



### **ARS**

Agenzia Regionale di Sanità  
della Toscana

### **Sede**

Villa Fabbricotti  
Via Vittorio Emanuele II, 64  
50134 Firenze  
tel.: 055 462431  
fax: 055 4624330  
e-mail:  
arsanita.toscana@arsanita.toscana.it

### **Osservatori**

Economia Sanitaria  
linda.migliorisi@arsanita.toscana.it

### **Epidemiologia**

elena.marchini@arsanita.toscana.it

### **Qualità**

caterina.baldocchi@arsanita.toscana.it

### **Centro Documentazione**

silvia.fallani@arsanita.toscana.it  
rita.maffei@arsanita.toscana.it  
vania.sabatini@arsanita.toscana.it



*Documenti ARS*

**Osservatorio di Economia Sanitaria**

## **ANALISI DI BILANCIO DELLE AUSL TOSCANE**

**1998-2002**

# ANALISI DI BILANCIO DELLE AUSL TOSCANE

1998-2002

## COORDINAMENTO DEL PROGETTO:

Prof. Cesare Cislaghi                      Coordinatore dell'Osservatorio di Economia Sanitaria  
(Agenzia Regionale di Sanità della Toscana)

## AUTORI:

Cesare Cislaghi                      OES, ARS Toscana  
Giuseppe Amodei                      Direzione Generale Diritto alla Salute e Politiche  
di Solidarietà  
Caterina Baffigi                      OES, ARS Toscana  
Ilaria Bianchi                      OES, ARS Toscana

## HANNO COLLABORATO:

*alla impostazione metodologica degli indici di bilancio:*

Eugenio Anessi Pessina                      Università Cattolica di Roma  
Elena Cantù                      CeRGAS Bocconi

*alle ricerche bibliografiche*

Maria Rita Maffei                      ARS Toscana  
Vania Sabatini                      ARS Toscana

*alla revisione editoriale del documento:*

Linda Migliorisi                      ARS Toscana

## SI RINGRAZIANO:

*Ausl 1* (E. Giannetti)                      *Ausl 7* (M. Neri)  
*Ausl 2* (C. Cecconi)                      *Ausl 8* (B. Serboli)  
*Ausl 3* (P. Marino)                      *Ausl 9* (R. Poggiaroni, R. Masini)  
*Ausl 4* (S. Gori, A. Mannucci)                      *Ausl 10* (G. Manghisi)  
*Ausl 5* (I. Faini)                      *Ausl 11* (S. Lelli)  
*Ausl 6* (V. Biondi, A. Gaspari)                      *Ausl 12* (V. Marioli)

*Regione Toscana, Direzione Generale Diritto alla Salute e Politiche di Solidarietà:*

F. Brunetti, E. Cavallari, A. Cozzolino, E. Pisani, V. Serrotti

**ANALISI DI BILANCIO  
DELLE  
AUSL TOSCANE  
1998-2002**

Firenze  
2005



## **INDICE**

<b>Presentazione</b>	<b>1</b>
<b>Introduzione</b>	<b>3</b>
<b>1. La metodologia della ricerca</b>	<b>7</b>
<b>2. Lo scenario economico-aziendale</b>	<b>11</b>
<b>3. L'adozione della contabilità generale in sanità</b>	<b>15</b>
<b>4. Il bilancio di esercizio</b>	<b>19</b>
4.1. Lo stato patrimoniale	20
4.2. Il conto economico	23
4.3. La nota integrativa	29
4.4. La relazione del Direttore Generale	29
<b>5. La riclassificazione di bilancio</b>	<b>31</b>
5.1. Scopo e metodi	31
5.2. Il conto economico riclassificato	34
<b>6. Gli indici di bilancio</b>	<b>39</b>
6.1. Scopo e metodi	39
6.2. La presentazione degli indici	41
<b>7. L'analisi per indici: il caso delle AUSL toscane, 1998-2002</b>	<b>53</b>
7.1. Scopo e metodi	53
7.2. Le schede tecniche di illustrazione dell'andamento degli indici, 1998-2002	55
<b>8. Conclusioni</b>	<b>105</b>
<b>Bibliografia</b>	<b>108</b>



## PRESENTAZIONE

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in luogo della contabilità finanziaria all'interno delle Aziende Sanitarie ha rappresentato un'importante innovazione con conseguenze rilevanti non solo sul piano tecnico, ma anche dal punto di vista della governance istituzionale, che attraverso il nuovo sistema contabile si è dotata di un importante strumento di analisi degli andamenti delle Aziende e quindi dell'andamento economico-finanziario dell'intero sistema sanitario regionale.

Dopo aver analizzato il quadro normativo che disciplina la redazione del bilancio ed aver sviluppato le principali problematiche connesse con la sua funzione informativa, l'OES ha voluto proporre un sistema di indicatori per il monitoraggio della gestione delle AUSL toscane attraverso l'esame dei loro bilanci di esercizio. Per le ragioni di seguito presentate, lo studio e gli strumenti individuati non entrano nel merito degli aspetti patrimoniali e finanziari della gestione stessa, ma preferiscono concentrarsi sull'analisi economica, con particolare attenzione alla gestione operativa dell'Azienda, ovverosia ai valori ed ai costi della produzione legati al soddisfacimento di bisogni della collettività. A tal fine, è stato predisposto un sistema di indicatori sintetici utili per l'analisi comparata delle performance delle AUSL toscane. In particolare, il seguente lavoro presenta:

- uno schema di riclassificazione del conto economico
- un sistema di indici di bilancio
- una rappresentazione grafica dei trend e degli scostamenti di ciascuna AUSL dalla media regionale relativamente ai principali indicatori individuati

Si è quindi cercato di offrire uno strumento conoscitivo che ci auguriamo utile a quanti si occupano di pianificazione, programmazione e controllo delle attività sanitarie, sia a livello regionale sia a livello locale e aziendale. Ciò detto, resta inteso che qualsiasi tentativo di monitoraggio delle Aziende a partire dall'analisi dei bilanci è condizione necessaria, ma non certo sufficiente per verificare l'efficienza tecnico-gestionale e l'efficacia nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, legate alla tutela ed alla promozione della salute dei cittadini.

Infine, nella speranza che tale pubblicazione possa contribuire a sensibilizzare tutti gli attori del sistema sanitario regionale alle tematiche d'ordine economico-gestionale, ci scusiamo fin da ora per le eventuali manchevolezze.

Mario Romeri  
*Presidente*  
*Agenzia Regionale di Sanità*

Aldo Ancona  
*Direttore Generale*  
*Dipartimento Diritto alla Salute*



## INTRODUZIONE

### FINALITÀ DEL LAVORO

Il problema della misurazione delle performance delle Aziende sanitarie si scontra con la complessità e la multidimensionalità delle loro finalità, che non si esauriscono nella capacità di operare in condizioni di equilibrio economico, ma richiamano principalmente la tutela della salute dei cittadini. Nelle Aziende sanitarie, infatti, il rapporto tra gli input e gli output – ed il concetto di redditività che ne consegue – non deriva da logiche di mercato, bensì dal rapporto fra il finanziamento regionale e l'effettiva erogazione di prestazioni sanitarie, capaci di soddisfare almeno i livelli essenziali di assistenza (LEA). L'obiettivo di un'Azienda sanitaria pubblica è infatti assai diverso dall'obiettivo di un'impresa privata. Quest'ultima ha come duplice finalità il conseguimento di un risultato economico positivo ed il raggiungimento nel tempo di una solidità patrimoniale e finanziaria, che possa garantire credibilità ed affidabilità in termini di aumento della quota di mercato. La missione di un'Azienda sanitaria, al contrario, si concretizza nella soddisfazione dei bisogni di salute dei propri assistiti, utilizzando le risorse disponibili nel miglior modo possibile. Ne deriva che la valutazione di efficacia di un'Azienda sanitaria non può essere soddisfatta attraverso l'analisi di bilancio. Qualsiasi giudizio di economicità delle Aziende sanitarie, infatti, non può prescindere dal grado di raggiungimento delle loro finalità istituzionali e dalle valutazioni soggettive dei rappresentanti della collettività coinvolti nell'assetto istituzionale di riferimento dell'Azienda stessa. Ciò non toglie l'utilità e la rilevanza dei dati di bilancio per verificare la capacità/incapacità dell'Azienda di operare nel rispetto del vincolo imposto dalle sempre più stringenti risorse economiche, mantenendo una condizione di equilibrio coerentemente con le finalità istituzionali. L'analisi e l'interpretazione delle informazioni fornite dai dati di bilancio delle Aziende sanitarie rappresenta, pertanto, uno strumento assai utile per misurare il risultato economico conseguente l'azione aziendale. In questo quadro, l'introduzione della contabilità generale, in luogo della contabilità finanziaria, all'interno delle Aziende sanitarie ha rappresentato, infatti, una rilevante innovazione, con conseguenze non solo sul piano tecnico, ma anche dal punto di vista della governance istituzionale, cui offre un importante strumento di analisi degli andamenti delle Aziende e di converso dell'andamento economico-finanziario dell'intero sistema sanitario regionale.

L'obiettivo ultimo del presente lavoro consiste nel tentativo di riflettere sulle condizioni e sugli strumenti necessari per l'introduzione dell'analisi dei valori di

bilancio delle Aziende Sanitarie Pubbliche, attraverso la definizione di un sistema di indicatori sintetici, utili per l'analisi sia comparata sia temporale delle performance aziendali. In particolare, questo scopo è stato perseguito formulando uno schema di indici di bilancio pertinente alle caratteristiche delle AUSL toscane, a cui si somma la formulazione di un giudizio sulle performance aziendali, esulando dalle finalità istituzionali cui ciascuna Azienda è chiamata a rispondere.

Il presente rapporto costituisce il documento finale del progetto di ricerca relativo all' "Analisi dei Bilanci delle AUSL toscane", promosso dall'Osservatorio di Economia Sanitaria dell'ARS toscana, nell'ambito del Settore "Analisi dei finanziamenti e della spesa". Coerentemente con il *Programma strategico dell'Agenzia regionale di sanità 2004-2006*, infatti, il campo di attività dell'OES si occupa di studiare, predisporre, realizzare e valutare gli interventi relativi all'uso ed all'impiego delle risorse destinate alla Sanità, con l'obiettivo specifico di supportare le attività dei quattro livelli di governo: regionale, di Area Vasta, aziendale e di Zona-distretto. In particolare, il progetto ha avuto inizio contestualmente al dibattito che si è svolto durante i lavori preparatori del P.S.R. 2002-2004 e si inserisce a pieno titolo nella ricerca di soluzioni innovative, di carattere sia gestionale sia clinico, finalizzate al miglioramento del Servizio Sanitario Regionale (SST), che rappresenta appunto una delle principali finalità dell'Agenzia stessa.

Il rapporto si rivolge a quanti si occupano di pianificazione, programmazione e controllo delle attività sanitarie, sia a livello regionale sia a livello aziendale, nonché agli attori locali che a diverso titolo verranno coinvolti nel governo delle Società della Salute. Gli strumenti individuati si concentrano sulla gestione operativa dell'Azienda, ovverosia sui valori e sui costi della produzione più direttamente legati all'attività tipica della stessa. In particolare, l'analisi propone:

- uno schema di riclassificazione del conto economico;
- un sistema di indici di conto economico;
- un confronto temporale e di posizionamento di ciascuna Azienda rispetto alla media e al trend regionale relativamente ai quozienti individuati.

## **STRUTTURA DEL RAPPORTO**

Dopo un capitolo metodologico che descrive le fasi in cui si è articolato il lavoro di ricerca e le principali criticità che ne hanno orientato le scelte di metodo (*capitolo 1*), la struttura del rapporto si articola in due parti. La prima parte comprende i *capitoli 2, 3 e 4* e sviluppa le principali problematiche connesse con il bilancio di esercizio nelle aziende sanitarie pubbliche. Il *capitolo 2* chiarisce lo scenario di riferimento ed il contesto in cui si inserisce il lavoro stesso, soprat-

tutto in ordine al processo di aziendalizzazione. Il *capitolo 3*, invece, ripercorre l'evoluzione che ha portato alla sostituzione della contabilità finanziaria con la contabilità economico-patrimoniale (o generale) in sanità e ne presenta un sintetico confronto. Il *capitolo 4*, infine, analizza il quadro normativo (nazionale e regionale) che disciplina la redazione del bilancio e ne descrive analiticamente tutte le componenti, fino alla determinazione del risultato di esercizio. La seconda parte, comprendente i *capitoli 5, 6 e 7*, presenta gli strumenti predisposti per l'analisi di bilancio delle dodici AUSL toscane. In particolare, il *capitolo 5* chiarisce l'utilità della riclassificazione di bilancio e presenta uno schema di conto economico riclassificato; il *capitolo 6* ripercorre la costruzione degli indicatori di bilancio; infine, il *capitolo 7* attraverso un modello di visualizzazione grafica, propone un'analisi comparativa delle performance economiche delle dodici AUSL toscane nel quinquennio di riferimento. Il rapporto si chiude con un capitolo conclusivo (*capitolo 8*), che tenta di individuare alcune tendenze in corso nella composizione della spesa delle AUSL toscane e, alla luce delle difficoltà incontrate, le possibili evoluzioni ed i margini di miglioramento dei sistemi contabili delle Aziende sanitarie.



# 1. LA METODOLOGIA DELLA RICERCA

Il progetto ha interessato tutte le dodici AUSL toscane mentre non sono state coinvolte le quattro AO, che insistono sul territorio regionale. Quest'ultime, infatti, ricevono gran parte delle loro risorse direttamente dai trasferimenti operati dalle AUSL in funzione delle prestazioni erogate ai loro assistiti. Il valore della produzione delle AO, infatti è costituito in gran parte dalle risorse spettanti per le prestazioni di ricovero e ambulatoriali valorizzate rispettivamente sulla base delle tariffe DRG e del nomenclatore tariffario regionale; a questi si sommano in misura minore la quota dei finanziamenti finalizzati erogati dalla Regione in qualità di contributo alle attività di alta specialità, ai programmi speciali, ecc. In altri termini la maggior parte delle risorse derivanti dall'attività sanitaria prestata dalle AO corrisponde ai costi sostenuti delle AUSL sotto forma di mobilità passiva. Ne risultano due meccanismi di funzionamento molto diversi, in ragione dei quali si è deciso di escludere le Aziende ospedaliere dall'oggetto della nostra analisi<sup>1</sup>. L'arco temporale sul quale si è concentrata la ricerca fa riferimento al quinquennio 1998-2002.

Le diverse fasi del progetto, di cui il presente rapporto costituisce il documento di sintesi, possono essere ricondotte a quattro momenti principali, illustrati nello schema sottostante:



<sup>1</sup> Per ulteriori approfondimenti sui meccanismi di finanziamento delle AO in Regione Toscana, si veda: A. Ancona, A. Barretta, S. Signorini, *I rapporti interaziendali dei dati di costo in sanità: l'esperienza dell'Osservatorio Costi della Regione Toscana*, «Mecosan», n. 44, 2002. Invece, per ulteriori approfondimenti sui meccanismi di finanziamento delle AUSL toscane: C. Cislighi, E. Pisani, F. Tediosi, *L'allocatione delle risorse alle Aziende Sanitarie Locali: il caso della Regione Toscana*, «Mecosan», n. 45, 2002.

## **PRIMA FASE: L'ANALISI DI CONTESTO**

L'analisi di contesto ha rappresentato una fase preliminare, che si è esplicitata principalmente in due attività: ricognizione bibliografica e ricognizione normativa. La *review* della bibliografia ha voluto approfondire i temi legati al processo di aziendalizzazione della sanità, con riferimento ai fenomeni che ne coinvolgono gli aspetti economico-finanziari. In particolare, molta attenzione è stata dedicata all'approfondimento del tema relativo all'introduzione della contabilità generale in sanità e all'applicabilità delle tecniche di analisi per indici di bilancio alle Aziende sanitarie pubbliche. L'individuazione di alcune pubblicazioni risultanti da esperienze di ricerca simili ha inoltre consentito un'utile comparazione in termini di impostazione metodologica e definizione dei risultati attesi. La ricognizione normativa, invece, è stata realizzata attraverso un'analisi tecnica della legislazione nazionale e regionale e dei prospetti contabili così predisposti. L'obiettivo di questa fase è consistito nel verificare lo stato di avanzamento del processo di introduzione della contabilità generale in Toscana, con particolare riferimento ad un'eventuale differenziazione dello schema di bilancio e dello schema del piano dei conti predisposti dalla Regione Toscana rispetto a quelli nazionali.

## **SECONDA FASE: LA COSTRUZIONE DEGLI INDICI**

La fase che ha portato alla costruzione degli indici di bilanci è iniziata analizzando i bilanci delle dodici Aziende per il triennio 1998-2000. Questa ricognizione generale ha offerto un primo momento di verifica ed ha consentito di evidenziare una serie di criticità che hanno poi condizionato ed orientato le scelte metodologiche successive. In questa fase, un passaggio fondamentale è stato rappresentato dall'analisi dello stato patrimoniale delle dodici AUSL, che ha mostrato una disomogeneità tale da precludere qualsiasi ragionevole comparazione. È emerso, infatti, che a causa della scarsa attendibilità delle valutazioni effettuate in sede di passaggio dalla contabilità finanziaria a quella generale (1997), il valore delle immobilizzazioni materiali è tale da condizionare le valutazioni degli anni successivi, almeno fino alla fine dell'ammortamento dei beni considerati. Così, ad esempio, dividendo il valore delle immobilizzazioni per il numero dei posti letto esistenti in ciascuna Azienda, si sono ottenuti quozienti che variavano anche del 700% e la stessa variabilità si otteneva limitando i calcoli al valore dei fabbricati. Ne è quindi risultata una struttura del patrimonio del tutto dissimile fra le dodici AUSL, con la conseguenza che qualsiasi indicatore contenente un valore dell'attivo permanente non avrebbe consentito adeguate comparazioni. Questa problematica si è presentata allo stesso modo anche per

i valori del passivo; pertanto si è deciso di limitare l'analisi al solo conto economico.

Alla base della costruzione degli indici c'è stata un'importante operazione di riclassificazione del conto economico, che ha consentito di "riorganizzarne" tutte le voci in maniera coerente con le finalità e gli obiettivi del lavoro stesso. La riclassificazione è stata realizzata attraverso una serie di aggregazioni e di rettifiche ai valori grezzi di bilancio, necessarie per ottenere grandezze significative e comparabili. In particolare, essa ha inteso riorganizzare lo schema economico dell'azienda alla luce della quota di risorse regionali disponibili (Contributi Regionali Trattenuti CRT), al netto cioè dei costi generati da attori esterni e indirettamente controllabili dall'Azienda stessa (farmaceutica, mobilità passiva e convenzioni) e della quota di risorse per produrre internamente beni e servizi (Risorse per la Produzione Interna RPI), aggiungendo ai contributi regionali trattenuti la mobilità attiva, i ticket e gli altri ricavi. In questa fase, sono emerse numerose criticità, sia concettuali sia operative, per superare le quali la riclassificazione formulata nella fase iniziale è stata successivamente rivista e debitamente corretta (vedi *capitolo 5*). Questo ha consentito di risolvere le disomogeneità emerse dopo la rilevazione dei dati, garantendo una maggiore attendibilità delle voci raccolte.

Infine, le voci riclassificate di cui sopra sono state utilizzate per costruire una serie di quozienti che hanno portato alla creazione di uno schema di indici per l'analisi economica delle dodici AUSL toscane. Gli indicatori sono stati costruiti rapportando in primo luogo i valori che costituiscono CRT con la popolazione pesata in base al fabbisogno assistenziale, poi si sono rapportati i valori di RPI con CRT, ed infine, quelli di RO con RPI.

### **TERZA FASE: LA RILEVAZIONE DEI DATI**

L'obiettivo ultimo di questa fase è consistito nel calcolare gli indici (rapporti algebrici), utilizzando i valori registrati dalle Aziende nel corso dei cinque anni di nostro interesse. La ricerca ha esulato da qualsiasi esame della correttezza formale dei dati di bilancio, la cui verifica è comunque garantita e di competenza degli uffici regionali preposti al loro esame e approvazione. In particolare, sono stati raccolti ed analizzati i seguenti documenti aziendali per il quinquennio 1998-2002: lo stato patrimoniale, il conto economico, la nota integrativa e la relazione del Direttore Generale. Questa prima rilevazione è stata fatta avvalendosi dei flussi informativi disponibili presso il *Dipartimento per il Diritto alla Salute e delle Politiche di Solidarietà*, che ha messo a disposizione tutti i documenti di bilancio trasferiti annualmente alla Regione da ciascuna AUSL.

La difficoltà principale di questa fase è stata rappresentata dalla diversa significatività dei valori iscritti in bilancio, che ha reso necessario ricorrere ad un maggiore livello di dettaglio: i piani dei conti operativi. A questo fine, sono state coinvolte direttamente le dodici AUSL che, attraverso un referente dell'area *Gestione economico-finanziaria*, hanno interagito personalmente con il gruppo di lavoro fornendo i piani dei conti operativi ed il supporto informativo necessario per le dovute rettifiche ai dati di bilancio.

Infine, i dati così raccolti sono stati utilizzati per tre operazioni: a) compilare lo schema di riclassificazione del conto economico, b) calcolare gli indici costruiti sulla base della riclassificazione, c) calcolare gli scostamenti percentuali per tutti gli indicatori di ciascuna azienda dalla media regionale ed il trend regionale (inteso come sommatoria degli indicatori relativi alle singole aziende).

#### **QUARTA FASE: LE CONCLUSIONI**

La fase conclusiva del lavoro è consistita nella predisposizione di un modello di visualizzazione grafica degli indici precedentemente calcolati. Tale rappresentazione è stata realizzata attraverso la creazione di una serie di grafici, utili per verificare l'andamento di ciascuna Azienda nel corso del quinquennio ed individuare gli elementi di criticità sui quali i decisori politici potrebbero eventualmente intervenire per correggere comportamenti in grado di produrre potenziali disavanzi.

