate contenente il numero presuntivo delle fatture e documenti che potranno essere emessi durante l'anno; successiva dichiarazione da presentare entro il mese di gennaio di ogni anno riportante il numero dei documenti distinti per voce di tariffa e gli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta; versamenti in acconto e saldo tramite F24EP; annotazione in fattura: modalità virtuale di assolvimento e relativa autorizzazione.
 - "Bollo su documenti informatici": per le fatture, atti, documenti e registri qualificabili come documenti informatici emessi o utilizzati durante l'anno. In questo caso non vi è alcuna autorizzazione preventiva e il versamento deve essere effettuato con modalità esclusivamente telematica con modello F24 on line, in unica soluzione, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Annotazione in fattura: assolvimento dell'imposta ai sensi del DM 17 giugno 2014. Si noti che una fattura inviata via mail, ma priva dei requisiti previsti dal DPCM 13/11/14, non è un documento informatico.

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, dalle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa.

ALLEGATI

.....

La Linea Guida regionale dell'Area Crediti-Ricavi è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Antonella Antonioni Azienda Usl di Piacenza
- Cristina Gazzola Azienda Usl di Parma
- Filippo Gazzi Istituto Ortopedico Rizzoli
- Catia Morgagni Azienda Usl della Romagna
- Michele Malanca Azienda Osp-Univ. di Parma
- Mara Marmocchi Presidente del Collegio Sindacale Azienda Usl di Piacenza
- Eugenio Anessi Pessina Esperto contabile e di procedure
- Renata Cavicchi Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario