

REGOLAMENTAZIONE DEL SISTEMA CONTABILE DELLE AZIENDE SANITARIE MODALITA' E CRITERI PER LA FORMAZIONE DEL BILANCIO

La principale normativa di riferimento della contabilità delle Aziende Sanitarie della Regione Lombardia è la seguente:

- D.Lgs 23/06/2011 n. 118 “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 05/05/2009, n. 42”;
- Decreto Ministero della Salute del 15.06.2012 recante “Nuovi Modelli di rilevazione economica <<Conto Economico>> (CE) e <<Stato Patrimoniale>> (SP) delle aziende del Servizio Sanitario nazionale” pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 10 luglio 2012, serie generale n. 159, supplemento ordinario n. 144;
- Decreto Ministero della Salute del 17.09.2012 in materia di certificabilità dei Bilanci Sanitari;
- Linee guida e circolari Regione Lombardia;
- Codice Civile, Libro V, art. 2423-2435, integrato con il D.Lgs. 09/04/1991 n. 127;
- Principi contabili del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri;
- Principi contabili internazionali.

Come previsto dall'art. 3 comma 3 del D. Lgs. 118/2011, l'Azienda conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'Allegato 1 del Decreto stesso ed ai principi del codice civile.

L'Azienda adotta la contabilità economico-patrimoniale tenuta secondo il metodo della partita doppia.

I componenti reddituali e patrimoniali sono classificati in conti. Ogni conto raggruppa elementi omogenei in modo tale da rendere significativa ogni classe di valori. Al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, ciascuna voce del piano dei conti deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione dello SP o CE di cui al decreto ministeriale 13/11/2007 e successive modificazioni ed integrazioni, così come previsto dall' articolo n. 27 D.LGs 118/2011. L'Azienda può dettagliare il proprio piano dei conti inserendo ulteriori sottovoci, rispetto quelle di cui al modello di rilevazione SP o CE sopra indicati, secondo le proprie esigenze informative.

Per il monitoraggio e il controllo della spesa, la contabilità generale si chiude virtualmente ogni tre mesi per consentire la redazione dei rendiconti trimestrali. Nel Conto Economico del Rendiconto trimestrale sono contabilizzati tutti i costi e tutti i ricavi di competenza del periodo di riferimento; inoltre, viene data evidenza della proiezione di tutti i costi e ricavi sull'intero esercizio.

I Libri obbligatori dell'Azienda Sanitaria , fatte salve le altre scritture contabili previste da leggi e regolamenti nazionali e regionali, sono:

1. libro giornale;
2. libro degli inventari;
3. libro dei cespiti;
4. registri IVA;
5. libro delle deliberazioni del Direttore Generale;
6. libro delle adunanze del Collegio Sindacale.

LIBRO GIORNALE

Il libro giornale indica, giorno per giorno, le operazioni relative alle attività svolte dall'Azienda. Le rilevazioni sono indicate in maniera cronologica, cioè in funzione del succedersi temporale delle operazioni, e specifica, in quanto tesse ad evidenziare le singole operazioni.

Il libro giornale deve essere numerato progressivamente in ogni pagina; la numerazione deve essere effettuata per ciascun anno, con l'indicazione in ogni pagina dell'anno cui si riferisce.

Dal punto di vista fiscale, le scritture devono essere registrate nel libro giornale entro 60 giorni dalla data in cui l'operazione si è verificata, indicando la data in cui la stessa è stata compiuta.

LIBRO DEGLI INVENTARI

A norma dell'art. 2217 del Codice Civile, l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Nel libro degli inventari devono essere riportati:

- l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'Azienda;
- stato patrimoniale;
- conto economico;
- nota integrativa.

L'inventario va sottoscritto dal Direttore Generale.

LIBRO CESPITI

Il libro dei cespiti, o libro dei beni ammortizzabili, riporta le annotazioni obbligatorie relative ai beni strumentali.

Sono cespiti i beni strumentali in uso durevole, impiegati per la produzione dei servizi che costituiscono le attività dell'Azienda.

Per le registrazioni nel libro cespiti, i beni devono riportare le seguenti indicazioni:

1. anno di acquisizione;
2. costo originario;
3. rivalutazioni;
4. svalutazioni;
5. fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta del precedente esercizio;
6. coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo di imposta;
7. quota annuale di ammortamento;
8. eliminazione dal processo produttivo.

REGISTRI IVA

I dati che risultano nei documenti di compravendita di beni e servizi (fatture, note di variazione, ecc.) relativi alle attività rilevanti ai fini del versamento dell'Imposta sul valore

aggiunto, devono essere riportati sui registri di seguito elencati:

1. registro degli acquisti;
2. registro delle vendite;
3. registro dei corrispettivi.