Infine, tutti gli output del progetto sono stati utilizzati per predisporre un report di ricerca di cui il presente lavoro rappresenta la versione conclusiva debitamente rivista per rispondere alle finalità informative e divulgative che rientrano negli obiettivi attesi dello studio stesso. Da ultimo, è stato organizzato un workshop di confronto per presentare i risultati conseguiti ai referenti aziendali e regionali, coinvolti nelle dinamiche economico finanziarie del SST, da cui sono stati raccolti commenti e suggerimenti.

## 2. LO SCENARIO ECONOMICO-AZIENDALE

Nell'ultimo decennio, la pubblica amministrazione italiana (P.A.) è stata interessata da importanti cambiamenti che ne hanno profondamente modificato l'assetto e la natura. Alla base del processo di riforma si trova l'emanazione della legge n. 421 del 1992<sup>2</sup>, che – unitamente alla Legge Finanziaria dello stesso anno –, introduce nuovi strumenti finalizzati al controllo della spesa pubblica in alcuni settori determinanti quali la finanza territoriale, il sistema previdenziale, il pubblico impiego ed il sistema sanitario.

La riforma del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) si inserisce in un ampio quadro di cambiamenti in corso in tutti sistemi sanitari dei Paesi ad economia avanzata che, a partire dalla fine degli anni ottanta, hanno dovuto affrontare nuove sfide legate al controllo della spesa, all'appropriatezza delle prestazioni, all'accessibilità dei servizi, alla definizione delle priorità per il rimborso pubblico, al governo dei professionisti e al rafforzamento del ruolo dei pazienti e dei cittadini. In Italia, con i decreti legislativi n. 502 del 1992 e n. 517 del 1993<sup>3</sup>, ed il successivo D.lgs n. 229 del 1999<sup>4</sup>, il legislatore nazionale ha recepito alcune delle tendenze in atto, modificando profondamente l'assetto complessivo del SSN. I tratti fondamentali del riordino del SSN possono essere identificati in tre principali cambiamenti: a) processo di regionalizzazione, b) introduzione di meccanismi di "quasi mercato", c) processo di aziendalizzazione.

Per quanto riguarda il processo di regionalizzazione, esso si esplica nel trasferimento alle Regioni di una serie di competenze, fra cui rientrano: la definizione dell'articolazione del territorio in Aziende Sanitarie Locali, la costituzione in Aziende degli ospedali in possesso dei requisiti necessari, il disegno complessivo dell'apparato amministrativo e degli strumenti di governo regionale, la nomina degli organi direzionali, la progettazione delle norme generali di funzionamento e di organizzazione delle Aziende sanitarie, nonché la programmazione sanitaria (attraverso la predisposizione del Piano Sanitario Regionale), la

---

<sup>2</sup> Si tratta della legge del 23 ottobre 1992, n. 421: *Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale*.

<sup>3</sup> Si tratta del decreto legislativo del 30 dicembre 1992, n. 502: *Riordino della disciplina in materia sanitaria a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421* e del decreto legislativo del 7 dicembre 1993, n. 517: *Modificazioni al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 recante riordino della disciplina in materia sanitaria a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421*.

<sup>4</sup> Si tratta del decreto legislativo del Decreto legislativo del 19 giugno 1999, n. 229: *Norme per la razionalizzazione del Servizio sanitario nazionale, a norma dell'articolo 1 della legge 30 novembre 1998, n. 419*, anche nota come "Riforma Bindi".

pianificazione strategica e la definizione dei sistemi di finanziamento e di accreditamento del servizio stesso. Parallelamente, è cambiato il sistema di finanziamento della spesa sanitaria, che oggi prevede una forte responsabilizzazione delle Regioni, cui vengono assegnate le risorse sulla base di una quota capitaria correlata ai livelli uniformi di assistenza sanitaria (LEA)<sup>5</sup>. Inoltre, alle Regioni spetta il compito di adottare disposizioni necessarie per stabilire l'obbligo delle Aziende sanitarie (ASL) e ospedaliere (AO) di garantire l'equilibrio economico, il rispetto dei tetti di spesa per l'assistenza farmaceutica, nonché la copertura di eventuali disavanzi di gestione e l'autonomo reperimento di ulteriori risorse, qualora vogliano garantire livelli di assistenza superiori a quelli definiti come uniformi<sup>6</sup>.

Per quanto riguarda l'introduzione di meccanismi di "quasi mercato", essa è stata recepita in maniera assai diversa a seconda delle Regioni. L'obiettivo dichiarato consiste nel migliorare l'efficacia istituzionale e l'efficienza produttiva delle aziende pubbliche, alimentando una competizione "controllata" sia delle aziende pubbliche tra di loro, sia del settore pubblico verso il settore privato accreditato. Tuttavia, questo obiettivo si è tradotto in misure assai diverse a seconda dell'impostazione politico-ideologica della Regione di riferimento, dando vita in alcuni casi a vere e proprie politiche di separazione dell'acquirente dal produttore, in altri casi ad un rafforzamento degli strumenti di controllo dell'appropriatezza e della qualità.

Infine, il riordino del SSN ha avviato un vero e proprio processo di aziendalizzazione delle organizzazioni pubbliche deputate all'erogazione di servizi sanitari, con cui si è inteso promuovere una gestione della sanità di tipo manageriale. Le Unità Sanitarie Locali (USL) sono state trasformate in Aziende Sanitarie Locali, dotate di personalità giuridica pubblica e di autonomia imprenditoriale, e disciplinate con atto aziendale di diritto privato. Ciò ha comportato numerosi cambiamenti che hanno interessato tutte le variabili che determinano la funzionalità di una qualsiasi Azienda, ed in particolare di una Azienda sanitaria, così come riportate in *figura 1*.

---

<sup>5</sup> Si veda il decreto legislativo del 18 febbraio 2000, n. 56: *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133*.

<sup>6</sup> Si veda: *l'Accordo Stato-Regioni 8 agosto 2001*, che pone importanti elementi di indirizzo verso il federalismo sanitario.

**Figura 1** *Rappresentazione della struttura interna e del contesto esterno di un'Azienda sanitaria*<sup>7</sup>



Ad esempio, relativamente all'assetto istituzionale, la struttura e le funzioni degli organi di governo sono oggi definiti a livello regionale e prevedono un Direttore Generale, nominato a tempo determinato e giuridicamente responsabile dell'Azienda. Le combinazioni economiche, costituite dall'insieme delle operazioni e dei processi produttivi svolti in Azienda, hanno accolto nuove soluzioni, come la definizione di percorsi diagnostico terapeutici (PDT), la diffusione del day hospital e del day surgery, l'introduzione degli Uffici per le Relazioni col Pubblico (URP) e dei Centri Unici di Prenotazione (CUP). La dotazione e la composizione dell'organismo personale sono coinvolte nel dibattito sull'esercizio della libera professione, il ridimensionamento del personale del ruolo amministrativo, i rapporti con i MMG e i PLS, e così via. I cambiamenti in corso nell'assetto tecnico delle Aziende ne hanno modificato la capacità di offerta (dotazione posti letto, diffusione strutture residenziali, ecc.) e la configurazione fisico-tecnica e dei processi produttivi, diffondendo, ad esempio, l'utilizzo di nuove architetture informatiche e reti di comunicazione. Infine, i cambiamenti intervenuti nell'assetto organizzativo interessano sia la struttura organizzativa (distribuzione delle responsabilità) sia i meccanismi operativi (sistemi di gestione del personale e sistemi di programmazione e controllo). Tra quest'ultimi, rientrano,

<sup>7</sup> Si veda: Airoidi, Brunetti e Coda, *Economia Aziendale*, op. cit., p. 86.

ad esempio, i nuovi istituti contrattuali per il personale di staff, gli strumenti di valutazione delle performance ed i sistemi di retribuzione variabile legata alle funzioni ed ai risultati conseguiti, nonché l'introduzione della contabilità generale, di cui il bilancio di esercizio, oggetto principale dell'analisi realizzata, rappresenta il documento più significativo.

### 3. L'ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ GENERALE IN SANITÀ

Dal punto di vista normativo, la sostituzione della tradizionale contabilità finanziaria con una contabilità generale non dissimile da quella in uso nelle imprese private è stata sancita dal D.lgs 502/92 (art. 5) e confermata dal D.lgs 229/99. Per quanto riguarda l'implementazione della contabilità generale in sanità, le specificità (dell'assetto istituzionale, del sistema di finanziamento e delle attività) delle Aziende sanitarie hanno reso necessarie alcune modifiche rispetto al sistema contabile in uso nelle imprese private. Accanto allo schema di bilancio definito dal Ministero del Tesoro e della Sanità<sup>8</sup> e unitamente alla predisposizione di un percorso metodologico per l'introduzione della contabilità generale in sanità, le Regioni hanno integrato la normativa nazionale con disposizioni proprie, che soprattutto in una fase iniziale hanno reso il panorama contabile profondamente eterogeneo e frammentato<sup>9</sup>.

L'adozione della contabilità generale sancisce la rilevanza della dimensione "aziendale" delle AUSL e si inserisce in un quadro di generale evoluzione dei sistemi di amministrazione e controllo nella sanità. La riforma contabile, avviata nella volontà di responsabilizzare le Aziende sanitarie in merito ad un'allocatione ottimale delle risorse disponibili<sup>10</sup>, comporta numerosi problemi legati alla difficoltà di implementare un nuovo sistema e alla necessità di sostituire alcune funzioni, nonché il passaggio da un sistema "finanziario" ad un sistema "economico", che porta con sé una serie di cambiamenti a livello non solo consuntivo, ma anche previsionale (vedi **Figura 2**).

**Figura 2** *Evoluzione dei sistemi di amministrazione e controllo nelle Aziende sanitarie*<sup>11</sup>

	SISTEMI FINANZIARI		SISTEMI ECONOMICI
<b>SISTEMI PREVISIONALI</b>	Bilancio pluriennale	⇒	Piano strategico triennale
	Bilancio annuale di previsione	⇒	Budget annuale o Bilancio preventivo economico
<b>SISTEMI CONSUNTIVI</b>	Contabilità finanziaria	⇒	Contabilità economico patrimoniale
		⇒	Contabilità analitica

<sup>8</sup> Decreto Ministeriale 20 ottobre 1994, *Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere* e Decreto Ministeriale 11 febbraio 2002.

<sup>9</sup> Per una trattazione approfondita delle peculiarità dei sistemi contabili nelle diverse regioni si veda: E. Anessi Pessina, *Il sistema di contabilità generale: normative regionali a confronto*, op. cit.

<sup>10</sup> G. Battaglia, F. Zavattaro, *L'introduzione della contabilità economico patrimoniale: quali strumenti operativi per l'interpretazione dei valori economici*, op. cit., p. 21.

<sup>11</sup> Si veda M. Martinelli, *La contabilità e il bilancio nelle Aziende sanitarie*, op. cit.

Prima di evidenziare le più rilevanti differenze fra la contabilità finanziaria e quella economico patrimoniale conviene chiarire alcuni concetti e le espressioni terminologiche che li individuano. La *contabilità finanziaria* è lo strumento cui hanno fatto ricorso, prima della riforma contabile, tutte le aziende pubbliche di erogazione, comprese le strutture sanitarie; non a caso viene anche denominata “contabilità pubblica”. Questo tipo di contabilità si basa su un sistema di rendicontazione che consente di esporre, in termini finanziari, gli obiettivi predisposti dal piano sanitario regionale e di verificarne la realizzabilità rispetto alle risorse disponibili; inoltre permette di tracciare, sempre in termini monetari, l’andamento delle entrate e delle uscite previste per l’esercizio successivo. Punto fondamentale su cui ruota questo sistema contabile è la natura autorizzativa della spesa ossia una manovra diretta a controllare ciascun capitolo di spesa e gli effetti che questo produce. La *contabilità generale* è senza dubbio lo strumento informativo più importante di cui gli organi direzionali dispongono. In relazione ai suoi obiettivi specifici si può definire anche “contabilità economico-patrimoniale”. Essa fornisce il quadro complessivo sia dei rapporti avvenuti fra l’Azienda e l’ambiente esterno, sia del valore e dei movimenti dei beni che formano il suo patrimonio. Tuttavia, per sua stessa natura, la contabilità generale ha un limitato ambito di azione, basti pensare che le rilevazioni sistematiche si rivolgono solo a fenomeni suscettibili di essere espressi in termini quantitativo-monetari. Alla contabilità generale si affianca, poi, la *contabilità analitica*, che consente di attuare il controllo della gestione, attraverso la predeterminazione, la rilevazione, la destinazione e l’analisi dei costi e dei ricavi.

Volendo comparare i due tipi di contabilità, si osserva che la contabilità finanziaria privilegia gli aspetti formali, utilizza la partita semplice e si concentra sul momento giuridico dell’insorgere delle entrate e delle uscite, preoccupandosi soprattutto delle rilevazioni preventive. La contabilità generale, al contrario, usa la partita doppia, privilegia le rilevazioni consuntive e consente quindi di svincolarsi dal bilancio di previsione. Ne deriva che, mentre la contabilità finanziaria si caratterizza per la sua natura autorizzativa, quella generale – quando opportunamente raccordata con gli altri strumenti tecnico-contabili di pianificazione, programmazione e controllo<sup>12</sup> – offre un contributo sostanziale nel favorire il diffondersi di una cultura attenta alle modalità di impiego delle risorse ed

---

<sup>12</sup> L’applicazione delle contabilità economico-patrimoniale, oltre che della contabilità analitica, ha infatti previsto nuovi schemi di rendicontazione, così come previsto dal D.lgs 517/93: a) il *bilancio pluriennale*, redatto su un periodo di tre anni, coerente con il piano strategico pluriennale aziendale e contenente la previsione della situazione patrimoniale e del conto economico relativi alle risorse destinate; b) il *bilancio di previsione*, redatto su un periodo annuale e composto da uno stato patrimoniale ed un conto economico; c) il *bilancio consuntivo di esercizio*, che rappresenta la situazione annuale del patrimonio e dei ricavi e costi di competenza economica; d) i *prospetti sulle previsioni annuali di cassa*, ovvero sia le previsioni sul fabbisogno annuale di cassa.

ai risultati conseguiti. Analizzando rapidamente le principali caratteristiche che contraddistinguono i due tipi di contabilità, notiamo subito che nella contabilità economica, l'oggetto di analisi non comprende la sola rilevazione dei valori numerari, ma anche quella dei valori non numerari generati dallo scambio; inoltre, il momento della rilevazione passa con la contabilità economica dalla fase decisionale dei processi di entrata e di spesa al momento della variazione della moneta e/o credito; infine, la contabilità economica offre documenti utili non solo per soddisfare gli obblighi di legge, ma anche per rispondere a finalità informative interne ed esterne.

D'altra parte, la natura autorizzativa della contabilità finanziaria soddisfa alcune finalità tipiche delle aziende pubbliche. Esse infatti, in assenza di meccanismi di mercato che stimolino l'assunzione di decisioni efficienti, necessitano l'utilizzo di strumenti istituzionali a preventivo, che consentano ai rappresentanti politici di condizionarne la gestione. Inoltre, la limitata interdipendenza tra costi e ricavi richiederebbe l'utilizzo di un modello sequenziale, in cui i bisogni da soddisfare (le spese) non possono eccedere le entrate che l'Azienda è riuscita a reperire.

**Figura 3** *Confronto sintetico fra la contabilità generale e quella finanziaria*<sup>13</sup>

	<b>CONTABILITÀ PUBBLICA</b>	<b>CONTABILITÀ GENERALE</b>
<b>FINALITÀ</b>	Controllo giuridico formale	Controllo economicità
<b>NATURA</b>	Natura autorizzativa	Rilevazione scambi monetari fra azienda e terzi
<b>QUANTITÀ D'AZIENDA</b>	Rilevazione Entrate-Spese	Rilevazioni variazioni Patrimoniali (attività-passività) Economiche (costi-ricavi)
<b>METODOLOGIA</b>	Partita semplice	Partita doppia
<b>EQUILIBRIO</b>	Determinazione equilibrio finanziario	Determinazione equilibrio economico

Tuttavia, l'attuale modello di governo del SSN, il rafforzamento del ruolo delle Regioni e soprattutto l'affermazione di un sistema di Aziende autonome favoriscono l'affermazione della contabilità economica nel sistema sanitario e la sua sostituzione alla contabilità finanziaria. La contabilità economica, infatti, rappresenta per sua natura un sistema capace di evidenziare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda, consentendo una più corretta determina-

<sup>13</sup> Adattato da M. Martinelli, *La contabilità e il bilancio nelle Aziende sanitarie*, op. cit.

zione del reddito d'esercizio. Inoltre, le informazioni offerte dalla contabilità economica rispondono ad esigenze conoscitive, che migliorano le capacità competitive di ciascuna Azienda, nonché l'esercizio delle sue attività di produzione ed erogazione attraverso un adeguato utilizzo delle risorse messe a disposizione dalla collettività.

Prima di procedere con la presentazione delle voci che compongono il bilancio d'esercizio conviene infine chiarire il legame esistente fra contabilità generale e il risultato economico<sup>14</sup>, così come emerge dal bilancio stesso. La contabilità generale è un sistema che, attraverso un processo integrato di rilevazione quantitativa e sistematica basato su principi e procedure prestabiliti, consente di registrare tutte le operazioni svolte dall'Azienda. Tali operazioni vengono rilevate in uno schema contabile in linea con il piano dei conti e successivamente aggregate per la redazione del bilancio d'esercizio. Quest'ultimo trova nel risultato d'esercizio un indicatore sintetico, utile per valutare l'economicità dell'Azienda. Nel caso delle aziende sanitarie tuttavia, il risultato d'esercizio non esaurisce il giudizio di economicità poiché misura semplicemente il grado di raggiungimento dell'equilibrio economico senza esprimere alcuna valutazione in merito alla capacità dell'Azienda di soddisfare i bisogni dei cittadini<sup>15</sup>. Infatti, il risultato d'esercizio rappresenterebbe una misura di economicità delle aziende sanitarie solo qualora il meccanismo di finanziamento fosse in grado di riflettere il valore della produzione così come attribuito e percepito dai cittadini e dagli utenti dei servizi sanitari.

---

<sup>14</sup> Una precisazione terminologica impone di chiarire che le espressioni "risultato di esercizio", "reddito di esercizio" e "risparmio di esercizio" vengono utilizzate in questo rapporto in maniera indistinta; tuttavia, mentre la prima è più generica, la seconda si riferisce prettamente ad imprese di remunerazione del capitale e la terza intende evidenziare il diverso fine istituzionale che caratterizza un'Azienda sanitaria pubblica da una impresa privata; ciò detto, in questo rapporto, le tre espressioni vengono utilizzate in maniera indistinta.

<sup>15</sup> Si veda F. Zavattaro (a cura di), *Lineamenti di Economia Aziendale per le aziende di servizi sanitari*, CUSL, Milano, 1994, per il concetto di economicità intesa come "capacità di conseguire i fini istituzionali senza un patologico ricorso a sovvenzioni da parte di terze economie".

## 4. IL BILANCIO DI ESERCIZIO

Il bilancio di esercizio è il prodotto principale fornito dalla contabilità generale e rappresenta sia uno strumento prezioso per la Direzione aziendale sia un documento informativo sintetico per l'esterno. Il bilancio di esercizio si compone di un insieme di informazioni che consentono di valutare, alla fine di ogni esercizio (generalmente coincidente con l'anno solare), la struttura patrimoniale e finanziaria dell'azienda, nonché di determinare l'ammontare di reddito/perdita prodotto dalla gestione aziendale. Questo importante documento è disciplinato dagli articoli 2423 e seguenti del Codice Civile, che ne prevedono la forma, i contenuti, i criteri di valutazione e le ulteriori informazioni integrative che lo devono accompagnare.

Per quanto riguarda il bilancio di esercizio delle Aziende sanitarie, esso ha la duplice finalità di: a) misurare la capacità dell'Azienda di preservare il proprio patrimonio nell'esercizio in corso; b) garantire un equilibrio fisiologico tra il valore della produzione (principalmente costituito dai finanziamenti pubblici) ed i costi relativi alla produzione ed erogazione di servizi. Per le Aziende sanitarie, il D.lgs. 502 del 1992, in conformità con il Codice Civile, prevede la predisposizione, a chiusura dell'esercizio, di quattro documenti, generalmente separati, ma fra loro coordinati: 1) lo stato patrimoniale, 2) il conto economico, 3) la nota integrativa e 4) la relazione del Direttore Generale.

Successivamente, per ottemperare a quanto disposto dalla normativa nazionale in relazione all'emanazione di norme regionali «(...) per la gestione economico finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere (...)», la Regione Toscana ha predisposto un proprio schema di bilancio nell'ambito delle «(...) direttive regionali in materia di contabilità delle aziende sanitarie toscane»<sup>16</sup>. Nel predisporre lo schema di bilancio da adottare nelle proprie AUSL, la Regione Toscana ha sostanzialmente mantenuto lo schema di bilancio interministeriale, apportando soltanto alcune piccole innovazioni utili per migliorare la qualità delle informazioni fornite, come, ad esempio, la distinzione fra *ratei* e *risconti* nello stato patrimoniale, la distinzione fra *personale medico* ed *altro personale sanitario* nel conto economico, ecc.<sup>17</sup>. Ad oggi, il quadro della disciplina applicabile a livello regionale risulta dai seguenti atti: la L.R. 14/1996, come modificata dalla L.R. 22/2000, la DGR 1091/1996, la DGR 442/2002, la DGR

---

<sup>16</sup> Delibera della Giunta Regionale del 26 agosto 1996, n. 01091: *Approvazione direttive regionali in materia di contabilità delle Aziende sanitarie toscane*.

<sup>17</sup> Si veda *Figura 5* – Lo schema di bilancio regionale: conto economico.

1171/2003, la DGR 11/2004, nonché le circolari esplicative adottate annualmente per disciplinare la tenuta della contabilità nei vari esercizi<sup>18</sup>.

Riepilogando, ciascuna AUSL toscana deve presentare a fine esercizio i seguenti documenti:

1. lo *stato patrimoniale*, che rappresenta la situazione dell'attivo, del passivo e della loro differenza (patrimonio netto) in un determinato momento;
2. il *conto economico*, dove si evidenziano i costi ed i ricavi dell'esercizio, e viene evidenziato il risultato derivante dalla gestione (utile, perdita o pareggio economico);
3. la *nota integrativa*, che integra i precedenti documenti fornendo più precise e articolate informazioni sugli stessi;
4. la *relazione del direttore generale*, che espone le valutazioni ed i giudizi degli amministratori circa l'andamento della gestione stessa.

#### 4.1. LO STATO PATRIMONIALE

Lo stato patrimoniale è il documento che evidenzia ad una certa data la vita residua di tutti gli elementi che lo compongono, come fosse una fotografia. Lo stato patrimoniale si presenta con uno schema a sezioni contrapposte, dove troviamo da una parte le attività, cioè l'insieme degli investimenti, e dall'altra le passività ed il patrimonio netto ossia le relative fonti di finanziamento.

**Figura 4** *Lo schema di bilancio regionale: lo stato patrimoniale*

<b>ATTIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<p><b>A. IMMOBILIZZAZIONI</b></p> <p>I. <i>Immateriali</i></p> <p>II. <i>Materiali</i></p> <p>III. <i>Finanziarie</i></p> <p><b>B. ATTIVO CIRCOLANTE</b></p> <p>I. <i>Scorte</i></p> <p>II. <i>Crediti</i></p> <p>III. <i>Attività finanziarie</i></p> <p>IV. <i>Disponibilità liquide</i></p> <p><b>C. RATEI E RISCONTI</b></p>	<p><b>A. PATRIMONIO NETTO</b></p> <p>I. <i>Contributi in c/capitale indistinti</i></p> <p>II. <i>Contributi in c/capitale vincolati</i></p> <p>III. <i>Fondo di dotazione</i></p> <p>IV. <i>Contributi per ripiani perdite</i></p> <p>V. <i>Utile (perdita) portato a nuovo</i></p> <p>VI. <i>Utile (perdita) dell'esercizio</i></p> <p><b>B. FONDI PER RISCHI E ONERI</b></p> <p><b>C. PREMIO OPEROSITÀ MEDICI SUMAI</b></p> <p><b>D. DEBITI</b></p> <p><b>E. RATEI E RISCONTI</b></p>
Conti d'ordine	Conti d'ordine

<sup>18</sup> Per gli estremi degli atti si veda la bibliografia di seguito presentata.

## **La sezione dell'attivo**

La sezione dell'attivo è suddivisa in tre macroclassi.

**A. Immobilizzazioni.** Si tratta degli elementi del patrimonio destinati ad essere utilizzati durevolmente. Si distinguono in:

*Immobilizzazioni immateriali.* Sono normalmente rappresentate dall'acquisizione di attività prive di materialità, quali brevetti, software, ecc. Nelle Aziende sanitarie si riferiscono soprattutto ai costi relativi alla ristrutturazione di immobili di proprietà dei comuni ma utilizzati dall'Ausl o all'acquisto di brevetti per particolari procedimenti nella cura di alcune patologie;

*Immobilizzazioni materiali.* Sono tutti quei beni che formano la struttura dell'Azienda quali ad esempio i terreni, fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature sanitarie, mobili, arredi, automezzi e altri beni;

*Immobilizzazioni finanziarie.* Comprendono i titoli e i crediti di natura non commerciale a medio lungo periodo (ipotesi di crediti per contributi in conto capitale assegnati ma non ancora erogati).

**B. Attivo circolante.** Comprende tutte quelle attività che esauriscono la loro utilità o che si trasformano in disponibilità liquide nei dodici mesi. Si tratta di:

*Scorte.* Corrispondono alle rimanenze finali di prodotti sanitari e non sanitari che, non essendo stati utilizzati nell'esercizio in corso, assumono la denominazione di scorte per l'esercizio successivo (es. i farmaci);

*Crediti.* Sono le dilazioni di pagamento che l'Azienda ha concesso alla Regione, ai Comuni, alle ASL, all'Erario e ad altri. Tali crediti possono essere sia di natura commerciale sia di natura finanziaria con scadenza inferiore ai dodici mesi;

*Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.* Sono tutte quelle attività finanziarie con scadenza inferiore ai dodici mesi;

*Disponibilità liquide.* Si tratta dei valori di cassa, dei conti correnti, delle Tesorerie, ecc.

**C. Ratei e risconti attivi.** I *Ratei attivi* misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un esercizio successivo a quello di competenza (es. la valorizzazione delle degenze in corso a fine esercizio). I *Risconti attivi* esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi. Ciò significa, che rinviamo l'utilizzo di questo bene o servizio a un esercizio futuro diverso da quello in cui lo abbiamo effettivamente pagato (es. canoni di leasing). In ossequio al principio di competenza economica, ratei e risconti attivi, consentono quindi la corretta collocazione temporale di costi e ricavi fra i vari esercizi.

Da ultimo, sono esposti i **conti d'ordine**, che non producono riflessi diretti né sul patrimonio aziendale né sul risultato economico, trovando infatti iscrizione al di fuori dello schema patrimoniale, ma che sono un utile messaggio per tutti coloro che leggono il bilancio. Queste voci si riferiscono ad impegni da adempiere in futuro e, specificatamente per le Aziende sanitarie, potrebbero evidenziare, per esempio, il totale dei canoni di leasing ancora da pagare.

### **La sezione del passivo**

La sezione del passivo si articola in cinque macroclassi.

**A. Patrimonio netto.** Rappresenta l'insieme delle risorse a disposizione dell'Azienda sanitaria a titolo di capitale. La normativa regionale ha previsto la scomposizione di questa voce in sei classi.

*Contributi regionali in conto capitale indistinti e Contributi regionali in conto capitale vincolati.* Sono erogati per l'acquisto di attrezzature sanitarie, la realizzazione di impianti, ecc. Il loro ammontare cresce e diminuisce in funzione rispettivamente dei finanziamenti deliberati dalla Regione o da altri Enti per l'acquisto di immobilizzazioni (aumento del fondo), e dell'utilizzo del fondo per la sterilizzazione degli ammortamenti (diminuzione del fondo);

*Fondo di dotazione.* Rappresenta la dotazione vera e propria dell'Azienda sanitaria, determinata in sede di primo impianto attraverso la differenza tra il valore delle attività e quello delle passività. Il fondo di dotazione non può subire decrementi nel corso della vita aziendale salvo rideterminazione del patrimonio netto iniziale e ripiano di perdite antecedenti alla determinazione dello stesso. Successivamente il fondo di dotazione accoglierà i conferimenti in conto capitale ottenuti dall'Azienda e gli utili che vengono accantonati a riserva;

*Contributi per ripiani perdite di esercizio.* Sono erogati per ripianare le perdite conseguite nell'anno o negli anni precedenti;

*Utili/perdite portate a nuovo.* Comprende gli utili degli esercizi precedenti non portati in aumento del fondo di dotazione o le perdite degli esercizi precedenti rinviate al futuro;

*Utile/perdita d'esercizio.* Rappresenta la differenza fra costi e ricavi così come risulta da conto economico e determina l'aumento/diminuzione del patrimonio netto.

**B. Fondi per rischi ed oneri.** Accoglie gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche: natura determinata, esistenza certa o probabile, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

**C. Premio di operosità medici SUMAI.** Riguarda l'accantonamento a favore del personale medico ambulatoriale a titolo di trattamento di fine rapporto. Il diritto di liquidazione sorge in coincidenza del pensionamento e non al passaggio da un'Azienda all'altra. La somma a titolo di liquidazione viene erogata dall'Azienda dove il medico ha prestato la sua opera per più tempo.

**D. Debiti.** Accoglie tutti i debiti, di qualsiasi natura, di importo e scadenza certi. Anche in questo caso, come per i crediti, è richiesta l'indicazione separata di quelli con scadenza inferiore da quelli con scadenza superiore ai dodici mesi. Se il patrimonio netto rappresenta il capitale proprio dell'Azienda sanitaria, qui siamo in presenza del complesso di risorse finanziarie, che a vario titolo (mutui, fornitori, Regione, ecc.) l'Azienda ha richiesto per lo svolgimento dell'attività e che dovrà restituire entro i termini previsti.

**E. Ratei e risconti passivi.** I *Ratei passivi* misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio (es. utilizzo di materiali di consumo il cui pagamento avverrà nell'esercizio successivo). I *Risconti passivi*, come quelli attivi, esprimono quote di proventi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi. Anche in questo caso non abbiamo esempi specifici per le Aziende sanitarie: qualsiasi ricavo che a fine esercizio è stato conseguito in anticipo rispetto all'erogazione del relativo bene o servizio, genera un risconto passivo (es. fitti attivi).

## 4.2. IL CONTO ECONOMICO

Il conto economico è un documento che illustra le componenti economiche (costi e ricavi), da cui scaturisce il risultato economico dell'Azienda nel periodo preso in considerazione. Lo schema di conto economico è redatto con forma "scalare", caratterizzata dalla peculiarità di evidenziare i risultati intermedi, importanti e necessari per una visione più immediata della composizione del risultato d'esercizio, che nel caso delle aziende sanitarie ne misura l'equilibrio realizzato nella distribuzione di servizi sanitari tra periodi temporali in relazione alle risorse economiche disponibili<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Si tratta del concetto di *interperiod equity*, identificato come il principale significato del risultato d'esercizio nelle organizzazioni non profit. Si veda: Gasb, *Codification of Governmental Accounting and Financial reporting Standards*, 1988.

Dopo aver presentato lo schema di conto economico, vengono descritte le singole voci che lo compongono ed i passaggi attraverso cui si giunge alla determinazione del risultato dell'intera gestione.

**Figura 5** *Lo schema di bilancio regionale: conto economico*

---

**A. VALORE DELLA PRODUZIONE**

*A.1. Contributi in c/esercizio*

*A.2. Proventi e ricavi d'esercizio*

*A.3. Concorsi e recuperi per attività tipiche*

*A.4. Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie*

*A.5. Costi capitalizzati*

Tot. A Valore della produzione

---

**B. COSTI DELLA PRODUZIONE**

*B.1. Acquisti di beni e servizi*

*B.2. Manutenzioni e riparazioni*

*B.3. Costi per prestazioni di servizio da pubblico*

*B.4. Costi per prestazioni di servizio da privato*

*B.5. Godimento di beni di terzi*

*B.6. Personale del ruolo sanitario*

*B.7. Personale del ruolo professionale*

*B.8. Personale del ruolo tecnico*

*B.9. Personale del ruolo amministrativo*

*B.10. Spese amministrative generali*

*B.11. Servizi appaltati*

*B.12. Ammortamento immobilizzazioni immateriali*

*B.13. Ammortamento immobilizzazioni materiali*

*B.14. Svalutazione crediti*

*B.15. Variazione delle rimanenze*

*B.16. Accantonamenti tipici di esercizio*

Tot. B Costi della produzione

---

**DIFFERENZA (A-B)**

---

**C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI**

---

**D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE**

---

**E. PROVENTI E ONERI STRAORDINARI**

---

**IMPOSTE**

---

**UTILE/PERDITA DELL'ESERCIZIO**

---

**Il valore della produzione (A)**

Il Valore della produzione evidenzia l'ammontare complessivo delle risorse a disposizione dell'Azienda per lo svolgimento delle proprie attività e comprende cinque voci.

*Contributi in conto esercizio.* Sono i conferimenti, che derivano principalmente dal fondo sanitario, assegnati alle AUSL dalla Regione per lo svolgimento dell'attività istituzionale; vanno indicati in questa voce, i contributi regionali per la quota del Fondo Sanitario Regionale (FSR) a destinazione indistinta, i contributi regionali per la quota del FSR a destinazione vincolata, i contributi da Comuni e da altri Enti;

*Proventi e ricavi diversi.* All'interno di questa voce il valore maggiormente significativo è dato dalla mobilità attiva intraregionale ed extraregionale. Questa voce accoglie i proventi per servizi resi a cittadini residenti in altre Ausl;

*Concorsi e recuperi per attività tipiche.* Vi rientrano tutti i rimborsi relativi all'attività tipica come quelle relative al personale (es. rimborsi richiesti al personale per vitto, alloggio, ammende, risarcimenti ecc.);

*Compartecipazioni alla spesa per servizi sanitari.* Si tratta di ricavi che derivano dalla partecipazione del cittadino alla spesa per le prestazioni erogate (ticket);

*Costi capitalizzati.* Avrebbero dovuto riguardare gli incrementi di immobilizzazioni connessi a processi di produzione interna; con questa voce indirettamente si stornerebbero tutti i costi relativi all'incremento del bene capitalizzato. In realtà, l'utilizzo di tale voce nel senso appena indicato è assai raro. Molto più spesso viene qui allocata la voce inerente le sterilizzazioni di competenza dell'esercizio. Tale voce consente di neutralizzare l'influenza degli ammortamenti derivanti da beni acquistati con contributi in c/capitale; in tal modo la Regione si tutela dal dover ripianare le perdite d'esercizio che incorporano gli ammortamenti di tali beni. «La sterilizzazione richiesta dal Ministero del tesoro appare più come un escamotage per far risultare più consistente il patrimonio netto iniziale delle Aziende sanitarie, salvo poi diminuirlo tramite il processo di sterilizzazione»<sup>20</sup>.

## **I costi della produzione (B)**

I Costi della produzione rappresentano l'onere sostenuto dall'Azienda per lo svolgimento della propria attività e si dividono in sedici sottovoci.

*Acquisti di esercizio.* Si riferiscono a tutte le acquisizioni di beni necessari per lo svolgimento delle attività sanitarie delle Aziende, con particolare riferimento ai prodotti farmaceutici ed emoderivati, ai materiali per la profilassi igienico-sanitaria e diagnostici, ai presidi chirurgici, ai materiali protesici, ai prodotti alimentari, ecc..

---

<sup>20</sup> Si veda M. Martinelli, *La contabilità e il bilancio nelle Aziende sanitarie*, op. cit..

*Costi di manutenzione e riparazione.* Includono i costi relativi alla sola manutenzione ordinaria, ovverosia i costi diretti al mantenimento della funzionalità e dell'efficienza delle strutture (la manutenzione straordinaria è invece rilevata nell'attivo dello stato patrimoniale);

*Costi per prestazioni di servizi da pubblico.* Comprendono i costi per fattori produttivi forniti da soggetti pubblici, quali costi per prestazioni farmaceutiche, per prestazioni riabilitative, per i ricoveri, per l'assistenza specialistica, ecc.;

*Costi per prestazioni di servizi da privato.* Si riferiscono ai fattori produttivi forniti da soggetti privati come ad esempio i costi per ricoveri in case di cura, per assistenza medico-specialistica, per trasporti sanitari, per assistenza farmaceutica e riabilitativa, per convenzioni nazionali prestazioni varie, ecc.;

*Godimento di beni di terzi.* Registrano i costi relativi ai fitti passivi, ai canoni di noleggio per attrezzature tecnico-sanitarie ed ai canoni di leasing operativo, ad esclusione della rata dell'eventuale riscatto;

*Personale.* È distinto in ruolo sanitario, professionale, tecnico e amministrativo, e comprende tutti gli oneri per le competenze fisse, accessorie e oneri sociali;

*Spese amministrative generali.* Riguardano le indennità, i rimborsi spese e gli oneri sociali previsti per gli organi delle Aziende (direttore generale, direttore amministrativo, direttore sanitario, collegio dei revisori dei conti) e tutti quei costi che non trovano collocazione nelle voci precedenti ma che rientrano nell'ordinaria amministrazione aziendale, ivi comprese le indennità ed i rimborsi spese ai membri delle varie commissioni, le spese di pubblicità, le spese legali, i premi per le assicurazioni, le utenze, ecc.;

*Servizi appaltati.* Comprendono tutti i costi sostenuti per quei servizi non effettuati dal personale e dalle strutture aziendali proprie (es. servizi di lavanderia, pulizia, mensa, ecc.);

*Ammortamento.* Accoglie le quote di utilizzo delle immobilizzazioni. Questi beni cedono la loro utilità nel tempo; con la quota di ammortamento che viene calcolata con una percentuale definita dalle linee guida ministeriali ed applicata al costo storico del bene, si valuta la partecipazione del bene alla gestione, attribuendo così al conto economico il relativo costo d'esercizio;

*Svalutazione dei crediti.* Riguarda le quote accantonate a fine esercizio per stimare le perdite a fronte di un'eventuale, totale o parziale, non riscossione dei crediti;

*Variazione delle rimanenze.* Misura la differenza fra il valore delle scorte sanitarie e non rilevato a inizio esercizio con il valore delle stesse a fine esercizio;

*Accantonamenti tipici di esercizio.* Accoglie la somma delle quote di costi accantonati a fine esercizio per eventuali rischi ed oneri futuri (es. accantonamenti per fondo imposte, per spese legali, per contenziosi tributari, ecc.). In questa voce rientrano anche i premi per operosità SUMAI.

### **La gestione caratteristica (A-B)**

La **differenza fra Valori (A) e Costi della produzione (B)** rappresenta il primo risultato parziale del conto economico ed equivale nel nostro caso al risultato della gestione caratteristica<sup>21</sup>. Essa accoglie l'insieme degli oneri scaturenti dalle operazioni di gestione necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali ed il complesso dei proventi ottenuti per porre in essere tale attività. Essa include: le operazioni di acquisto dei fattori produttivi, le operazioni di trasformazione fisico-tecnica, le operazioni di vendita o di erogazione di prestazioni e servizi, le operazioni di pagamento e riscossione.

### **La gestione finanziaria (C e D)**

La gestione finanziaria accoglie oneri e proventi che scaturiscono da operazioni puramente finanziarie, come ad esempio il rimborso o l'accensione di debiti e crediti. Essa comprende due voci:

**proventi ed oneri finanziari (C)** accoglie le poste relative alla gestione finanziaria sia per i proventi (eventuali interessi attivi) che per oneri, di solito più consistenti (interessi passivi, oneri bancari);

**rettifiche di valore di attività finanziarie (D)**, anche se non specificate dalle linee guida ministeriali, dovrebbero accogliere la somma algebrica delle rivalutazioni e svalutazioni delle immobilizzazioni finanziarie e dei titoli dell'attivo circolante, ma nella pratica non sono utilizzate dalle AUSL toscane.

### **La gestione straordinaria (E)**

La gestione straordinaria è composta dall'aggregato **proventi ed oneri straordinari** ed accoglie i componenti di reddito di natura straordinaria, riguardanti operazioni estranee all'attività ordinaria dell'Azienda. Alcuni esempi di voci che potrebbero rientrare in questa macroclasse sono le minusvalenze e le plusvalenze relative alla dismissione di beni strumentali e le sopravvenienze o le insussistenze. L'importanza della gestione straordinaria non deve essere sottovalutata, in quanto, molto spesso, essa influenza direttamente il risultato d'esercizio, il cui elevato ammontare potrebbe in realtà celare delle inefficienze produttive.

### **La gestione tributaria**

La gestione tributaria, **imposte dell'esercizio**, raccoglie tutte le imposte e tasse calcolate sui redditi derivanti dall'attività dell'Azienda. Fino al 1997, i redditi

---

<sup>21</sup> Per *caratteristica* intendiamo l'attività per cui l'Azienda è posta in essere; è anche vero che data la consistenza pressoché nulla degli oneri accessori utilizzeremo indistintamente le parole *caratteristica, operativa, tipica*.

delle Aziende sanitarie erano soggetti all'IRPEG (imposte sui redditi delle persone giuridiche) e all' ILOR (imposta locale sui redditi), che incidavano in misura molto modesta sul risultato finale. A partire dal 1998, nell'area fiscale, in sostituzione dell'ILOR, è stata introdotta l'IRAP<sup>22</sup> (imposta regionale sulle attività produttive) che non viene calcolata sul risultato economico dell'esercizio, bensì sul totale delle retribuzioni sostituendo di fatto i precedenti contributi previdenziali; pertanto, per una corretta rappresentazione del bilancio d'esercizio, dovrebbe figurare insieme alle voci del personale e non tra le imposte sul reddito<sup>23</sup>.

### Il risultato d'esercizio (RE)

Una volta calcolati i risultati delle varie gestioni, possiamo procedere al calcolo del risultato d'esercizio, che si ottiene attraverso una serie di operazioni intermedie. Dal *valore della produzione* togliamo i *costi della produzione* per ottenere il risultato della gestione operativa (A-B). A questo risultato sommiamo algebricamente gli altri aggregati, ovverosia, la *gestione finanziaria* (C e D) e la *gestione straordinaria* (E). L'ultimo passaggio è dato, poi, dal calcolo delle imposte, che sottratte al differenziale di cui sopra, consente di ricavare l'utile o la perdita dell'esercizio.

**Figura 6** *Lo schema di determinazione del risultato economico*

A	VALORE DELLA PRODUZIONE
-B	COSTI DELLA PRODUZIONE
=	RISULTATO DELLA PRODUZIONE (A-B)
+/- C	PROVENTI E ONERI FINANZIARI
+/- D	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
+/- E	PROVENTI E ONERI STRAORDINARI
=	REDDITO ANTE IMPOSTE (A-B +/- C +/- D +/- E)
-	IMPOSTE (IRAP, IRPEG)
=	UTILE / PERDITA DELL'ESERCIZIO

<sup>22</sup> L'Irap è stata introdotta con il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ed è stata applicata al primo periodo d'imposta dopo l'entrata in vigore della legge (art. 66) abolendo, alla stessa data, i contributi per il servizio nazionale, l'imposta locale sui redditi, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partite Iva e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (art. 36, 37). La base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei compensi erogati per la collaborazione coordinata e continuativa (art. 10).