PRINCIPI GENERALI O POSTULATI (Allegato 1 – Decreto Legislativo 118/2011)

1. Principio annualità: i documenti del bilancio (previsione e rendicontazione) sono redatti annualmente e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare. Le previsioni per l'esercizio di riferimento sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

2. Principio dell'unità: la singola amministrazione pubblica è un'entità giuridica unica e unitaria e pertanto deve essere unico e unitario il bilancio (previsione e rendicontazione).

3. Principio dell'universalità: al fine di una rappresentazione veritiera e corretta dell'attività svolta nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori economici, finanziari e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione. Sono incompatibili con tale principio le gestioni fuori bilancio.

4. Principio dell'integrità: nel bilancio (previsione e rendicontazione) i ricavi devono essere iscritti al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad essi connessi e, allo stesso modo, i costi devono essere iscritti al lordo dei ricavi correlati senza compensazione di partite.

5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità: i dati contabili devono essere la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. Tale principio si applica non solo alla rendicontazione ma anche ai documenti di previsione.

Una corretta interpretazione di questo principio, richiede l'enunciazione degli altri postulati del bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità):

- le previsioni e le valutazioni a contenuto economico- finanziario e patrimoniale devono basarsi su analisti di tipo storico e programmatico o da altri idonei e obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti;
- il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili deve caratterizzare la formazione degli stessi;
- il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali.

6. Principio della significatività e rilevanza: l'informazione è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri oppure confermando o correggendo le valutazioni da loro fatte in precedenza.

L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta rispetto ai valori complessivi del sistema di bilancio.

7. Principio della flessibilità: è volto a trovare all'interno dei documenti contabili la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione.

8. Principio della congruità: consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti.

9. Principio della prudenza;

10. Principio della coerenza: Deve essere garantito il nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale.

Queste funzioni ed i documenti contabili devono essere strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

11. Principio della continuità e costanza: la valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuità delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione è costituita. Inoltre, la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione è uno dei principi cardine delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, della rendicontazione e del bilancio d'esercizio.

12. Principio della comparabilità e della verificabilità: gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di farne una comparazione sia nel tempo sia tra enti pubblici diversi o dello stesso settore. Inoltre, le informazioni fornite dal sistema di bilancio devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del processo valutativo seguito.

13. Principio della neutralità o imparzialità: la redazione dei documenti contabili deve basarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

14. Principio della pubblicità: l'Azienda deve assicurare ai cittadini e agli organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

15. Principio dell'equilibrio di bilancio;

16. Principio della competenza finanziaria;

17. Principio della competenza economica;

18. Principi della prevalenza della sostanza sulla forma.

▪ **Principi generali (art. 2423 Codice Civile):**

- il Bilancio deve essere chiaro e deve riportare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda ed il risultato economico dell'esercizio;
- nel caso in cui le disposizioni di legge non siano sufficienti a rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, è necessario inserire in Bilancio ulteriori informazioni che permettano la corretta rappresentazione della situazione contabile aziendale;
- se l'applicazione delle disposizioni civilistiche o delle leggi speciali non dovesse permettere una rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata, e se ne deve dare evidenza nella nota integrativa, esponendo le motivazioni della non applicazione e l'influenza che questo ha sulla situazione patrimoniale aziendale.

▪ **Principi specifici (art. 2423 bis Codice Civile)**

- *Prudenza* - la valutazione delle poste di Bilancio deve essere effettuata tenendo sempre presente tale principio; pertanto la valutazione di poste positive deve essere effettuata solo per gli utili effettivamente realizzati, mentre per le poste negative è necessario ipotizzare anche le eventuali perdite presunte e/o rischi prevedibili, anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio;

- *Continuazione* – la redazione del Bilancio deve tenere conto di una ipotesi di continuità dell'attività aziendale;
- *Utili* – in Bilancio devono essere iscritti, così come richiamato dal principio della prudenza, solo gli utili effettivamente realizzati prima della chiusura dell'esercizio;
- *Competenza* – il principio della competenza temporale guida la redazione del Bilancio d'esercizio, in quanto richiede l'iscrizione dei costi e dei ricavi nell'esercizio in cui si sono effettivamente realizzati. Infatti nella redazione del Bilancio si deve tener conto:
 - a) degli oneri e proventi di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di pagamento e di incasso;
 - b) dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se sono emersi dopo la chiusura dell'esercizio;
- *Elementi eterogenei* - la presenza in bilancio di elementi con caratteristiche diverse rispetto ad altri elementi compresi nelle medesime voci, richiede che tali elementi siano valutati separatamente;
- *Continuità dei criteri di valutazione* - i criteri di valutazione utilizzati non possono essere modificati da un esercizio ad un altro. In casi eccezionali, allorché si renda necessario effettuare il cambio di criterio, esso deve essere giustificato nella nota integrativa precisato il suo effetto sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale.