<sup>23</sup> Si veda art. 2423 Cod. Civ. "i postulati del bilancio" e il principio contabile n. 11 "le finalità del bilancio".

### **4.3. LA NOTA INTEGRATIVA**

La nota integrativa, insieme allo schema di stato patrimoniale e di conto economico, è parte integrante del bilancio dell'Azienda e costituisce uno strumento informativo importante per consentire l'utile applicazione del nuovo sistema contabile. Lo scopo della nota integrativa è quello di illustrare ed integrare, attraverso tabelle di dettaglio e note esplicative, le informazioni quantitative esposte negli schemi di bilancio, al fine di rendere il bilancio stesso, nel suo complesso, intelligibile e completo. La nota integrativa si configura come un documento privo di schema specifico di cui è possibile solo individuare il contenuto minimo obbligatorio; a questo proposito sia le linee ministeriali sia quelle regionali fanno ampio rinvio alle disposizioni contenute in materia nell'art. 2427 del Codice Civile. La nota integrativa rappresenta lo strumento deputato a dare contenuto e significatività alle rilevazioni quantitative; prevede la descrizione dei criteri di valutazione adottati, delle movimentazioni avvenute rispetto alle voci più significative di bilancio nonché la presentazione di una serie di notizie connesse alla dinamica dei valori scaturiti dall'attività. Costituisce per questo motivo, un valido documento di supporto per la Regione con cui richiedere dettagli e documentazione a supporto dei criteri adottati nell'elaborazione del bilancio. Inoltre, è nell'ambito della nota integrativa che si deve collocare l'informativa complementare, quale ad esempio i rendiconti finanziari e gli eventuali prospetti di riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico.

### **4.4. LA RELAZIONE DEL DIRETTORE GENERALE**

Tra le informazioni fornite dalla nota integrativa non compaiono le valutazioni e le considerazioni di carattere gestionale che vengono invece demandate alle relazioni dei Direttori Generali. Si tratta di un documento esterno al bilancio, inteso in senso stretto, ma il cui esame è di fondamentale importanza per esporre le valutazioni ed i giudizi degli amministratori circa l'andamento della gestione e ciò non solo in ottica storica ma anche prospettica. Il legislatore ha infatti voluto attribuire alle relazioni la funzione di "ponte" tra il passato e il futuro della gestione aziendale, con l'obbligo fra l'altro di informare su avvenimenti particolarmente importanti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio, sulle prospettive dell'esercizio in corso, sugli investimenti in corso e su quelli programmati, sul personale dipendente, ecc. Le relazioni dovrebbero inoltre contenere anche le informazioni sui costi, sui rendimenti e sui risultati dei centri di costo più significativi, tratti dalla contabilità analitica, per rendere possibile il confronto fra le diverse Aziende sanitarie del Paese.

Più precisamente, per quanto riguarda le Aziende toscane, la Legge Regionale 22/2000 stabilisce che «il bilancio di esercizio è corredato da una relazione del DG, predisposta secondo le direttive della Giunta Regionale, nonché da allegati illustrativi della gestione finanziaria». Il documento intende evidenziare i seguenti aspetti:

- gli scostamenti dei risultati rispetto ai bilanci preventivi;
- le cause dell'eventuale perdita di esercizio e le relative modalità di ripiano;
- i risultati conseguiti in termini di prestazioni, con riguardo anche agli obiettivi del piano attuativo e con distinto riferimento all'attività sanitaria e a quella socio-assistenziale;
- i dati analitici relativi al personale, con le variazioni intervenute durante l'anno;
- i dati concernenti l'utilizzazione delle risorse ottenute attraverso gli indebitamenti;
- i flussi di cassa, aggregati secondo le disposizioni sul consolidamento dei conti del settore pubblico allargato.

Tenuto conto che la relazione in questione non è un elemento costitutivo del bilancio di esercizio, ma lo accompagna, ciascun Direttore si è orientato fornendo quelle informazioni reputate dallo stesso interessanti e utili per una migliore comprensione del risultato di esercizio. La conseguenza di ciò è un'enorme disomogeneità nei dati forniti, nelle spiegazioni dei disavanzi e nei riferimenti ai piani attuativi locali (PAL). Ci troviamo infatti in presenza di relazioni molto diverse tra loro: in alcuni casi, i dati di bilancio non vengono per nulla esaminati nella loro dinamica e il confronto tra preventivo e consuntivo viene sbrigato in poche righe, in altri casi, si ritiene opportuno il confronto con i dati consuntivi dell'anno precedente, oppure l'esame di entrambe le serie di scostamenti. Ad esempio, per quanto riguarda gli scostamenti dai dati previsionali è comune a molti Direttori la formulazione dell'avvertenza circa la scarsa attendibilità e utilità di misurare gli scostamenti dai dati formulati nella fase di predisposizione dei bilanci di previsione, in cui esiste ancora grande incertezza circa l'entità reale dei finanziamenti regionali, che d'altra parte dipendono necessariamente da quelli statali. Pertanto, in molti casi, il pareggio di bilancio preventivo si presenta quasi come un artificio contabile, da aggiustare nel corso dell'esercizio, man mano che gli ulteriori finanziamenti rendono possibile formulare previsioni maggiormente corrispondenti alla reale entità dei costi.

## 5. LA RICLASSIFICAZIONE DI BILANCIO

### 5.1. SCOPO E METODI

Il bilancio di esercizio, pur offrendo all'analista molte informazioni, così come si presenta (schema obbligatorio di bilancio), non è in grado di fornire tutte le conoscenze necessarie per avere un'attendibile rappresentazione della situazione economico-aziendale. Ne emerge la necessità di "riorganizzare" le voci di bilancio nei modi i più attinenti possibile alla realtà presa in esame e agli obiettivi dell'analisi stessa, evitando facili adattamenti a schemi validamente applicati ad altri settori economici, ma spesso difficilmente trasferibili in modo automatico alle Aziende sanitarie. In estrema sintesi, mediante operazioni di aggregazione/disaggregazione delle voci di bilancio, la riclassificazione rende le informazioni in esso contenute facilmente leggibili e direttamente utilizzabili per procedere ad un'analisi dei dati. In generale, dunque, essa risponde ad un duplice obiettivo:

- disporre di una più agevole lettura e comprensione delle informazioni contenute nel bilancio;
- costruire specifici strumenti di analisi, gli indici di bilancio, utili per cogliere gli esiti prodotti dalla gestione aziendale.

La funzione informativa della riclassificazione consente di valutare il peso delle diverse aree sulla complessiva gestione aziendale e di distinguere i componenti economici per aree di gestione omogenee, in modo da evidenziare grandezze economiche intermedie, utili per l'analisi del risultato finale. La riclassificazione, infatti, facilita la comprensione delle cause che hanno portato al raggiungimento del risultato economico e consente di formulare un giudizio migliore circa le performance effettive dell'Azienda. Pertanto, la fase di riclassificazione non è da intendersi come una mera riesposizione dei dati di bilancio; al contrario, si tratta di una fase molto delicata capace di condizionare tutto il successivo processo di analisi. Ciò rende il processo di riclassificazione «non un semplice momento strumentale, ma conferisce a tale fase un valore analitico e interpretativo proprio»<sup>24</sup>.

Per le ragioni già esposte (si veda *capitolo 1*), la riclassificazione elaborata ha interessato il solo conto economico. L'obiettivo perseguito è consistito nell'identificare le voci che meglio evidenziassero le peculiarità dell'Azienda e l'ade-

---

<sup>24</sup> G. Battaglia, G. Leoni, *L'analisi per quozienti di bilancio nelle Aziende Sanitarie Pubbliche: il caso della Regione Piemonte*, op. cit., p. 103.

guatezza delle sue modalità d'impiego delle risorse disponibili. Dal punto di vista concettuale, l'assunto alla base della riclassificazione operata postula la non corrispondenza della voce relativa al valore della produzione con l'ammontare di risorse realmente governabili dall'azienda stessa. In altri termini, si sostiene che il valore della produzione dovrebbe definire gli ambiti da considerarsi sotto il controllo e quindi sotto la responsabilità dell'Azienda, mentre non dovrebbe comprendere quei fenomeni che per loro natura non possono essere considerati sotto la responsabilità dell'attività aziendale. A questo proposito, l'impostazione concettuale della riclassificazione ha voluto evidenziare tra il valore della produzione le sole risorse "assegnate" ovverosia i contributi annualmente attribuiti all'Azienda per rispondere ai bisogni dei suoi assistiti, e tra i costi della produzione le tre principali voci di costo, ossia la mobilità passiva, la farmaceutica e le convenzioni, che per loro natura risultano e vengono da noi assunte come indirettamente governabili da parte della Direzione. Questo ad esempio per mettere in evidenza la performance aziendale in termini di capacità di contenimento della spesa al netto però dei costi sostenuti da strutture e professionisti "esterni" all'Azienda stessa (RPI). In estrema sintesi, si vede come l'AUSL impiega le risorse disponibili per le attività da essa direttamente erogate e non sull'insieme delle prestazioni garantite dal Servizio Sanitario Nazionale e Regionale.

La riclassificazione del conto economico ha consentito di organizzare il "valore della produzione" in cinque voci. Le prime due (*quota capitaria e altri finanziamenti*) fanno riferimento alle risorse di cui l'Azienda dispone grazie ai trasferimenti erogati dalla Regione e da altri Enti. Le altre tre voci (*mobilità attiva, ticket e altri ricavi e proventi*), invece, possono in qualche modo essere interpretate come una misura della capacità autonoma dell'Azienda di produrre risorse aggiuntive, utili per soddisfare i bisogni di salute della popolazione ed accolgono componenti positive direttamente legate al valore economico prodotto dall'Azienda. I "costi della produzione", invece, sono stati fatti confluire in otto voci di spesa. Le prime tre (*mobilità passiva, farmaceutica e convenzioni*) rappresentano quella parte di "costi per prestazioni di servizio da pubblico e da privato" generati da attività non direttamente svolte dall'Azienda. Le altre cinque voci equivalgono ai costi sostenuti dall'azienda per produrre "in proprio" beni e servizi sanitari. In particolare la spesa per il *personale* comprende anche l'*Irap*, la quale, pur essendo allocata tra le imposte, costituisce un onere strettamente connesso ai costi per il personale. Per quanto riguarda la voce *altri beni e servizi interni* essa si riferisce ai costi sostenuti per svolgere le restanti attività direttamente erogate dall'Azienda ed è stata ricavata sottraendo dai costi per prestazioni di servizio da pubblico e da privato le voci relative alla mobilità passiva, alla farmaceutica e alle convenzioni. Dopodiché sono state aggregate la voce delle sterilizzazioni con gli ammortamenti al fine di ottenere un aggregato

netto (*ammortamento-sterilizzazioni*); le svalutazioni sono state sommate agli accantonamenti, entrambi costi futuri presunti ottenendo un unico aggregato (*svalutazioni+accantonamenti*); infine sotto l'unica denominazione di *altri costi*, sono state accolte tutte le altre voci, che compaiono nella macroclasse B del conto economico.

Una volta riclassificati il valore e i costi della produzione, sottraendo al primo il secondo, si giunge al *risultato operativo*, che sommato alle altre gestioni (*finanziaria, straordinaria e tributaria*) consente di determinare il risultato d'esercizio.

Per raggruppare o isolare i dati del conto economico in grandezze significative, è stato necessario operare opportune rettifiche ai valori grezzi, ricorrendo in questa fase ad un'analisi degli stessi piani dei conti operativi. Qualora, ad esempio, la voce relativa all'Irap non compariva tra le "imposte di esercizio", è stato necessario verificarne la rilevazione che in tutti i casi è risultata affluire tra i "costi del personale". Con riferimento all'Irpeg, invece, per alcune Aziende si è dovuto scorporarla dalla voce "spese amministrative generali" per poi correttamente riportarla tra le "imposte di esercizio". In relazione al valore delle sterilizzazioni si è dovuto verificarne la giusta collocazione in bilancio; infatti, si è osservato che, invece di registrarla tra i costi capitalizzati, alcune Aziende, la portano direttamente in diminuzione del valore degli ammortamenti senza esplicitarne l'ammontare.

## 5.2. IL CONTO ECONOMICO RICLASSIFICATO

La riclassificazione operata ha interessato il valore e i costi della produzione, mentre non ha coinvolto la gestione finanziaria, straordinaria e tributaria, che quindi coincidono a quanto esposto nel conto economico. Di seguito presentiamo lo schema di conto economico riclassificato, evidenziando, in particolare, tutte quelle voci di ricavi e costi che formano il risultato operativo.

Figura 7 Schema di conto economico riclassificato

---

### CONTO ECONOMICO RICLASSIFICATO

---

Quota capitaria (QC)

+ Altri finanziamenti (AF)

- Mobilità passiva (MP)

- Farmaceutica (FA)

- Convenzioni (CN)

**= Contributi Regionali Trattenuti (CRT)**

---

+ Mobilità attiva (MA)

+ Ticket (TK)

+ Altri ricavi e proventi (ARP)

**= Risorse per la Produzione Interna (RPI)**

---

- Altri beni e servizi interni (B&S)

- (Ammortamento-Sterilizzazioni) (Am-St)

- Altri costi (AC)

- (Personale+Irap) (P+Irap)

- (Svalutazioni+Accantonamenti) (Sv+Ac)

**= Risultato operativo (RO) = (A-B-IRAP)**

---

+/- Gestione finanziaria (C,D)

+/- Gestione straordinaria (E)

- Gestione tributaria

**= Risultato economico (RE)**

---

### I Contributi Regionali Trattenuti (CRT)

*Quota capitaria.* La quota capitaria comprende, la parte dei "contributi in conto esercizio" erogati dalla Regione come finanziamenti a destinazione indistinta.

Tale quota è la risultante della ripartizione del fondo sanitario indistinto in base agli indici di accesso previsti dal P.S.R. vigente nell'anno di riferimento, aggiornati annualmente dalla Giunta regionale sulla base delle risultanze disponibili dalle procedure di rilevazione della popolazione, cui si sommano le assegnazioni integrative per maggiori disponibilità. In particolare, il valore della quota capitaria da noi inserito corrisponde alle assegnazioni predisposte per il

1998 dai DGR 1557/97, DGR 529/98, DGR 531/98 e DGR 1399/98, per il 1999 dal DGR 1251/1999, per il 2000 dai DGR 879/2000 e DGR 271/2001, per il 2001 dai DGR 1196/2000 e DGR 4967/2002 e per il 2002 dai DGR 1409/01 e DGR 367/2003. La quota capitaria non è altro quindi che l'insieme di risorse, congruamente assegnate, di cui l'Azienda dispone per il soddisfacimento dei bisogni di salute dei cittadini.

*Altri finanziamenti.* Essendo questa una voce residuale, il suo valore è stato ricavato sottraendo dalla voce dei "contributi in c/esercizio" l'ammontare della *quota capitaria*. Comprende, infatti, i contributi erogati dalla Regione, dai Comuni e da altri Enti per lo svolgimento di determinati programmi di attività (educazione sanitaria, implementazione nuove tecnologie, funzioni didattiche e di ricerca, trapianto, sviluppo dei servizi territoriali, ecc.)

*Mobilità passiva.* Tale voce è stata calcolata isolando dalle voci B.3. "costi per prestazioni di servizio da pubblico" e B.4. "costi per prestazioni di servizio da privato" i seguenti costi: a) i "costi per servizi resi da altre AUSL", b) i ricoveri in case di cura, c) la riabilitazione, d) la specialistica. Da una parte, quindi, la mobilità passiva nota anche come "compensazioni passive", comprende tutti quei costi che l'Azienda sostiene per le prestazioni che i cittadini residenti effettuano in altre AUSL (ricoveri, visite specialistiche, riabilitazione, farmaceutica, ecc.); dall'altra, è emersa la necessità di considerare nella mobilità passiva, scorporandoli dalle prestazioni di servizio da privato i costi sostenuti dalle Aziende per le convenzioni con le case di cura, la riabilitazione e la specialistica. Tale scelta è motivata dalla possibilità che ciascun cittadino ha, anche all'interno della propria AUSL, di scegliere l'erogazione di un servizio da parte di un istituto privato accreditato piuttosto che da un presidio pubblico.

*Farmaceutica.* È stata ricavata isolando dalle voci B.3. "costi per prestazioni da servizio pubblico" e B.4. "costi per prestazioni di servizio da privato", il "costo per prestazioni farmaceutiche da pubblico" e per "l'assistenza farmaceutica tramite farmacie private convenzionate". La spesa farmaceutica comprende quindi i costi dei farmaci erogati dalle farmacie convenzionate, sia pubbliche (comunali), sia private, situate sul territorio della AUSL. L'ammontare di tale importo, alimentato mensilmente da un flusso regionale, corrisponde al costo sostenuto dall'Azienda sanitaria per l'assistenza farmaceutica territoriale al netto di eventuali ticket.

*Convenzioni.* Tale voce è stata calcolata isolando dalla voce B.4. "costi per prestazioni di servizio da privato", le voci per "costi per convenzioni nazionali prestazioni medico-generiche, pediatriche e guardia medica". Essa comprende quindi i costi sostenuti per le convenzioni stipulate con queste categorie di soggetti.

$$\Rightarrow CRT = (QC + AF) - (MP + FA + CN)$$

*Contributi Regionali Trattenuti.* Si tratta dei finanziamenti che rimangono a disposizione dell'Azienda, detratta la spesa per mobilità passiva, farmaceutica e convenzioni. Pertanto, CRT misura l'ammontare delle risorse a disposizione dell'Azienda per produrre i servizi da lei direttamente erogati e controllati; rappresenta quindi il margine di manovra economica di cui dispongono le Direzioni aziendali per ottimizzare la produzione "interna" di beni e servizi.

### **Le Risorse per la Produzione Interna (RPI)**

*Mobilità attiva.* Tale voce è stata calcolata isolando dall'aggregato "proventi e ricavi d'esercizio", la voce "proventi e servizi resi ad altre AUSL". Questa voce accoglie quindi tutti quei ricavi relativi ai servizi erogati a cittadini non residenti nel territorio della AUSL che ha effettuato il servizio. Tra questi ricavi sono compresi anche i rimborsi per i servizi resi da strutture private accreditate (case di cura, riabilitazione, specialistica, ecc.) che insistono sul territorio dell'AUSL a cittadini non residenti. Questa voce è stata isolata dalle altre per lo stesso motivo per cui è stata separata la mobilità passiva dagli altri costi; infatti con la mobilità attiva si spiega quanta parte dei ricavi è legata all'erogazione di servizi a soggetti non residenti.

*Ticket.* Tale valore proviene dalla voce A.4, presa così come da conto economico e rappresenta la compartecipazione del cittadino per la fruizione di servizi sanitari.

*Altri ricavi e proventi.* Tale voce è stata costruita sommando la voce A.2 "proventi e ricavi diversi" e A.3 "concorsi, rimborsi e recuperi per attività tipiche", come da conto economico, dopo aver detratto dalla prima il valore della *mobilità attiva* che è stata considerata a parte. Comprende i rimborsi relativi all'attività tipica e tutti i proventi per servizi resi ad altri istituti.

$$\Rightarrow \text{RPI} = \text{CRT} + \text{MA} + \text{TK} + \text{ARP}$$

Le *Risorse per la Produzione Interna* indicano quindi tutte le risorse a disposizione dell'Azienda per lo svolgimento dell'attività da lei stessa gestita, comprese anche quelle che è riuscita a procurarsi mediante l'erogazione di beni e servizi sanitari.

### **Il Risultato Operativo (RO)**

*Altri beni e servizi interni.* Si riferiscono al valore delle voci B.3 e B.4 al netto della mobilità passiva, della farmaceutica, delle convenzioni. E' quindi un residuo delle due voci e comprende tutti quei costi per servizi acquisiti dal settore pubblico allargato (ad eccezione della spesa farmaceutica), le altre convenzioni,

i costi per il servizio del 118, per il trasposto sanitario, per l'assistenza termale, ecc. che l'Azienda comunque produce all'interno del suo territorio.

*Altri costi.* Tale voce comprende le voci B.1 "acquisti di esercizio", B.2 "costi di manutenzione e riparazione", B.5 "godimento di beni di terzi", B.10 "spese amministrative generali", B.11 "servizi appaltati" e B.15 "variazione delle rimanenze" come da conto economico.

*Ammortamenti-sterilizzazioni.* Corrisponde alla somma delle voci B.12 "ammortamento immobilizzazioni immateriali" e B.13 "ammortamento immobilizzazioni materiali" al netto delle "sterilizzazioni" (A.5). In questo modo si è inteso evidenziare l'incidenza reale degli ammortamenti sul risultato d'esercizio. *Personale + Irap.* È dato dalla sommatoria delle voci da B.6 a B.9 del conto economico (voci del personale distinte per ruolo), includendo a tale risultato anche l'Irap (imposta sul reddito) in quanto l'entità di quest'ultima sul risultato economico dipende dal totale dei costi personale su cui viene calcolata.

*Svalutazioni + accantonamenti.* Corrispondono alle voci B.14 e B.16 così come da conto economico.

$$\Rightarrow RO = A - B - IRAP =$$

$$(QC + AF + MA + TK + ARP) - [MP + FA + CN + B \& S + (Am - St) + AC + (P + IRAP) + (Sv + Ac)]$$

Il *Risultato operativo* (RO) esprime l'ordinaria capacità dell'Azienda di generare reddito nell'ambito dell'attività istituzionale per la quale l'Azienda stessa è sorta. Tale risultato, infatti, indica quante risorse l'Azienda è riuscita a risparmiare dopo aver soddisfatto i bisogni di salute della collettività; pertanto le migliori performance economiche dell'Azienda si verificano soltanto qualora ad un elevato valore di RO, corrisponda un effettivo soddisfacimento dei livelli essenziali di assistenza. È possibile calcolare il RO anche dal conto economico non riclassificato, sottraendo dal valore della produzione i costi della produzione e l'IRAP (così come mostra la formula sopra esposta) evidenziando pertanto un risultato intermedio molto importante che è quello derivante dalla gestione operativa.

Questi tre risultati sono fondamentali per il proseguimento dell'analisi in questione perché forniscono informazioni circa l'andamento della gestione caratteristica e consentono di monitorare in che modo sono state allocate le risorse disponibili.

### **Le altre gestioni e il Risultato Economico (RE)**

La **gestione finanziaria** ( $\pm C$ ,  $\pm D$ ), la **gestione straordinaria** ( $\pm E$ ) e la **gestione tributaria** (Imposte-IRAP) sono riportate come da conto economico, ad ecce-

zione della gestione finanziaria che comprende anche le rettifiche di attività finanziarie, per queste Aziende di importo irrilevante.

Sottraendo dal risultato operativo le tre gestioni di cui sopra, si ottiene il risultato economico riclassificato (RE), il cui valore coincide con quello esposto nel bilancio d'esercizio. Per gli obiettivi del presente lavoro, che intende indagare la gestione caratteristica, si sono calcolati altri due risultati intermedi (RO, RPI), che mettono in luce ciò che meglio si vuole verificare: l'evoluzione, nel periodo considerato, delle performance economico-gestionali delle Aziende sanitarie toscane.

## 6. GLI INDICI DI BILANCIO

### 6.1. SCOPO E METODI

Gli indici di bilancio (o quozienti, o indicatori) sono rapporti algebrici tra grandezze significative ricavate dalla riaggregazione/disaggregazione delle voci di bilancio. In altri termini, gli indici di bilancio “danno voce” alle grandezze messe in evidenza con la riclassificazione, che vengono così ad essere apprezzate nella loro dimensione relativa. D'altra parte, gli indici possono anche essere ricavati rapportando le voci di bilancio riclassificate alle singole voci presenti nel piano dei conti operativo o nello schema di bilancio, nonché ad altre grandezze considerate significative ai fini dell'analisi, come ad esempio la popolazione. Pertanto, gli indici virtualmente costruibili sono numerosissimi. Ciò che conta, tuttavia, è l'elaborazione di un “sistema” di indici fortemente correlati fra loro e funzionali ai fabbisogni informativi dell'analista. Gli indici di bilancio vengono comunemente raggruppati secondo tre oggetti di indagine:

- *indici di liquidità*: permettono di formulare un giudizio sulla capacità dell'Azienda di fare fronte agli impegni finanziari di breve periodo; questo significa aver sempre a disposizione i mezzi monetari per pagare i fornitori.
- *indici di solidità patrimoniale*: possono invece avvertirci circa le scelte di investimento e di finanziamento effettuate dall'Azienda. La solidità patrimoniale si traduce nella verifica dell'esistenza di adeguati rapporti qualitativi e quantitativi fra le varie categorie di investimento e di finanziamento; in particolare indicano se esiste una correlazione, più o meno buona, tra le attività e le rispettive fonti di finanziamento.
- *indici di redditività*: per il tramite dei quali è possibile dedurre la capacità dell'Azienda a produrre reddito in misura adeguata a remunerare il capitale in essa investito.

L'oggetto di indagine della nostra analisi coinvolge soltanto gli *indici di redditività*, sia per le peculiarità delle Aziende sanitarie, sia per l'impossibilità di confrontare la struttura patrimoniale e finanziaria delle stesse a causa di una disomogeneità di valutazione di alcune poste di bilancio.

In generale, si può affermare che gli indici di bilancio consentono di interpretare le informazioni contenute nel bilancio in maniera finalizzata e coerente con gli obiettivi dell'analista stesso. In particolare, l'analisi per indici può assolvere ad almeno tre funzioni:

- favorire l'analisi temporale dell'andamento di alcune grandezze rilevanti;
- favorire la comparazione tra realtà aziendali simili e/o appartenenti al medesimo settore di attività;

- favorire la comparazione con indici standard.

A queste funzioni si somma, poi, la possibilità di utilizzare l'analisi per quozienti in sede di programmazione di esercizio (negoiazione di budget), applicandola al bilancio preventivo, al fine di verificare la corrispondenza fra le scelte di programmazione ed i vincoli economico-finanziari posti a ciascuna Azienda.

Il punto di partenza per la costruzione del nostro sistema di indici è costituito dallo schema di riclassificazione del conto economico, così come presentato nel capitolo 5 ed ha avuto come principale punto di riferimento la popolazione in carico all'azienda stessa opportunamente corretta per un indice di bisogno.

L'analisi si è sviluppata a partire dal risultato di esercizio (RE), che rapportato alla popolazione di riferimento (POP), ha fornito un primo indice riassuntivo e globale delle performance aziendali (**RE/POP**). Tenendo presente che RE è il risultato finale determinato dalle varie gestioni, comprensivo, quindi, della gestione finanziaria, straordinaria e tributaria, esso non risulta particolarmente significativo ai fini della nostra analisi, che si focalizza specificatamente sulla gestione caratteristica; pertanto, lo si è scomposto nelle quattro gestioni (1. operativa → RO/POP, 2. finanziaria → (C + D)/ POP, 3. straordinaria → E / POP e 4. tributaria → Altre imposte / POP), scegliendo, poi, di concentrarsi esclusivamente sulla gestione operativa (**RO/POP**). L'indicatore RO/POP, infatti, consente di evidenziare i risultati e le performance relative alla gestione caratteristica di nostro interesse.

$$\frac{RE}{POP} = \frac{RO}{POP} + \frac{(C+D)}{POP} + \frac{E}{POP} + \frac{Altre\ imposte}{POP}$$

Unitamente al Risultato Operativo (**RO**), sono stati introdotti altri due aggregati di riferimento, i Contributi Regionali Trattenuti (**CRT**) e le Risorse per la Produzione Interna (**RPI**), precedentemente individuati nel corso della riclassificazione. Successivamente, questi tre risultati intermedi ottenuti dalla riclassificazione (RO, CRT e RPI) sono stati utilizzati per la costruzione di tre nuovi indicatori:

- a) il rapporto fra i Contributi Regionali Trattenuti e la popolazione (**CRT/POP**)
- b) il rapporto fra le Risorse per la Produzione Interna e i Contributi Regionali Trattenuti (**RPI/CRT**)
- c) il rapporto fra il Risultato Operativo e le Risorse per la Produzione Interna (**RO/RPI**)

I tre rapporti (CRT/POP, RPI/CRT e RO/RPI) costituiscono uno sviluppo del risultato operativo pro capite (RO/POP), che rappresenta la sintesi massima, il punto di partenza e di arrivo, della costruzione dei nostri indici; infatti, moltiplicandoli fra loro, otteniamo nuovamente RO/POP:

$$\frac{CRT}{POP} \times \frac{RPI}{CRT} \times \frac{RO}{RPI} = \frac{RO}{POP}$$

Infine, CRT/POP, RPI/CRT e RO/RPI sono stati utilizzati per sviluppare una serie coordinata di quozienti, uniti fra loro da un legame talora di tipo aritmetico (di seguito illustrato), talora di ordine logico. Il modello proposto è sinteticamente rappresentato in **Figura 10**.

$$\frac{CRT}{POP} = \left[ \left( \frac{QC}{POP_{Pop}} + \frac{POP_{Pop}}{POP} \right) + \frac{AF}{POP} \right] - \left( \frac{MP}{POP} + \frac{FA}{POP} + \frac{CN}{POP} \right)$$

$$\frac{RPI}{CRT} = \left( \frac{QC}{CRT} + \frac{AF}{CRT} + \frac{MA}{CRT} + \frac{TK}{CRT} + \frac{ARP}{CRT} \right) - \left( \frac{MP}{CRT} + \frac{FA}{CRT} + \frac{CN}{CRT} \right)$$

$$\frac{RO}{RPI} = \left( \frac{QC}{RPI} + \frac{AF}{RPI} + \frac{MA}{RPI} + \frac{ARP}{RPI} + \frac{TK}{RPI} \right) - \left( \frac{MP}{RPI} + \frac{FA}{RPI} + \frac{CN}{RPI} + \frac{P+IRAP}{RPI} + \frac{B\&S}{RPI} + \frac{Am-St}{RPI} + \frac{Sv+Ac}{RPI} + \frac{AC}{RPI} \right)$$

## 6.2. LA PRESENTAZIONE DEGLI INDICI

### ***La popolazione (POP)***

Prima di presentare ciascun indice, vengono di seguito illustrati la costruzione ed il significato della popolazione utilizzata per il calcolo degli indicatori, in qualità di denominatore dei quozienti che scompongono CRT. La popolazione in oggetto fa riferimento alle popolazioni anagrafiche comunali pubblicate dall'ISTAT<sup>25</sup>, suddivise per sesso, età e comune di residenza, degli anni 1998, 1999, 2000 e 2001, correttamente riaggregate in funzione del bacino di utenza della AUSL di riferimento. Per ciascun anno, alla popolazione ISTAT è stata aggiunta una stima, così come formulata dal *Dipartimento per il Diritto alla Salute e Politiche di Solidarietà* della Regione Toscana, degli stranieri extracomunitari non residenti con o senza regolare permesso di soggiorno e dei rom presenti nel territorio regionale; inoltre, per quanto riguarda la popolazione residente nella AUSL di Viareggio, ai dati ricavati dalla fonte ISTAT, sono state sommate, per ciascun anno, 4143 unità, che non erano state rilevate a causa di un errore nel censimento (vedi *figura 8*).

Per ciascuna Azienda, la popolazione così ottenuta è stata pesata per un indice calcolato sulla base dei parametri stabiliti dal PSR 1999-2001 per la defini-

<sup>25</sup> Si veda: <http://demo.istat.it>

zione dei criteri di riparto del FSR<sup>26</sup>. Ciò ha consentito di avere una popolazione pesata sulla base del bisogno stimato in funzione della situazione geomorfologia del territorio di residenza (altimetria e densità) e delle classi di età rapportate ai diversi fabbisogni assistenziali. In particolare, il parametro riferito alla situazione geomorfologia, con il quale viene spartito il 10% del FSR, tiene conto della classe territoriale di appartenenza (per un 7%), e delle classi di densità dell'Ausl (per il restante 3%). Per quanto riguarda, invece, il parametro riferito alla classe di età, che condiziona la distribuzione del 90% del FSR, esso è stato distinto per differenti livelli e sottolivelli di assistenza: 5% alla prevenzione collettiva, 49% all'assistenza territoriale e 46% all'assistenza ospedaliera<sup>27</sup>.

Il valore ottenuto (vedi *figura 9*) rappresenta un indice finale, che ci consente di rapportare le voci di conto economico riclassificate ad una grandezza significativa. tuttavia, trattandosi di un valore numericamente molto basso, si è preferito non utilizzarlo direttamente, ma calcolarne il prodotto con il totale della popolazione ISTAT regionale debitamente corretta per le ragioni già addotte. Il fattore moltiplicativo così ottenuto misura il fabbisogno assistenziale riportato alla popolazione e consente di correggere le distorsioni dei risultati economici derivanti non solo dalla diversa ampiezza delle Aziende<sup>28</sup> ma anche dalle differenze nella domanda sanitaria che le caratterizza.

Infine, mancando nel momento di costruzione degli indici i dati necessari per calcolare il fattore moltiplicativo per l'anno 2002, la popolazione pesata che compare come denominatore dei quozienti relativi all'esercizio 2002 corrisponde a quella calcolata per il 2001.

A titolo di esempio, riportiamo il calcolo della popolazione pesata per l'AUSL di Massa per l'esercizio 1998:

Es.: calcolo popolazione pesata AUSL Massa 1998

$$\text{TOT\_POP\_REG} : 100 = X : \text{IND\_FIN}$$

$$X = \text{POP\_PES} = (3.685.386) * [(5,5854 * 90) + (8,4249 * 7) + (5,7899 * 3)] / 100$$

<sup>26</sup> Per le ragioni spiegate nel PSR 1999-2001, non sono stati presi in considerazione gli ulteriori parametri utilizzati nel precedente PSR 1996-1999. Si veda PSR 1999-2001, parte II, capitolo II, così come approvato con Delibera del Consiglio Regionale del 17 febbraio 1999, n. 41.

<sup>27</sup> Si veda: "Il finanziamento delle Aziende Sanitarie", PSR 1999-2001, parte II, capitolo II.

<sup>28</sup> Un simile risultato era conseguibile rapportando semplicemente ciascuna voce alla popolazione grezza.

**Figura 8** *La popolazione assistita*

<b>1998</b>		<b>Istat + correzione</b>		
<b>AZIENDE UU.SS.LL.</b>	<b>TOTALE</b>	<b>Viareggio totale</b>	<b>stranieri totale</b>	<b>rom totale</b>
1 (Massa e Carrara)	204.572	199.833	4.696	43
2 (Lucca)	220.970	216.689	4.133	148
3 (Pistoia)	274.325	267.863	6.303	159
4 (Prato)	245.331	226.211	18.886	234
5 (Pisa)	328.127	317.386	10.331	410
6 (Livorno)	354.324	343.489	10.819	16
7 (Siena)	257.539	252.067	5.472	–
8 (Arezzo)	335.053	320.099	14.954	–
9 (Grosseto)	220.077	215.818	4.189	70
10 (Firenze)	857.176	795.493	60.673	1.010
11 (Empoli)	222.737	215.168	7.555	14
12 (Viareggio)	165.455	162.648	2.807	–
<b>TOTALE REGIONE</b>	<b>3.685.686</b>	<b>3.532.764</b>	<b>150.818</b>	<b>2.104</b>

<b>1999</b>		<b>Istat + correzione</b>		
<b>AZIENDE UU.SS.LL.</b>	<b>TOTALE</b>	<b>Viareggio totale</b>	<b>stranieri totale</b>	<b>rom totale</b>
1 (Massa e Carrara)	204.273	199.534	4.696	43
2 (Lucca)	220.827	216.546	4.133	148
3 (Pistoia)	275.727	269.265	6.303	159
4 (Prato)	247.147	228.027	18.886	234
5 (Pisa)	328.639	317.898	10.331	410
6 (Livorno)	353.872	343.037	10.819	16
7 (Siena)	258.271	252.799	5.472	–
8 (Arezzo)	336.679	321.725	14.954	–
9 (Grosseto)	219.704	215.445	4.189	70
10 (Firenze)	858.741	797.058	60.673	1.010
11 (Empoli)	224.070	216.501	7.555	14
12 (Viareggio)	165.507	162.700	2.807	–
<b>TOTALE REGIONE</b>	<b>3.693.457</b>	<b>3.540.535</b>	<b>150.818</b>	<b>2.104</b>

<b>2000</b>	
<b>AZIENDE UU.SS.LL.</b>	<b>TOTALE</b>
1 (Massa e Carrara)	204.114
2 (Lucca)	220.880
3 (Pistoia)	277.114
4 (Prato)	249.489
5 (Pisa)	329.538
6 (Livorno)	353.805
7 (Siena)	259.550
8 (Arezzo)	338.604
9 (Grosseto)	219.853
10 (Firenze)	859.602
11 (Empoli)	226.114
12 (Viareggio)	166.006
<b>TOTALE REGIONE</b>	<b>3.704.669</b>

<b>Istat + correzione</b>			
<b>Viareggio totale</b>	<b>stranieri totale</b>	<b>rom totale</b>	
199.375	4.696	43	
216.599	4.133	148	
270.652	6.303	159	
230.369	18.886	234	
318.797	10.331	410	
342.970	10.819	16	
254.078	5.472	-	
323.650	14.954	-	
215.594	4.189	70	
797.919	60.673	1.010	
218.545	7.555	14	
163.199	2.807	-	
<b>3.551.747</b>	<b>150.818</b>	<b>2.104</b>	

<b>2001</b>	
<b>AZIENDE UU.SS.LL.</b>	<b>TOTALE</b>
1 (Massa e Carrara)	202.027
2 (Lucca)	215.856
3 (Pistoia)	274.899
4 (Prato)	247.683
5 (Pisa)	326.577
6 (Livorno)	346.064
7 (Siena)	257.734
8 (Arezzo)	337.961
9 (Grosseto)	215.135
10 (Firenze)	836.837
11 (Empoli)	225.601
12 (Viareggio)	167.733
<b>TOTALE REGIONE</b>	<b>3.654.107</b>

<b>Istat + correzione</b>			
<b>Viareggio totale</b>	<b>stranieri totale</b>	<b>rom totale</b>	
197.288	4.696	43	
211.575	4.133	148	
268.437	6.303	159	
228.563	18.886	234	
315.836	10.331	410	
335.229	10.819	16	
252.262	5.472	-	
323.007	14.954	-	
210.876	4.189	70	
775.154	60.673	1.010	
218.032	7.555	14	
164.926	2.807	-	
<b>3.501.185</b>	<b>150.818</b>	<b>2.104</b>	

**Figura 9** *Indici di accesso*

Indice su PSR 99-01 per popolazione 1998

<b>Aziende</b>	<b>90% las</b>	<b>7% altimetria</b>	<b>3% densità</b>	<b>Indice finale</b>
1 (Massa e Carr.)	5,5854	8,4249	5,7796	5,7899
2 (Lucca)	6,0524	4,9879	7,1793	6,0117
3 (Pistoia)	7,3899	9,2106	6,5878	7,4933
4 (Prato)	6,2245	7,1919	4,1587	6,2302
5 (Pisa)	8,8822	5,6086	9,2703	8,6647
6 (Livorno)	9,6765	9,8360	8,5089	9,6527
7 (Siena)	7,3293	7,4855	10,1865	7,4260
8 (Arezzo)	9,0698	10,2314	10,8859	9,2056
9 (Grosseto)	6,1406	4,5532	8,7047	6,1064
10 (Firenze)	23,3169	24,7363	20,5846	23,3343
11 (Empoli)	5,9404	4,9213	5,3489	5,8513
12 (Viareggio)	4,3920	2,8124	2,8047	4,2339
<b>Totale</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>

Indice su PSR 99-01 per popolazione 1999

<b>Aziende</b>	<b>90% las</b>	<b>7% altimetria</b>	<b>3% densità</b>	<b>Indice finale</b>
1 (Massa e Carr.)	5,5854	8,3942	5,7601	5,7872
2 (Lucca)	6,0510	4,9677	7,1609	6,0085
3 (Pistoia)	7,4311	9,2303	6,6087	7,5323
4 (Prato)	6,2673	7,2291	4,1814	6,2721
5 (Pisa)	8,8602	5,6018	9,2670	8,6444
6 (Livorno)	9,6731	9,8133	8,4817	9,6472
7 (Siena)	7,3332	7,4897	10,1958	7,4300
8 (Arezzo)	9,1014	10,2626	10,9177	9,2372
9 (Grosseto)	6,1342	4,5271	8,6733	6,0979
10 (Firenze)	23,1775	24,7341	20,5826	23,2086
11 (Empoli)	5,9767	4,9432	5,3706	5,8861
12 (Viareggio)	4,4089	2,8069	2,8002	4,2685
<b>Totale</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>

Indice su PSR 99-01 per popolazione 2000

<b>Aziende</b>	<b>90% las</b>	<b>7% altimetria</b>	<b>3% densità</b>	<b>Indice finale</b>
1 (Massa e Carr.)	5,5712	8,3609	5,7389	5,7715
2 (Lucca)	6,0281	4,9446	7,1419	5,9856
3 (Pistoia)	7,4452	9,2412	6,6227	7,5463
4 (Prato)	6,3114	7,2731	4,2088	6,3156
5 (Pisa)	8,8586	5,5989	9,2654	8,6426
6 (Livorno)	9,6338	9,8099	8,4555	9,6288
7 (Siena)	7,3368	7,5012	10,2166	7,4347
8 (Arezzo)	9,1176	10,2911	10,9483	9,2547
9 (Grosseto)	6,1172	4,5154	8,6540	6,0812
10 (Firenze)	23,1315	24,6862	20,5435	23,1627
11 (Empoli)	6,0149	4,9728	5,4039	5,9237
12 (Viareggio)	4,4136	2,8047	2,8005	4,2526
<b>Totale</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>

Indice su PSR 99-01 per popolazione 2001

<b>Aziende</b>	<b>90% las</b>	<b>7% altimetria</b>	<b>3% densità</b>	<b>Indice finale</b>
1 (Massa e Carr.)	5,5873	8,3971	5,7596	5,7892
2 (Lucca)	5,9633	4,9281	7,0769	5,9243
3 (Pistoia)	7,4807	9,2863	6,6616	7,5825
4 (Prato)	6,3534	7,3279	4,2367	6,3581
5 (Pisa)	8,8754	5,6303	9,3104	8,6613
6 (Livorno)	9,5897	9,6643	8,3861	9,5588
7 (Siena)	7,3586	7,5587	10,2869	7,4604
8 (Arezzo)	9,2103	10,4250	11,0802	9,3515
9 (Grosseto)	6,0806	4,4793	8,5866	6,0436
10 (Firenze)	22,8874	24,4008	20,2789	22,9152
11 (Empoli)	6,0730	5,0352	5,4669	5,9822
12 (Viareggio)	4,5402	2,8671	2,8692	4,3729
<b>Totale</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>	<b>100,0000</b>

## **Gli indici**

Di seguito vengono presentati i quattro principali indicatori e le loro relative scomposizioni aritmetiche.

### **Risultato Operativo/POP (RO/POP)**

Mostra il risultato pro capite che scaturisce dalla gestione caratteristica. La performance dell'Azienda risulterà migliore quanto più questo rapporto tenderà verso valori positivi.