▪ **Criteri di valutazione**

I criteri utilizzati per la valutazione delle voci di bilancio si basano sul principio della prudenza, della competenza e della continuità gestionale.

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI: sono iscritte al costo di acquisto o di produzione inclusi i costi accessori e l'IVA (quando non detraibile). Sono esposte in bilancio al netto degli ammortamenti effettuati e dell'eventuale fondo di svalutazione.

I costi di impianto e ampliamento, di ricerca e sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del Collegio Sindacale e devono essere ammortizzate entro un periodo non superiore a 5 anni. (art. 2426 C.C.).

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: sono iscritte al costo di acquisto o di produzione inclusi i costi accessori e l'IVA (quando non detraibile). Sono esposte in bilancio al netto degli ammortamenti effettuati e dell'eventuale fondo di svalutazione.

Le spese di manutenzione e riparazione aventi natura incrementativa sono imputate all'attivo patrimoniale e ammortizzate in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei beni a cui si riferiscono.

CREDITI: sono esposti al presunto valore di realizzo.

RIMANENZE DI MAGAZZINO: le scorte di magazzino, distinte in sanitarie e non sanitarie, sono iscritte al minore tra costo di acquisto/di produzione e valore desumibile dall'andamento del mercato. Per i beni fungibili si applica il metodo del costo medio ponderato.

RATEI ATTIVI E RISCOINTI ATTIVI: sono quote di costi e di ricavi determinati in proporzione al periodo temporale nel rispetto della competenza economica.

DISPONIBILITA' LIQUIDE: sono iscritte al valore contabile, comprensivo dei saldi dei conti accesi presso l'Istituto Tesoriere di tesoreria unica.

FONDO DI DOTAZIONE: è dato dalla differenza algebrica tra l'attivo ed il passivo patrimoniale alla data dell'01/01/98.

CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE: sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione e comprendono anche i contributi relativi ai beni di primo conferimento, determinati valorizzando le immobilizzazioni da ammortizzare all'1.1.1998 (data di costituzione dell'A.S.L.) al netto del relativo fondo.

FONDI PER RISCHI E ONERI: comprendono gli accantonamenti realizzati allo scopo di coprire perdite/debiti di natura determinata e di esistenza certa o probabile che, alla data di chiusura dell'esercizio, sono indeterminati nell'ammontare e/o nella data di sopravvenienza.

DEBITI: sono iscritti al valore nominale e comprendono le fatture da ricevere, al netto delle note di accredito da ricevere.

I mutui riportano la quota capitaria. I debiti tributari iscritti sono solo quelli certi.

Nella voce "altri debiti" sono ricompresi i debiti v/dipendenti, i debiti per ferie non godute.

PREMIO DI OPEROSITA' MEDICI SUMAI: è determinato secondo le norme e disposizioni contenute nella convenzione unica nazionale che regolano la determinazione del premio di operosità dei medici SUMAI.

RICAVI E COSTI: la contabilizzazione avviene nel rispetto dei principi di prudenza e competenza economica, anche mediante la rilevazione dei ratei e risconti.

IMPOSTE SUL REDDITO: sono determinate , secondo le aliquote e le norme vigenti, in base al reddito di competenza dell'esercizio; pertanto questa voce accoglie l'IRES e l'IRAP di competenza dell'esercizio.

CONTI D'ORDINE: gli impegni e le garanzie sono iscritti al loro valore contrattuale residuo. I beni di terzi sono valutati in base al valore di mercato al momento dell'ingresso in Azienda.

▪ **Principi di valutazione specifici per il settore sanitario (Titolo II – Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario - art. 29 D.Legislativo 118/2011)**

Nel rispetto dei principi di cui sopra e al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda ed il risultato economico dell'esercizio, l'art. 29 del D. Lgs 118/2011 individua le modalità di rappresentazione delle seguenti fattispecie:

1. Il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata;
2. l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali si effettua per quote costanti secondo le aliquote indicate nella tabella di cui all'allegato 3 del D. Lgs 118/2011 fatta salva la possibilità della Regione di autorizzare aliquote più elevate. Regione Lombardia per la voce "Edifici adibiti alle attività istituzionali" con l'approvazione delle Regole di Sistema 2012 ha stabilito un coefficiente di ammortamento del 6,5 %. Pertanto, l'Azienda dovrà darne evidenza in nota integrativa.

Nell'anno di acquisto l'ammortamento è rapportata alla frazione di anno di utilizzo effettivo.

I cespiti di valore inferiore ad € 516,46 possono essere ammortizzati interamente nell'esercizio in cui divengono disponibili e pronti per l'uso, ad

eccezione di quelli facenti parte di un'universalità ai sensi art. 816 del Codice Civile.

I cespiti acquistati con contributi in conto esercizio – a prescindere dal valore – devono essere ammortizzati integralmente nell'esercizio di acquisizione.

3. I contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. L'acquisizione di cespiti ammortizzabili con utilizzo di contributi in conto capitale comporta la sterilizzazione dell'ammortamento con conseguente storno del contributo a proventi. Tali disposizioni si applicano anche: ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici; ai lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni; a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della Regione, di altri soggetti pubblici e privati;
4. I contributi per ripiano perdite sono rilevati in specifica voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione. Al momento dell'incasso il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a riduzione diretta della perdita nella voce "utili e perdite portati a nuovo";
5. Le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nello stesso esercizio e rese disponibili negli esercizi successivi;
6. Le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze, sono iscritte tra i proventi e oneri straordinari;
7. La regione valuta lo stato dei rischi aziendali e verifica l'adeguatezza degli accantonamenti iscritti nel bilancio d'esercizio. Il Collegio Sindacale dell'Azienda attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed il relativo utilizzo.

IL BILANCIO ECONOMICO DI PREVISIONE

Il Direttore Generale dell'Azienda adotta entro il 30 novembre dell'esercizio precedente a quello di riferimento il Bilancio Preventivo Economico Annuale che fornisce la rappresentazione del previsto risultato economico-complessivo dell'Azienda Sanitaria per l'esercizio considerato, determinato dalla contrapposizione dei ricavi, dei proventi e dei costi di esercizio previsti nonché dalle variazioni dello Stato Patrimoniale.

Tale documento è trasmesso – entro dieci giorni – alla Giunta Regionale e alla Conferenza dei Sindaci.

Il Bilancio Preventivo ha lo scopo di prevedere, programmare, monitorare i costi e i ricavi derivanti dalla gestione aziendale orientata al perseguimento degli obiettivi aziendali stabiliti nell'ambito della programmazione regionale.

Alla redazione del Bilancio di Previsione si perviene attraverso l'elaborazione del budget aziendale economico consolidato dei singoli Centri di Responsabilità.

Gli obiettivi di budget vengono presi come riferimento per l'elaborazione, la modifica e l'integrazione del Bilancio di Previsione.

Il bilancio preventivo economico annuale comprende:

- un conto economico preventivo (al quale è altresì allegato il conto economico dettagliato secondo lo schema CE di cui al DM 13.11.2007 e successive modificazioni ed integrazioni);

- un piano dei flussi di cassa prospettici;
ed è corredato da una nota integrativa descrittiva, dal piano degli investimenti e da una relazione redatta dal Direttore Generale nella quale vengono evidenziati i collegamenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali.

IL BILANCIO D'ESERCIZIO

Il Direttore Generale dell'Azienda adotta il Bilancio d'Esercizio entro il 30 di aprile dell'esercizio successivo a quello di competenza e ne trasmette copia alla Conferenza dei Sindaci. Lo stesso viene trasmesso agli uffici regionali competenti e viene reso pubblico.

Il Bilancio deve essere redatto nel rispetto delle disposizioni contenute negli articoli dal 2423 al 2428 del Codice Civile, fatto salvo quanto disposto diversamente dal Titolo II – Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario del D. Lgs 118/2011.

il Bilancio è costituito dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico, dal Rendiconto Finanziario con nuovi modelli definiti dal D.Lgs 118/11 e dalla Nota Integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal Direttore Generale. Ad esso viene allegata una nota evidenziante la spesa per il personale.

La nota integrativa deve contenere i modelli CE-Min ed SP-Min per l'esercizio in chiusura confrontati con l'esercizio precedente.

La relazione sulla gestione deve contenere il modello LA per l'esercizio chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari distinti per ciascun livello essenziale di assistenza. In particolare, lo schema di relazione sulla gestione previsto dal D.Lgs 118/11 è articolato come segue:

- generalità sul territorio servito, sulla popolazione assistita e sull'organizzazione dell'Azienda;
- generalità sulla struttura e sull'organizzazione dei servizi (assistenza ospedaliera, territoriale, prevenzione);
- attività del periodo (reportistica gestionale sui dati di produzione per livello di assistenza);
- gestione economico – finanziaria dell'Azienda. L'Azienda in tale sezione deve evidenziare i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio nonché l'evoluzione prevedibile della gestione.

PROCEDURA GENERALE DELL'AREA RISORSE ECONOMICHE PG6 DEL 2 Marzo 2015

La Procedura Generale del Sistema Qualità Aziendale dell'Area Risorse Economiche, "PG6" revisione del 2 marzo 2015 è allegato parte integrante e sostanziale del presente Regolamento e disciplina i Processi di seguito elencati:

- **CONTABILITA' GENERALE**
- **COORDINAMENTO RAPPORTI CON IL COLLEGIO SINDACALE**
- **GESTIONE DELLA SPESA**
- **GESTIONE DELLE ENTRATE (GESTIONE CLIENTI)**
- **PERSONALE DIPENDENTE - ADEMPIMENTI FISCALI**