### **Contributi Regionali Trattenuti /POP (CRT/POP)**

Evidenzia le risorse a disposizione dell'Azienda per rispondere ai bisogni di salute di ogni suo singolo assistito, al netto dei costi sopportati per mobilità passiva, spesa farmaceutica e convenzioni. Come appare evidente, tanto maggiore è il valore dell'indice, quanto maggiori sono le risorse direttamente controllabili dall'Azienda per la tutela della salute dei suoi residenti.

### **Risorse per la Produzione Interna / Contributi Regionali Trattenuti (RPI/CRT)**

Il quoziente mostra l'incidenza delle risorse per la produzione interna sui contributi regionali di cui dispone l'Azienda. Tanto maggiore è il rapporto, tanto migliore è la capacità della stessa di procurarsi risorse aggiuntive con lo svolgimento dell'attività interna.

### **Risultato Operativo/Risorse per la Produzione Interna (RO/RPI)**

Il rapporto mostra l'incidenza del risultato operativo sulle risorse che rimangono disponibili per la produzione interna di beni e servizi.

### **Quota capitaria/POP (QC/POP<sub>np</sub>)**

Il rapporto QC/POP<sub>np</sub> misura la quota di risorse a disposizione di ciascuna Azienda per l'assistenza di ogni singolo residente. QC/POP<sub>np</sub>, a differenza di tutti gli altri indicatori pro capite, è stato calcolato con una popolazione non pesata ossia con quella evidenziata nella *figura 8* e pertanto evidenzia l'ammontare di risorse attribuibili al singolo assistito indipendentemente dalla fascia di età della popolazione, dai livelli di assistenza e dalle caratteristiche del territorio. La quota capitaria, al numeratore del rapporto, corrisponde al finanziamento erogato alla singola Azienda da parte della Regione come quota del Fondo Sanitario Regionale a destinazione indistinta distribuito in base al fabbisogno di ciascuna AUSL.

### **Altri finanziamenti/POP (AF/POP)**

Il valore relativo agli altri finanziamenti è stato ricavato sottraendo dalla voce dei contributi in c/esercizio, l'ammontare della quota capitaria; tale voce com-

prende quindi tutti quei finanziamenti che vengono erogati alle Aziende sia dalla Regione come finanziamenti a destinazione vincolata sia dai Comuni o da altri enti. Per questo indicatore, come per tutti gli altri qui di seguito, è stata utilizzata una popolazione che esprime il fabbisogno di ciascuna AUSL e pertanto AF/POP indica l'ammontare degli altri finanziamenti in relazione all'effettivo fabbisogno di risorse.

### **Mobilità passiva/POP (MP/POP)**

Questo indicatore vuole evidenziare il costo che in media ciascun cittadino ha generato acquistando servizi di assistenza sanitaria al di fuori del territorio di residenza e privilegiando le strutture private accreditate piuttosto che le strutture pubbliche. Infatti il valore della mobilità comprende anche quei costi da privato (le case di cura, la riabilitazione e la specialistica) che l'AUSL affida a soggetti accreditati esterni e che pertanto pesano sul bilancio dell'Azienda.

### **Farmaceutica/POP (FA/POP)**

Il rapporto in esame, di semplice intuizione, sta ad indicare il costo pro capite della spesa farmaceutica territoriale. Tale costo unitario tiene quindi in considerazione la composizione della popolazione cercando di eliminare al massimo le differenze di età, che in gran parte sono quelle che incidono sui livelli di spesa.

### **Convenzioni/POP (CN/POP)**

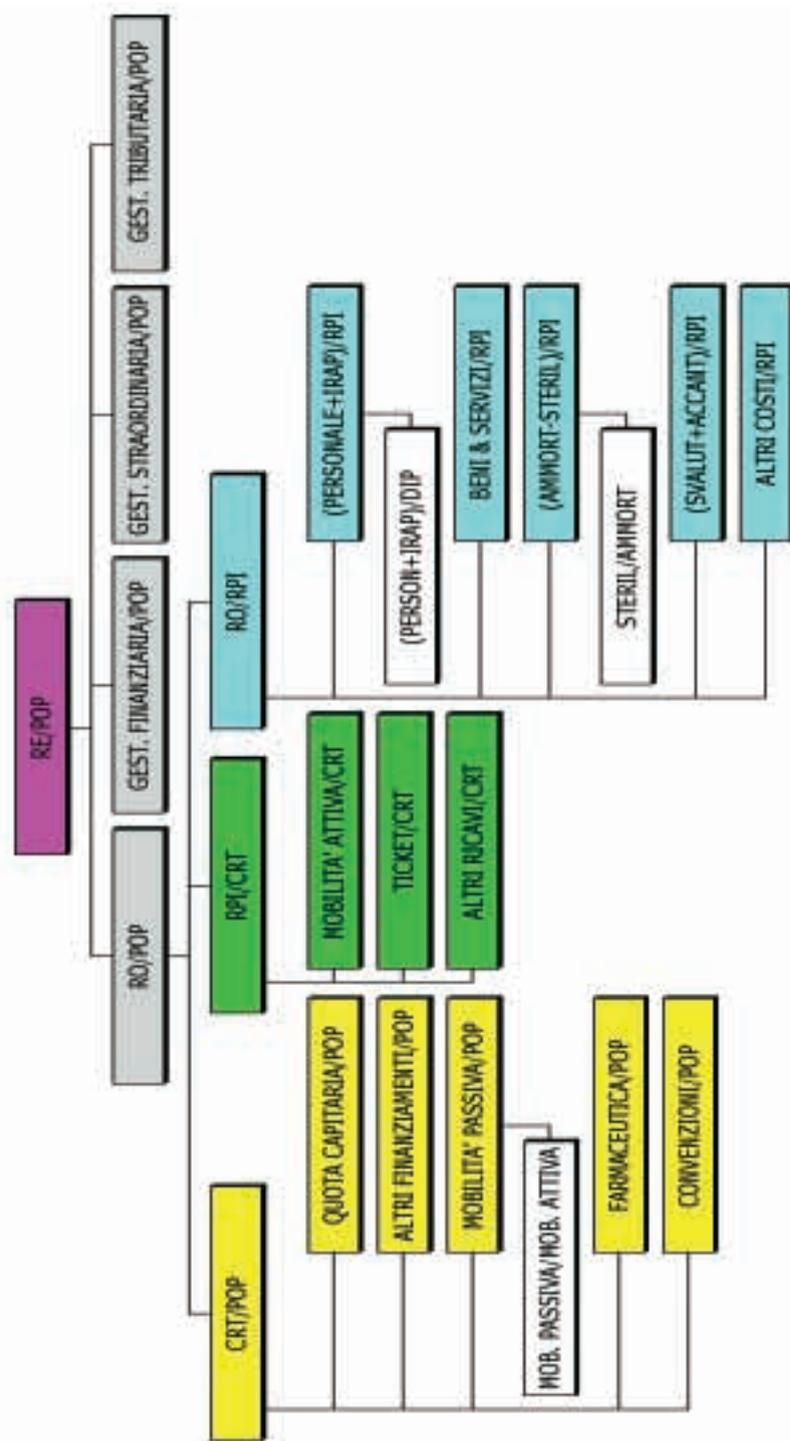
Il valore che scaturisce dall'indice CN/POP misura il costo delle convenzioni con i medici di medicina generale, pediatri di libera scelta e guardia medica imputabile ad ogni singolo assistito.

A questo punto, è stato disaggregato il numeratore del secondo rapporto (RPI/CRT) nelle rimanenti componenti di ricavo ovvero:

### **Mobilità attiva/CRT (MA/CRT)**

Il rapporto indica in che percentuale sono le risorse provenienti dall'erogazione di servizi/prestazioni ai cittadini extra aziendali rispetto ai contributi che rimangono disponibili all'Azienda. Tanto maggiore è il rapporto in oggetto, quanto migliore risulta la capacità dell'Azienda di procurarsi autonomamente risorse aggiuntive per lo svolgimento della propria attività. Su questa ultima considerazione è opportuno non sbilanciarsi troppo in quanto la mobilità attiva comprende anche i rimborsi dei costi che l'Azienda ha anticipato, a istituti privati situati sul suo territorio, per l'assistenza di cittadini residenti in altre AUSL. L'Azienda si ritrova con un entrata più alta rispetto ai servizi da essa prodotti ed erogati, ma è anche vero che sostiene dei costi che in realtà non le spetterebbero e che infatti recupera in compensazione. Infatti, i costi che anticipa ai sog-

Figura 10 - Schema di costruzione degli indici



getti privati erogatori di servizi, per l'assistenza di cittadini non residenti, e i rimborsi che riceve in compensazione attiva sono dello stesso importo: idealmente quindi si elidono.

### **Altri ricavi e proventi/CRT (ARP/CRT)**

Il quoziente ci dà il valore di tutti quei ricavi, diversi dalla mobilità attiva, che l'Azienda riesce a conseguire autonomamente. Anche in questo caso la migliore performance è data da una maggiore incidenza dei ricavi e proventi su crt.

### **Ticket/CRT (TK/CRT)**

Questo rapporto, similmente a MA/CRT, sta ad indicare quante risorse in aggiunta l'AUSL riesce a ottenere con la partecipazione dei cittadini alla spesa sanitaria rispetto ai contributi che le rimangono per la produzione interna di beni e servizi. Maggiore è il valore che si ottiene, migliore è la capacità dell'Azienda di procurarsi autonomamente le risorse.

Successivamente, è stato disaggregato il numeratore del terzo rapporto (RO/RPI) nelle rimanenti componenti di costo ovvero:

### **(Personale +Irap)/RPI (P+IRAP/RPI)**

Il valore che risulta da questo indicatore misura quante risorse per la produzione interna di beni e servizi sono state utilizzate per coprire i costi del personale. Come mostra il rapporto, il costo del personale è dato dal totale delle retribuzioni (per i ruoli sanitario, tecnico, professionale e amministrativo) più il valore dell'Irap che, calcolandosi su quest'ultima voce, ne costituisce parte integrante.

### **Altri beni e servizi interni/RPI (B&S)/RPI**

La voce altri beni e servizi interni comprende i rimanenti costi (b3 e b4 al netto delle voci precedentemente isolate) che l'Azienda sostiene per svolgere internamente alcune attività. Questo rapporto infatti misura la percentuale di risorse che vengono investite nelle rimanenti attività interne all'Azienda.

### **(Ammortamenti - sterilizzazioni)/RPI (Am-St/RPI)**

Per misurare quanto il costo degli ammortamenti incide sulle risorse a disposizione dell'Azienda dobbiamo depurarlo delle correzioni che, nel corso dell'esercizio, possono essere fatte dalla direzione aziendale. Se gli ammortamenti misurano la partecipazione di un bene al processo produttivo, le sterilizzazioni ne diminuiscono il valore e quindi l'incidenza sul risultato finale. Ecco il motivo per cui, oltre ad essere calcolate senza regole stabilite, devono essere esaminate insieme a quei costi che generano le condizioni per poter sterilizzare. Con questo rapporto misuriamo quante risorse per la produzione interna sono ser-

vite a coprire il costo “effettivo” degli ammortamenti; ovviamente questo rapporto sarà nullo quando si sterilizza per intero il costo degli ammortamenti e negativo quando il valore delle sterilizzazioni supera ciò che è stato ammortizzato anche se quest’ultima ipotesi non dovrebbe mai verificarsi.

### **Accantonamenti/RPI (ACC/RPI)**

Il quoziente misura quante risorse per la produzione interna di servizi sono state accantonate per le svalutazioni, per i rischi futuri e per i medici sumaiisti. Tali situazioni, nelle varie Aziende, riflettono sia politiche di bilancio non uniformi sia realtà sottostanti diverse (un’Azienda ha molte cause in corso, un’altra no). Questo rapporto, così come per il precedente, risente della discrezionalità nelle politiche di accantonamento e farà emergere ancora situazioni di disomogeneità tra le Aziende.

### **Altri costi/RPI (ALC/RPI)**

Rapportando altri costi a RPI misuriamo semplicemente le risorse che sono state assorbite per gli acquisti di esercizio, per i costi di manutenzione e riparazione delle immobilizzazioni, per il godimento di beni di terzi, ecc.

Congiuntamente alla costruzione degli indici che si ricavano dalla scomposizione algebrica dei tre principali quozienti individuati, (CRT/POP, RPI/CRT e RO/RPI), presentiamo altri indicatori ritenuti rilevanti per l’analisi e la comparazione fra Aziende.

### **Mobilità passiva/Mobilità attiva (MP/MA)**

Con questo indicatore vogliamo evidenziare il saldo della mobilità o meglio quante volte quella passiva supera, in termini monetari, quella attiva; l’evoluzione di questo rapporto potrebbe esserci utile per comprendere l’andamento futuro di queste rilevanti voci di bilancio.

### **(Personale+Irap)/Dipendenti (P+IRAP/DIP)**

Questo rapporto mostra il costo medio di ciascun dipendente e ci fornisce una visione più completa e soprattutto utile per commentare l’indicatore collegato (P+IRAP/RPI).

### **Sterilizzazioni/Ammortamenti (Am/St)**

Questo indicatore vuole evidenziare in che misura le sterilizzazioni “annullano” il valore degli ammortamenti. Più il rapporto si avvicina all’unità, maggiore è il valore delle sterilizzazioni e minore sarà quindi l’incidenza degli ammortamenti sul risultato operativo tanto da ridurne la negatività e far presumere un miglioramento della performance economica.



## 7. L'ANALISI PER INDICI: IL CASO DELLE AUSL TOSCANE, 1998-2002

### 7.1. SCOPO E METODI

La riclassificazione dei dati di bilancio (capitolo 5) e la costruzione dei relativi indicatori (capitolo 6) hanno diverse ipotesi di utilizzo; in particolare, la loro utilità si esplica in due principali funzioni:

- analisi comparativa dei bilanci di più Aziende appartenenti al sistema regione, al fine di verificarne il posizionamento rispetto ai vincoli economico-finanziari nell'ambito di uno stesso periodo di riferimento;
- comparazione dei dati appartenenti ad una medesima Azienda relativamente a più periodi, al fine di verificare le modificazioni intervenute nella dinamica economico-finanziaria e nella struttura patrimoniale a seguito delle decisioni assunte e delle azioni intraprese a livello aziendale e regionale.

Mentre le comparazioni nel tempo consentono di cogliere evoluzioni storiche e tendenze in corso, le comparazioni fra più Aziende permettono il confronto delle performance registrate. A questo proposito, l'analisi comparata presenta alcuni limiti legati sia alla difficoltà di interpretare il risultato economico di una Azienda sanitaria, sia alla difficoltà di confrontare realtà aziendali diverse ed irripetibili quali appunto le Aziende USL. A fronte, infatti, di un obiettivo generale comune, rappresentato dalla soddisfazione dei bisogni di salute dei propri assistiti in condizioni di efficienza ed efficacia produttiva, le Aziende sanitarie perseguono obiettivi particolari legati alle proprie peculiarità organizzative ed ambientali. Ciò detto, pur nelle parziali differenziazioni che le contraddistinguono, le AUSL sono caratterizzate da una tale comunanza di scopi, attività e strumenti, per cui risulta assolutamente auspicabile confrontarne le performance. Inoltre, accanto ad una valutazione ex post della gestione, l'analisi comparativa dei risultati economici delle AUSL offre un quadro sintetico e veloce dei manifesti punti di forza e di debolezza del sistema regionale nel suo insieme, consentendo ai decisori di intervenire per correggere comportamenti in grado di produrre potenziali disavanzi. Pertanto, l'obiettivo della misurazione non consiste nel voler fare una graduatoria dei "buoni" e dei "cattivi", né nell'individuare la "prima della classe" rispetto ad uno specifico indicatore, quanto piuttosto nel tentativo di individuare gli spazi di miglioramento esistenti per l'Azienda. L'attenzione su possibili interventi migliorativi dovrebbe essere posta sui casi che si distanziano eccessivamente dalla media regionale. Ad esempio se una AUSL risulta più debole rispetto ad un particolare capitolo di spesa, bisognerà predisporre obiettivi gradualmente che nel corso degli anni possano colmare la distanza che la separa dalle altre Aziende; in al-

tri termini, occorrerebbe capire il perché di tali risultati ed intervenire tempestivamente per favorire un effetto di trascinamento verso l'alto delle performance di tutto il sistema regionale. Non esiste infatti un'Azienda migliore in assoluto, ma solo Aziende che governano taluni indicatori meglio di altre e viceversa.

Per quanto riguarda il presente lavoro, per verificare le performance economiche delle AUSL toscane per il quinquennio di riferimento, sono stati dapprima raccolti tutti i documenti aziendali disponibili presso il Dipartimento per il Diritto alla Salute e Politiche di Solidarietà, poi, si è proceduto all'analisi dettagliata dei valori iscritti nei conti economici. Tuttavia, a causa del livello di dettaglio necessario per la nostra riclassificazione, i dati presenti nei conti economici sono risultati insufficienti. Infatti, le sole voci di ricavo e costo così come esposte in bilancio (ad esempio i "proventi e ricavi diversi" o i "costi per servizio da pubblico") hanno reso necessario un maggior livello di analiticità. Per far fronte a questa mancanza di informazioni sono stati coinvolti direttamente i referenti di ciascuna AUSL per l'Area Gestione economico finanziaria. Dopo un primo contatto telefonico, a ciascun referente aziendale è stata inviata una lettera esplicativa del progetto e l'invito a collaborare insieme ai ricercatori dell'Osservatorio, che si sono quindi recati personalmente presso le sedi operative delle dodici AUSL toscane per raccogliere i piani dei conti operativi e confrontarsi coi responsabili della Ragioneria. Una volta in possesso dei suddetti documenti si è effettuata un'analisi dettagliata, finalizzata ad isolare e verificare le voci oggetto di interesse.

Dopo questa fase di ricerca dei documenti e di analisi dei dati, il passo successivo è consistito nell'estrarre dai piani dei conti operativi le voci di ricavo e costo così come previste dallo schema di riclassificazione (paragrafo 5.2). Per organizzare i dati è stato utilizzato un foglio di lavoro excel che, oltre alla semplice rilevazione, ha consentito, mediante l'inserimento di adeguate formule, il calcolo dei quozienti per l'analisi di bilancio (vedi paragrafo 6.2.). Su questa base sono poi stati calcolati ulteriori indici, quali gli scostamenti percentuali e assoluti dalla media regionale, anch'essi in grado di fornire indicazioni importanti in riferimento alle situazioni aziendali. La presenza congiunta di dati espressi in lire e di dati espressi in euro, ha imposto che si garantisse l'uniformità attraverso la conversione di tutti i valori nella medesima valuta; pertanto, dapprima i valori sono stati registrati su un foglio excel così come riportati nei documenti visionati, poi, attraverso la predisposizione di una formula matematica si è proceduto ad esprimerli tutti in euro.

Una volta conclusa la rilevazione e la conseguente costruzione degli indici, i dati raccolti sono stati elaborati utilizzando il programma statistico SPSS, la qual cosa ha consentito di tracciare per ciascun indicatore quattro grafici (Valori, Trend Toscana, Scostamenti e Trend Aziende), poi riportati nelle venti schede

tecniche di illustrazione degli indici, ritenute utili per facilitare l'analisi e visualizzarne meglio i risultati. Il modello proposto mostra graficamente e con una certa immediatezza i valori registrati dalle singole Aziende nel quinquennio considerato, evidenziandone punti di forza e di debolezza.

## 7.2. LE SCHEDE TECNICHE DI ILLUSTRAZIONE DELL'ANDAMENTO DEGLI INDICI, 1998-2002

Per ciascuno degli indici presentati nel *capitolo 6* è stata predisposta una scheda sintetica contenente quattro grafici. Il primo grafico, *Valori*, registra i valori assoluti assunti dall'indicatore in oggetto per ciascuna Azienda nei singoli anni considerati; il secondo, *Trend Toscana*, mostra l'andamento complessivo dell'indicatore a livello di Regione per ciascun anno. Il terzo, *Scostamenti*, evidenzia gli scostamenti percentuali dell'indicatore dalla media regionale. Infine, il quarto grafico, *Trend Aziende*, rileva l'andamento dell'indicatore per ciascuna Azienda rispetto alla media regionale nel quinquennio considerato.

Il grafico *Valori* è un grafico a barre raggruppato in cui sull'asse delle ascisse compaiono tredici categorie (o voci): spostandosi da sinistra verso destra le prime dodici identificano le AUSL toscane, mentre la tredicesima categoria rappresenta il valore registrato dalla Regione, ricavato sommando i valori assoluti di quell'indicatore per ogni singolo anno per ciascuna AUSL. Sull'asse delle ordinate, invece, compaiono i valori assoluti assunti dall'indicatore in oggetto. Gli intervalli, gli incrementi ed i fattori di scala utilizzati per ciascun indicatore sono stati decisi e modificati di volta in volta al fine di visualizzare nel migliore modo possibile il relativo grafico. Per ogni voce ci sono cinque barre, ciascuna corrispondente ad uno dei cinque anni considerati (1998, 1999, 2000, 2001, 2002), cui sono state associate cinque diverse tonalità cromatiche. Ad esempio, il valore relativo a B&S/RPI per la ASUL 1 (Massa) per l'esercizio 2000 è stato ricavato facendo:

$$B \& S_{AUSLI}^{2000} / RPI_{AUSLI}^{2000}$$

Il secondo grafico, *Trend Toscana*, è un grafico a barre semplice. Sull'asse delle ascisse ciascuna delle cinque barre corrisponde ad uno degli anni oggetto di analisi: 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002. Sull'asse delle ordinate, invece, l'altezza delle barre registra il valore dell'indicatore. Ancora una volta, intervalli, incrementi e fattori di scala sono stati definiti funzionalmente alla rappresentazione grafica. Il grafico *Trend Toscana* corrisponde con quanto mostrato nell'ultimo raggruppamento del grafico *Valori* relativamente alla categoria "Regione".

I valori dell'indicatore (numeratore e denominatore) sono stati ottenuti come sommatoria dei corrispondenti valori di ciascuna Azienda in quel determinato anno. Solo per fare alcuni esempi, il trend della Toscana per il quoziente FA/POP per l'anno 1999 è stato calcolato facendo:

$$\frac{\sum_{AUSL=1}^{12} FA_{AUSL}^{1999}}{\sum_{AUSL=1}^{12} POP_{AUSL}^{1999}}$$

E ancora, il trend della Toscana per il quoziente TK/CRT deriva da:

$$\frac{\sum_{AUSL=1}^{12} TK_{AUSL}^{2001}}{\sum_{AUSL=1}^{12} CRT_{AUSL}^{2001}}$$

dove

$$\sum_{AUSL=1}^{12} CRT_{AUSL}^{2001} = \left( \sum_{AUSL=1}^{12} QC_{AUSL}^{2001} - \sum_{AUSL=1}^{12} AF_{AUSL}^{2001} \right) - \left( \sum_{AUSL=1}^{12} MP_{AUSL}^{2001} + \sum_{AUSL=1}^{12} FA_{AUSL}^{2001} + \sum_{AUSL=1}^{12} CN_{AUSL}^{2001} \right)$$

Il terzo grafico, **Scostamenti**, è un grafico a barre raggruppato, in cui sull'asse delle ascisse compaiono i dodici raggruppamenti relativi a ciascuna delle dodici AUSL per il quinquennio in oggetto, mentre sull'asse delle ordinate vengono visualizzati i valori degli scostamenti percentuali rispetto alla media regionale; ad ogni esercizio (anno) è associata una diversa tonalità cromatica. Ad esempio, lo scostamento dell'Azienda 4 (Prato) relativamente all'indicatore CN/POP per l'anno 1998 è stato calcolato facendo:

$$\left\{ \left( \frac{CN_{AUSL,4}^{1998}}{POP_{AUSL,4}^{1998}} \right) : \left( \frac{\sum_{AUSL=1}^{12} CN_{AUSL}^{1998}}{\sum_{AUSL=1}^{12} POP_{AUSL}^{1998}} \right) - 1 \right\} * 100$$

Si osserva che tanto più il valore di CN/POP dell'AUSL 4 per l'anno 1998 è vicino alla media regionale per quell'anno, quanto più lo scostamento è vicino a zero. La media regionale, rispetto alla quale si sono di volta in volta calcolati gli scostamenti, corrisponde al valore presente della categoria "regione" del primo grafico, equivalente ai valori del grafico *Trend della Toscana*. Questa rappresentazione consente di visualizzare il posizionamento relativo delle Aziende rispetto alla regione, o meglio rispetto alla sommatoria dei valori delle altre Aziende. Il grafico non vuole evidenziare la variazione dell'indicatore per ciascuna Azienda, quanto piuttosto la performance della singola Azienda nei relativi anni rispetto alle altre. Graficamente, ad esempio:

$$\text{se } \begin{pmatrix} \text{CN}_{\text{A.U.S.I.4}}^{1998} \\ \text{POP}_{\text{A.U.S.I.4}}^{1998} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \frac{\sum_{\text{A.U.S.I.1}}^{12} \text{CN}_{\text{A.U.S.I.}}^{1998}}{\sum_{\text{A.U.S.I.1}}^{12} \text{POP}_{\text{A.U.S.I.}}^{1998}} \end{pmatrix}$$

$$\Rightarrow \begin{pmatrix} \text{CN}_{\text{A.U.S.I.4}}^{1998} \\ \text{POP}_{\text{A.U.S.I.4}}^{1998} \end{pmatrix} : \begin{pmatrix} \frac{\sum_{\text{A.U.S.I.1}}^{12} \text{CN}_{\text{A.U.S.I.}}^{1998}}{\sum_{\text{A.U.S.I.1}}^{12} \text{POP}_{\text{A.U.S.I.}}^{1998}} \end{pmatrix} = 1$$

$$\Rightarrow (1-1) * 100 = 0$$

⇒ l'altezza della variabile è nulla e coincide con l'asse che individua i valori della media regionale.

Infine, il quarto grafico **Trend Aziende** è un grafico lineare in cui ciascuna linea rappresenta la performance complessiva di una determinata Azienda, relativamente all'indicatore preso in considerazione, nei cinque anni considerati. Anche in questo caso, il grafico mostra il trend delle Aziende rispetto alla media regionale, a sua volta identificabile nell'asse orizzontale di riferimento. Nuovamente, inoltre, l'attenzione ricade sull'andamento dell'Azienda e non sul valore assoluto dell'indicatore, i cui incrementi e/o diminuzioni sono invece visibili nei primi due grafici presentati. Il collegamento fra i punti è di tipo curvilineo (interpolazione con una spline): gli andamenti visualizzati sono stati infatti smusati grazie all'utilizzo di un algoritmo, con cui si sono realizzati tutti i grafici proposti. Sull'asse delle ascisse troviamo la variabile "anno", mentre sull'asse delle ordinate compaiono i valori percentuali degli scostamenti. Complessivamente, questo grafico offre la possibilità di vedere se nel corso del quinquennio considerato l'Azienda ha migliorato o peggiorato la propria performance rispetto ai risultati medi regionali.

Di seguito vengono presentate le schede tecniche costruite per ciascun indicatore:

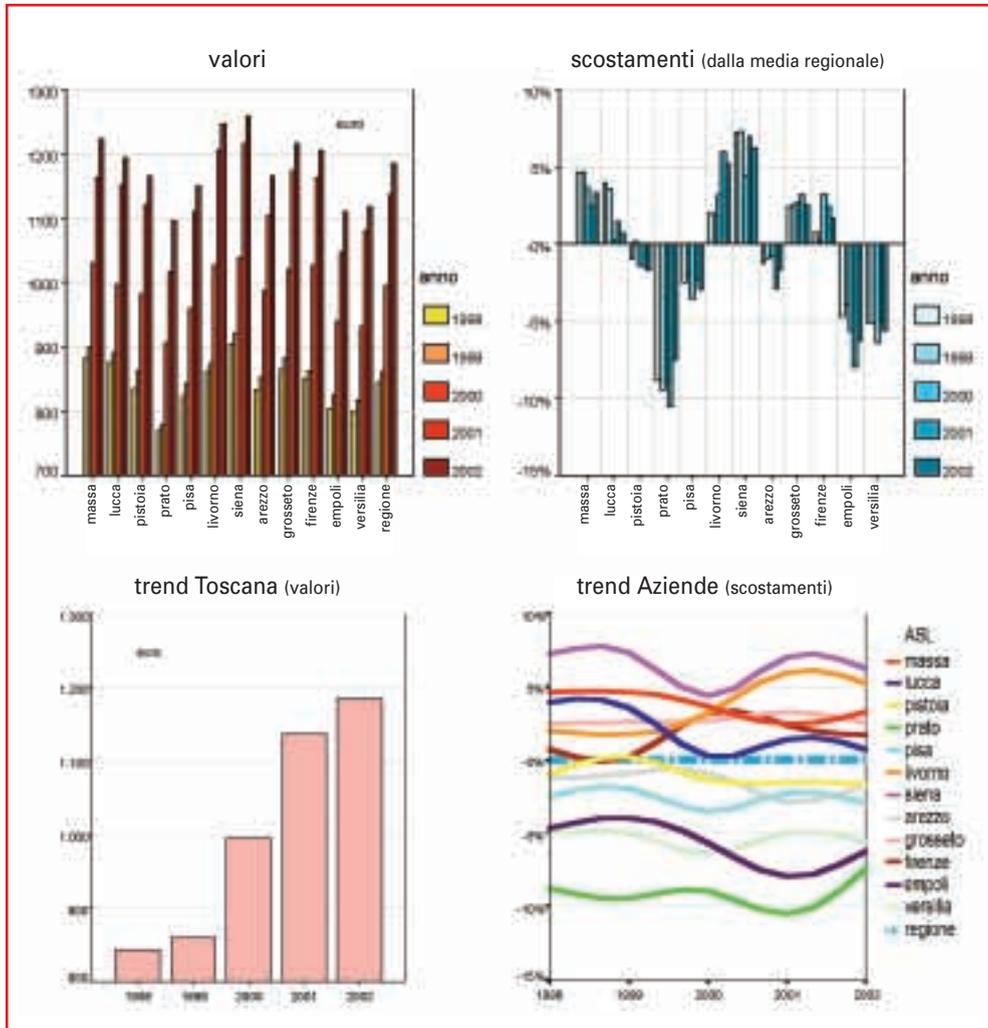
<b>Sigla</b>	<b>Descrizione</b>
QC/POPnp	Finanziamento per quota capitaria / Numero abitanti
AF/POP	Altri finanziamenti / Popolazione pesata
MP/POP	Spesa mobilità passiva / Popolazione pesata
MP/MA	Spesa mobilità passiva / Ricavi mobilità attiva
FA/POP	Spesa farmaceutica / Popolazione pesata
CN/POP	Spesa per convenzioni / Popolazione pesata

MA/CRT	Ricavi mobilità attiva / CRT (*)
ARP/CRT	Altri ricavi e proventi / CRT (*)
TK/CRT	Ticket / CRT (*)
(P+IRAP)/RPI	Spesa per il personale /RPI (**)
(P+IRAP)/DIP	Spesa per il personale / Numero dipendenti
B&S/RPI	Spesa per beni e servizi / RPI (**)
(Am-St)/RPI	(Ammortamenti – Sterilizzazioni) / RPI (**)
St/Am	Sterilizzazioni /Ammortamenti
ACC/RPI	Accantonamenti / RPI (*)
ALC/RPI	Altri costi / RPI (**)
RO/POP	Risultato operativo / Popolazione pesata
CRT/POP	CRT (*)/Popolazione pesata
RPI/CRT	RPI (**)/Contributi Regionali Trattenuti
RO/RPI	Risultato operativo/ RPI (**)

\* Contributi Regionali Trattenuti (CRT) = [(QC+AF)-(MP+FA+CN)]

\*\* Risorse per la Produzione Interna (RPI) = [(QC+AF+MA+TK+ARP)-(MP+FA+CN)]

## Quota capitaria pro capite (pop grezza)



La quota capitaria procapite, **QC/POP**, si è ottenuta rapportando all'ammontare complessivo di risorse corrisposte dalla Regione alle Aziende in qualità di finanziamento ordinario, la popolazione assistita sul territorio della Azienda nell'anno in oggetto. Tale rapporto mostra, quindi, la quota di risorse a disposizione di ciascuna Azienda per l'assistenza di ogni singolo residente. Il numeratore, QC, corrisponde ai contributi trasferiti all'Azienda dalla Regione per far fronte ai fabbisogni sanitari della popolazione di riferimento, indipendentemente dal fatto che il loro soddisfacimento avvenga attraverso l'erogazione diretta di prestazioni da parte della Azienda o di altri produttori accreditati. Tali

contributi sono stati definiti per ciascuna Azienda sulla base degli indici di accesso previsti dal P.S.R. vigente nell'anno in esame con le eventuali e dovute variazioni. I criteri utilizzati per dimensionare il peso economico della domanda prevista per ciascuna Azienda fanno riferimento alla situazione geomorfologia e alle classi di età della popolazione residente. Complessivamente, la situazione geomorfologia pesa sull'attribuzione delle risorse per un 10% ed è determinata sulla base di due criteri: la situazione territoriale (7%) e la densità della popolazione residente (3%). Per quanto riguarda, invece, l'età della popolazione, che rappresenta il parametro più importante della ripartizione (90%) sono state individuate sette classi, ad ognuna delle quali sono stati applicati pesi commisurati al fabbisogno sanitario stimato; così, ad esempio, un cittadino dell'Elba (territorio insulare e bassa densità di popolazione) dell'età di 78 anni (alto fabbisogno sanitario) peserà di più di un cittadino di Viareggio (territorio di pianura) dell'età di 35 anni (basso fabbisogno sanitario). Per quanto riguarda il denominatore, POP, si è voluto utilizzare una popolazione "grezza", e non quella pesata calcolata per la costruzione di tutti gli altri indicatori pro capite (vedi paragrafo 6.2). Infatti, essendo QC già rappresentativo delle risorse necessarie a ciascuna Azienda relativamente allo specifico fabbisogno assistenziale dei suoi residenti, l'indicatore calcolato utilizzando la popolazione grezza consente di ottenere l'ammontare medio di risorse a disposizione della AUSL per soddisfare la domanda di ogni singolo residente. I valori assoluti di QC hanno un andamento crescente nel corso del quinquennio passando da 3,1 miliardi di euro nel 1998 a 3,2 miliardi di euro nel 1999 (+2,15%), da 3,7 nel 2000 (+13%) a 4,2 nel 2001 (+12,7%) fino a raggiungere i 4,3 miliardi di euro nel 2002 (+4,24%).

Il grafico relativo ai **valori** mostra che tutte le Aziende hanno conosciuto un sostanziale aumento di QC/POP nel corso del quinquennio. I valori più bassi sono stati toccati dall'Azienda di Prato, (769 euro pro capite nel 1998, 779 nel 1999, 906 nel 2000, 1.017 nel 2001 e 1.096 nel 2002) mentre i più alti si sono registrati a Siena (905 nel 1998, 923 nel 1999, 1.038 nel 2000, 1.216 nel 2001 e 1.258 euro pro capite nel 2002) e a Livorno (861 nel 1998, 875 nel 1999, 1.026 nel 2000, 1.204 nel 2001 e 1.246 euro pro capite nel 2002).

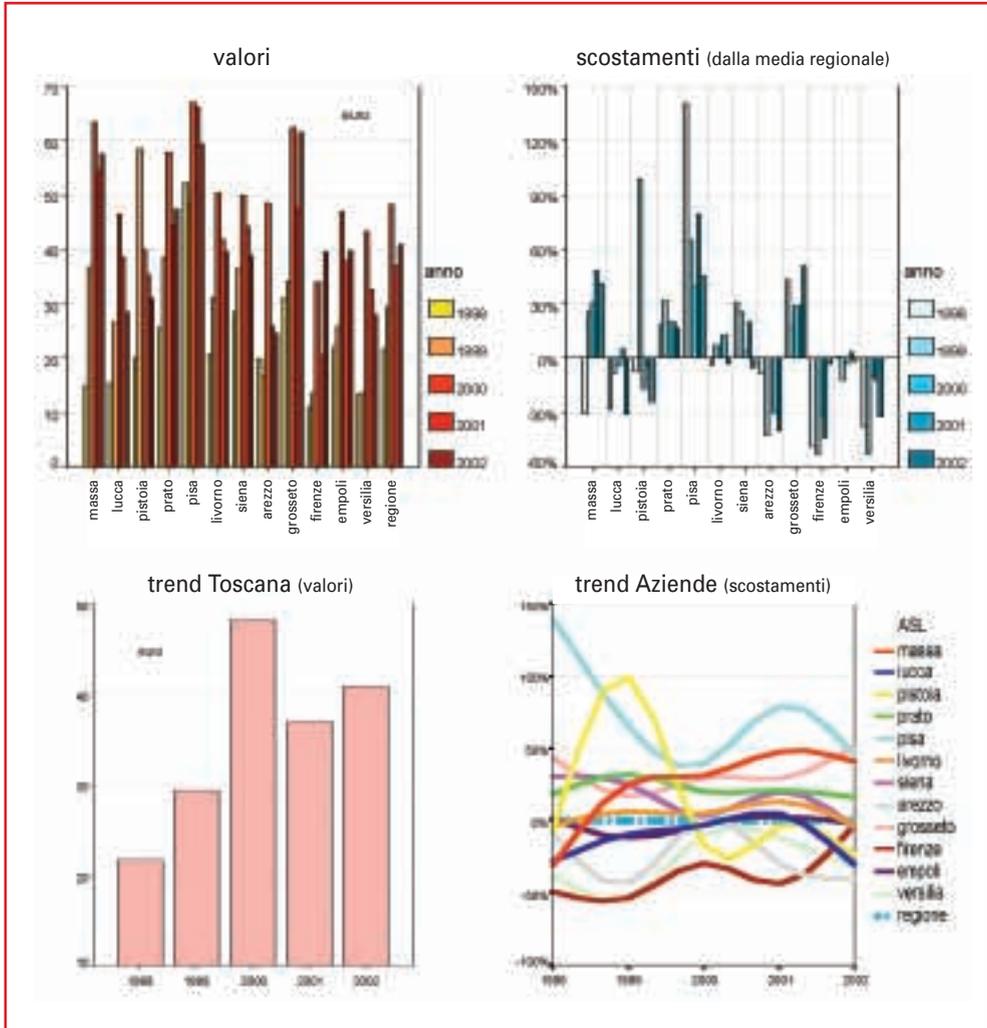
Analizzando il **trend Toscana** si nota come il valore regionale di QC/POP sia passato da 844 euro nel 1998 a 860 nel 1999 registrando un aumento del +1,9%. Nel 2000 la Regione ha toccato i 995 euro pro capite, un incremento del +14% rispetto al 1999, nel 2001 ha raggiunto i 1.136 euro (+12,5%) e nel 2002 i 1.184 (+4%) con un incremento complessivo tra il 1998 e il 2002 pari al +29%. Ciò si spiega con l'aumento del FSR che è passato da 3,1 miliardi di euro nel 1998 a 4,3 miliardi nel 2002, registrando complessivamente un +39,2%.

Per quanto riguarda gli **scostamenti** dalla media regionale nei cinque anni, le Aziende di Massa, Lucca, Livorno, Siena, Grosseto e Firenze si collocano sempre al di sopra dei valori medi con scostamenti che oscillano tra un massimo del

+7% di Siena nel 1999 ed un minimo di +0,19% registrato da Firenze nello stesso anno. Al contrario le altre Aziende si posizionano sempre al di sotto della media regionale con valori compresi tra -11% (Prato 2001) e -1% (Pistoia 1998). In particolare le Aziende di Prato ed Empoli nel 2001 e Viareggio nel 2000 registrano i più alti scostamenti al di sotto della media con valori rispettivamente pari a -11%, -8% e -6%. I minori scostamenti dalla media regionale vengono registrati da Lucca nel 2000 (+0,26%), da Pistoia e Firenze nel 1999 (rispettivamente +0,19% e +0,2%).

Il **trend Aziende** evidenzia nel quinquennio considerato andamenti relativamente costanti a livello di singola Azienda ma con grande variabilità tra un'Azienda e l'altra. L'Azienda, il cui andamento è costantemente più vicino a quello della media regionale risulta essere Pistoia, con scostamenti che non superano il 1,6% e con un trend sempre al di sotto della media regionale; parimenti Arezzo in corrispondenza del quale per il 2000 si osserva il minor scostamento dalla media in valore assoluto (-0,8%). Si distinguono inoltre le Aziende di Siena e di Prato, per la loro posizione distante dai valori regionali e per i loro andamenti fluttuanti nonché le Aziende di Lucca, Firenze, Livorno ed Empoli che nel corso del quinquennio registrano andamenti fortemente discendenti/ascendenti. Contrariamente a ciò, l'Azienda che evidenzia un andamento più lineare è quella di Grosseto cui corrisponde uno scostamento medio pari al +2,5%.

## Altri finanziamenti pro capite (pop pesata)



La quota relativa agli altri finanziamenti pro capite, **AF/POP**, si è ottenuta rapportando all'ammontare delle risorse attribuite per ciascuna AUSL, esclusi i contributi assegnati come quota capitaria, la popolazione pesata per gli anni in oggetto.

AF/POP mostra pertanto l'ammontare pro capite di tutti quei finanziamenti che vengono assegnati a ciascuna Azienda per lo svolgimento di precise attività. Il numeratore, gli altri finanziamenti, è rappresentato da tutti quei contributi in conto esercizio (tolta la quota capitaria precedentemente isolata) corrispondenti ai finanziamenti erogati dalla Regione a destinazione vincolata ed

alle eventuali assegnazioni da parte della Provincia, dei Comuni e di altri Enti. La quota maggiore di questi finanziamenti è costituita dalle assegnazioni regionali e corrisponde ai fondi attribuiti alle Aziende per lo svolgimento di attività specifiche, rientranti nell'elenco previsto dall'art. 14 della L.R. 72/1998 (vedi **Figura 12**).

### **Figura 12** *Ripartizione Fondo Sanitario Regionale*

---

Il fondo sanitario regionale, così come determinato annualmente con Legge Regionale di bilancio, è finalizzato a finanziare:

---

- a) il fondo di gestione delle Aziende USL di cui all'art.4, lettera a), con il quale sono coperti gli oneri relativi all'attività svolta dall'Azienda USL nei confronti dei cittadini in essa residenti, nonché l'attività erogata nell'ambito del territorio di riferimento dell'Azienda USL da altri produttori pubblici e privati accreditati remunerati a prestazione attraverso il sistema tariffario; il finanziamento della mobilità sanitaria dei cittadini tra Aziende sanitarie è assicurato attraverso il principio delle compensazioni finanziarie regionali ed interregionali e delle convenzioni dirette interaziendali;

---

  - b) programmi di attività per funzioni obbligatorie non valutabili a prestazione, previste dalla presente legge o per quelle ulteriori individuate dal piano sanitario regionale;

---

  - c) programmi interaziendali di interesse regionale di razionalizzazione e qualificazione dell'offerta proposti dalle Aziende sanitarie;

---

  - d) programmi di interesse generale gestiti, anche in modo diretto, dalla Regione;

---

  - e) specifici progetti o programmi individuati dagli atti di programmazione regionale;

---

  - f) un fondo per sostenere i programmi regionali finalizzati alla valorizzazione e qualificazione dell'assistenza sanitaria nelle zone insulari e montane;

---

  - g) quota parte dell'attività dell'ARPAT ai sensi dell'art.25 della LR n.66 del 18 aprile 1995;

---

  - h) il funzionamento di Enti e organismi pubblici di studio, ricerca e consulenza in campo sanitario di cui ad apposita Legge Regionale;

---

  - i) un fondo di riserva pari all'1 per mille dell'intero fondo, trattenuto ai sensi dell'art. 51 della Legge 23 dicembre 1978 n. 833;

---

  - l) programmi di solidarietà internazionale e per prestazioni sanitarie da erogarsi presso le Aziende sanitarie toscane in favore di cittadini extracomunitari ed apolidi da disciplinare con apposita Legge Regionale in attuazione della Legge 6 marzo 1998 n. 40 "Disciplina dell'immigrazione e norme sulle condizioni dello straniero" e della LR 72/97.
- 

Il denominatore, invece, corrisponde alla popolazione pesata per ciascuna AUSL, come presentata nel paragrafo 6.2. Nel corso del quinquennio l'ammontare di altri finanziamenti, non presenta un andamento costante. Infatti, da un valore di 80 milioni di euro nel 1998, passa a 108 nel 1999, registrando un aumento del +35%; il massimo valore lo raggiunge nel 2000, toccando i 179 milioni di euro (+66%); l'anno successivo subisce un forte decremento (-25%), passando a 135 milioni mentre, nel 2002 tocca i 149 milioni di euro, registrando così un aumento del +10% rispetto all'anno precedente.

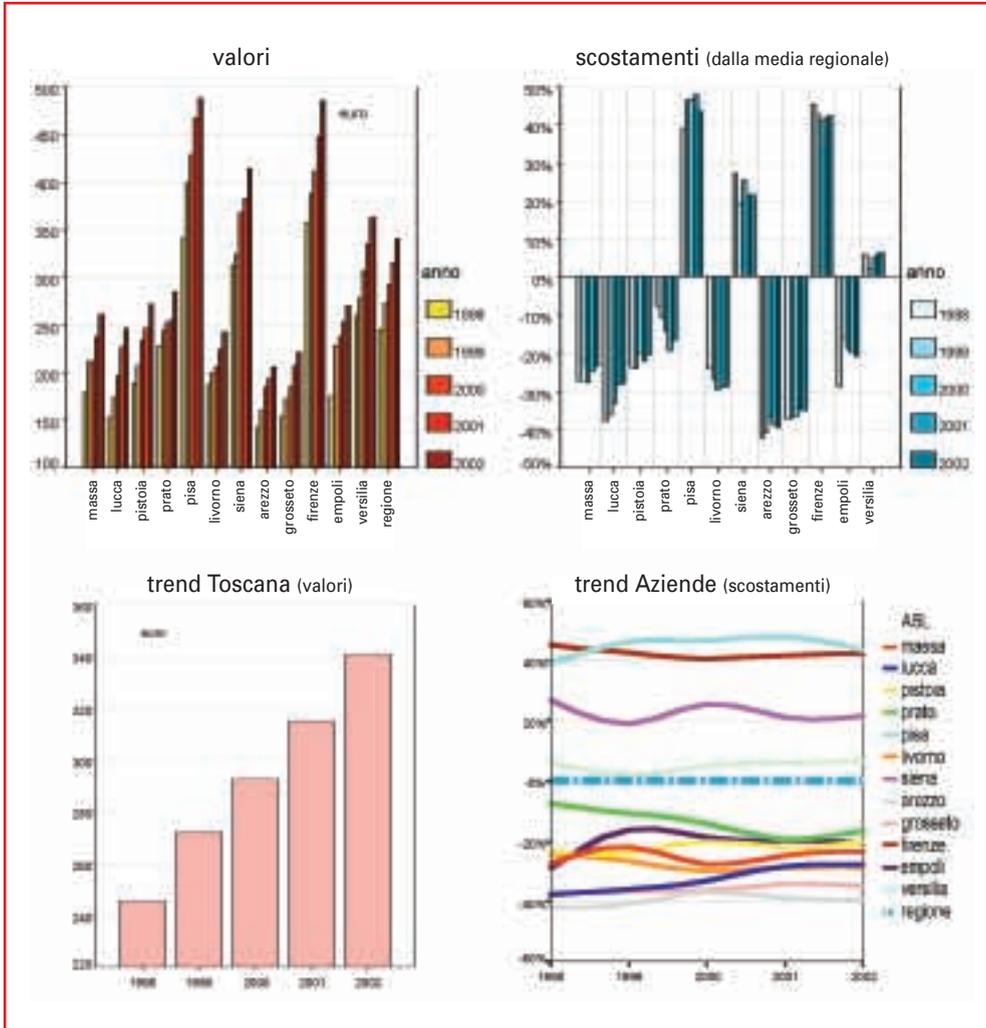
Analizzando il grafico **valori** notiamo che il valore che scaturisce da AF/POP varia molto da Azienda a Azienda e negli anni risulta non avere un andamento uniforme. Il maggior rapporto lo registra Pisa nel 2000 con un valore pro capite di 67 euro, mentre il più basso lo registra Firenze nel 1998 con 11 euro pro capite. Rispetto ad una media regionale che si attesta intorno ai 21 euro nel 1998, Pisa rileva un valore di AF/POP pari a ben 57 euro. Lo stesso vale per Pistoia che registra un valore di 58 euro pro capite nel 1999 contro una media regionale di 29 euro.

Passando ad analizzare il **trend Toscana** possiamo osservare come l'andamento del quoziente non sia uniforme nel tempo. Esso cresce del +24% tra il 1998 (22 euro) e il 1999 (29 euro), tocca il valore più alto del quinquennio nel 2000 con un pro capite di 48 euro (+40%), diminuisce del 30% (37 euro) nel 2001 e poi risale nel 2002 del +10%, toccando un pro capite di 41 euro. La variabilità di questo rapporto si spiega con la tipologia di questi finanziamenti che sono legati a programmi speciali, pertanto l'importo spettante a ciascuna Azienda subisce continue e spesso imprevedibili variazioni nel corso degli anni.

Per quanto riguarda gli **scostamenti** dalla media regionale, emerge l'eccezionalità di Pisa nel 1998, quando registra un +140% (52 euro contro 22 euro della media regionale), che corrisponde al maggior scostamento dell'intero quinquennio. Ugualmente alto risulta lo scostamento di Pistoia nel 1999 pari al +99% (58 euro contro 29 della media regionale). Al di sotto della media gli scostamenti più rilevanti (-53%) si registrano per Firenze e Viareggio nel 1999 che toccano entrambe i 14 euro pro capite, contro un valore medio di 29, mentre si attestano sempre intorno alla media le Aziende di Empoli e Livorno (tra il +/-5% in media nei cinque anni).

Il **trend Aziende** mostra una situazione estremamente disomogenea. In particolare le Aziende di Pistoia, Pisa e Viareggio registrano le oscillazioni maggiori mentre Livorno ed Empoli hanno andamenti costantemente lineari e vicini al valore medio regionale. Tutte le altre, oltre a discostarsi dalla media, subiscono anche dei cambiamenti di tendenza. Molto particolare è la situazione di Pistoia, che da un +100% nel 1999 scende al di sotto della media nel 2000 per poi quasi raggiungerla nel 2001. Per Pisa, invece, la situazione è ancora diversa: dopo il picco del 1998 (+140%) lo scostamento diminuisce nel biennio successivo ed aumenta nuovamente nel 2001 (+79%) per diminuire ancora una volta nel 2002 (+45%).

## Mobilità passiva pro capite (pop pesata)



La mobilità passiva pro capite, **MP/POP**, si è ottenuta rapportando il valore della mobilità passiva intra ed extra regionale ed alcune voci di costo da privato, con la popolazione pesata riferita all'Azienda in oggetto. L'indicatore rappresenta il costo medio generato da ciascun cittadino che usufruisce di servizi di assistenza sanitaria non direttamente prodotti dalla AUSL di residenza. Il numeratore, **MP**, comprende tutti quei costi che l'Azienda sostiene per le prestazioni che i cittadini residenti effettuano in altre AUSL (ricoveri, visite specialistiche, riabilitazione, farmaceutica, ecc.), noti come "compensazioni passive", cui sono state aggiunte alcune voci di costo riguardanti le prestazioni di servizio da

privato, quali le case di cura, la riabilitazione e la specialistica. Queste tre voci sono le più rilevanti fra i costi per servizi da privato e si è deciso di isolarle perché su di esse l'Azienda non possiede, come avviene per le compensazioni passive, un reale margine di governo; i cittadini, infatti, non solo sono liberi di accedere all'offerta pubblica presente su altri territori aziendali, ma possono anche usufruire di prestazioni e servizi erogati da strutture private accreditate. La voce così composta è molto consistente tanto da assorbire in media all'anno il 25% delle risorse. Complessivamente, MP, ammonta a circa 906 milioni di euro nel 1998, un miliardo di euro nel 1999 (+10%), 1,08 miliardi di euro nel 2000 e 1,15 miliardi nel 2001 (+6,48%), fino a raggiungere 1,2 miliardi di euro (+4,35%) nel 2002.

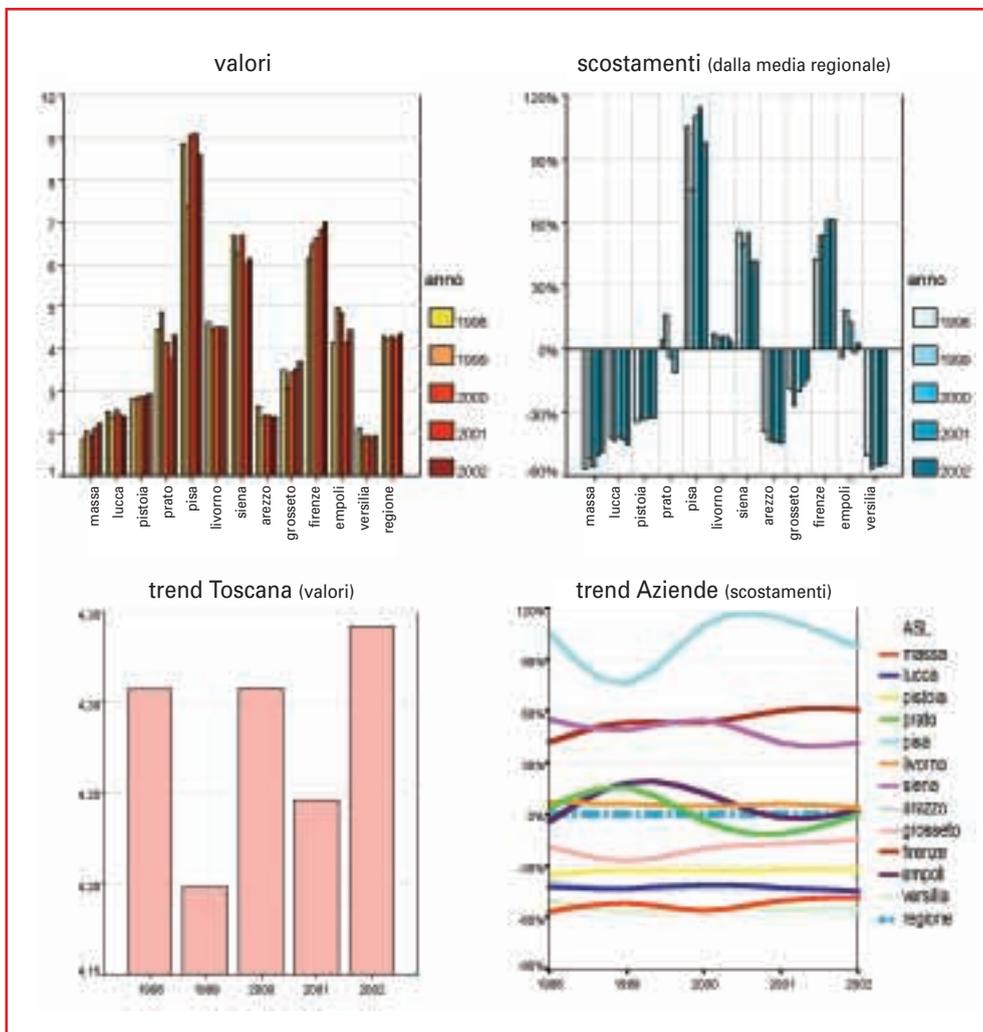
Il grafico **valori** mostra il valore pro capite della mobilità passiva, così come definita, per ciascuna Azienda. Il valore minimo è stato conseguito da Arezzo nel 1998 (142 euro) ed il massimo da Pisa nel 2002 (488 euro). Le AUSL di Pisa, Siena e Firenze, dove insistono le quattro AO toscane, registrano ovviamente i valori più alti nell'intero quinquennio. Con un incremento del +43%, Pisa passa da 342 euro pro capite nel 1998 a 489 nel 2002, Siena da 312 euro pro capite nel 1998 a 414 nel 2002 (+33%) e Firenze da 357 euro pro capite nel 1998 a 485 nel 2002 (+36%). Si notano, inoltre, gli elevati valori di Viareggio, dove la MP/POP passa da 260 euro del 1998 a 363 del 2002 (+40%). Infine, la miglior performance risulta quella di Arezzo, che nel periodo considerato registra costantemente i più bassi costi pro capite: 142 nel 1998, 161 nel 1999, 184 nel 2000, 193 nel 2001 e 206 nel 2002 con un incremento complessivo fra il 1998 e il 2002 pari al +45%.

Il **trend Toscana** evidenzia l'andamento complessivo del quoziente che subisce nel quinquennio un incremento costante. Nel 1998 si registra un valore di 246 euro che aumenta fino a 272 euro pro capite nel 1999 (+9,6%). Tra il 2000 e il 2001 il rapporto subisce un ulteriore aumento passando da 293 a 315 euro pro capite (+7%) per poi toccare nel 2002 il massimo valore di 341 euro pro capite (+7,6%). Come evidenziano i valori assoluti di MP, il costante incremento del rapporto (MP/POP) è dovuto principalmente all'aumento del numeratore, dato che la popolazione rimane pressoché costante nel corso del periodo considerato.

Il grafico **scostamenti** dalla media regionale riflette molto il grafico *Valori* in quanto ai più alti rapporti pro capite corrispondono inevitabilmente i maggiori scostamenti al di sopra della media. In tal senso, si muovono nell'intero quinquennio i quozienti relativi a Pisa (+45%), Firenze (+42,5%) e Siena (+23%). L'Azienda di Viareggio, con un +5%, si differenzia da tutte le altre Aziende sul cui territorio non insistono le AO, che si collocano, infatti, sempre al di sotto della media regionale con scostamenti compresi fra -7% di Prato e -42% di Arezzo entrambi rilevati nel 1998.

Il **trend Aziende** evidenzia un andamento pressoché lineare per tutte le Aziende. In particolare, Viareggio presenta un trend costantemente allineato con quello medio regionale sul quale incidono fortemente i valori registrati da Pisa, Firenze e Siena, che sono infatti sempre al di sopra della media. Anche Arezzo si presenta con un trend distante da quello Regionale, ma in questo caso al di sotto della stessa (-40%). Infine, si osserva il progressivo allineamento e la concentrazione di tutti gli andamenti tra il -20% e il -40%. Nessuna Azienda registra importanti fluttuazioni né particolari picchi nel corso dei cinque anni, la qual cosa sembra confermare uno dei postulati di partenza dello studio effettuato, ovvero che la mobilità passiva si configura in gran parte come una variabile scarsamente governabile dalle Aziende, in quanto fortemente condizionata dall'offerta sanitaria presente sul territorio della AUSL (oggettiva mancanza di strutture o di funzioni) e dalle abitudini proprie dei cittadini, spesso sedimentate nel tempo ed imponderabili.

## Mobilità passiva / Mobilità attiva



Con mobilità passiva su mobilità attiva, **MP/MA**, si evidenzia il saldo della mobilità e quante volte la mobilità passiva supera, in termini monetari, la mobilità attiva. Al numeratore troviamo il valore della mobilità passiva che, come già detto descrivendo l'indicatore precedente (vedi scheda tecnica di MP/POP), comprende oltre ai trasferimenti verso AO e altre AUSL, anche alcune voci di costo da privato (case di cura, specialistica e riabilitazione). Il denominatore invece è dato dalla mobilità attiva che comprende tutti i ricavi per servizi resi ad altre AUSL, compresi i rimborsi dei costi che l'Azienda sostiene per pagare prestazioni erogate a cittadini non residenti da strutture private collocate sul suo

territorio. Come già riportato per la mobilità passiva, anche la mobilità attiva subisce nel quinquennio un costante (ma non progressivo) incremento, passando da 210 a 240 milioni di euro tra il 1998 e il 1999 (+14,28%), a 251 milioni di euro nel 2000 (+5,58%), a 271 milioni di euro nel 2001 (+8%), per raggiungere i 287 milioni di euro nel 2002 (+5,9%). Complessivamente, il saldo della mobilità è sempre negativo (la mobilità passiva supera costantemente quella attiva).

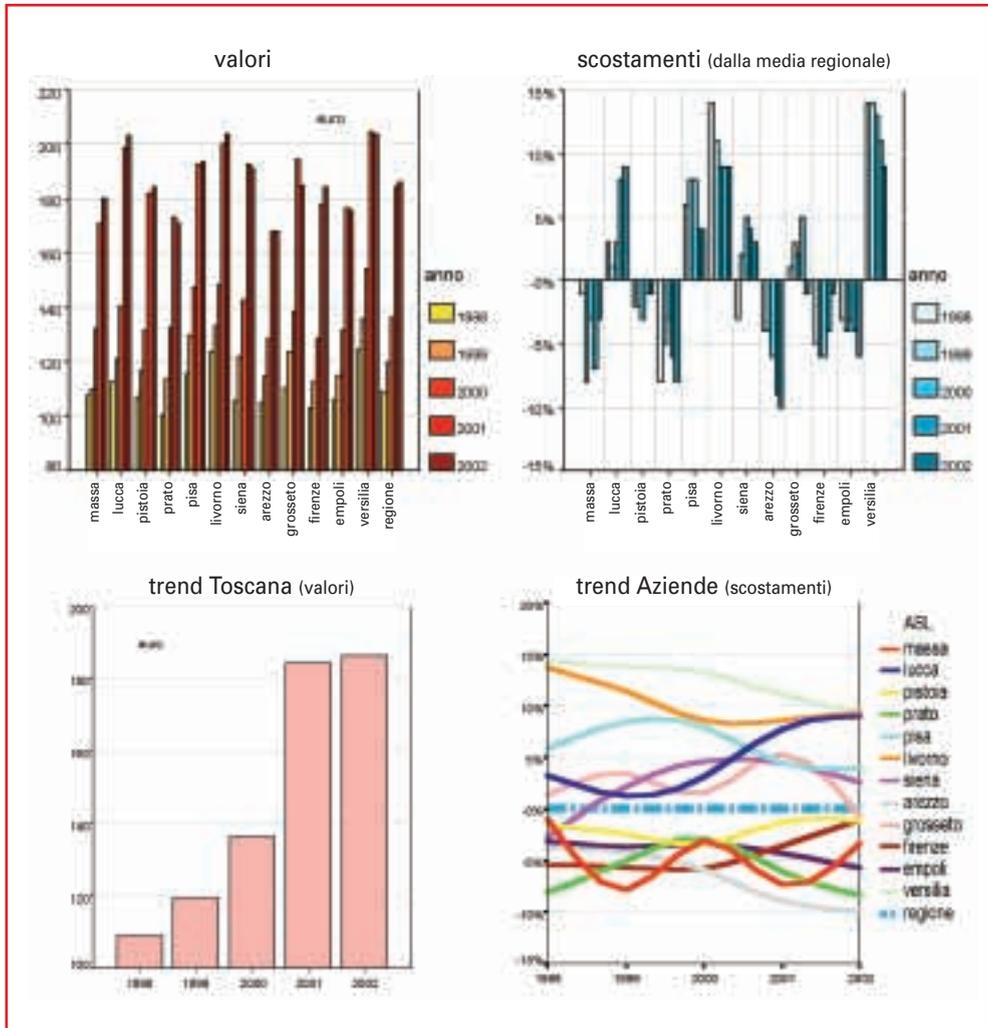
Come mostra il grafico **valori**, i quozienti più elevati si registrano per le AUSL sul cui territorio insistono le quattro AO toscane: Pisa, Siena e Firenze. Tra queste, Pisa evidenzia una mobilità passiva che supera mediamente di 8 volte le entrate per mobilità attiva, con valori che nel quinquennio in oggetto sono rispettivamente pari a 8,84, 7,37, 9,05, 9,08, 8,58. Per quanto riguarda le Aziende di Firenze e Siena, invece, la mobilità passiva supera quella attiva mediamente di 6,6 nel primo caso e di 6,3 nel secondo. I quozienti più bassi appartengono a Viareggio, che registra sull'intero quinquennio un saldo medio pari a 1,95 e Massa, con un saldo medio di 2,02.

Ancora una volta, Pisa, Firenze e Siena registrano i maggiori **scostamenti** al di sopra della media regionale, con punte rispettivamente del +114% nel 2001, +61% nel 2002 e +55% nel 1998. Le Aziende di Prato, Livorno ed Empoli si posizionano molto vicine al valore regionale, con scostamenti medi rispettivamente di +0,93%, +5,42%, e +6,94%. Infine, Viareggio e Massa, con scostamenti mediamente pari a -54% e -56%, sono le Aziende che si posizionano maggiormente al di sotto del quoziente regionale. In tal senso, viene evidenziato che Viareggio, pur registrando insieme a Pisa, Firenze e Siena i più alti valori di MP/POP, presenta il migliore rapporto MP/MA della Regione.

Il **trend Toscana** evidenzia la variabilità di questo quoziente, mostrando come esso derivi dalla diversa intensità di crescita di entrambe le sue componenti. Il rapporto passa da un valore di 4,30 a un valore di 4,19 (-2,56%) tra il 1998 e il 1999, sale a 4,31 nel 2000 (+2,86%), per poi diminuire del -1,39% nel 2001 (4,25) e raggiungere il valore massimo (4,43) nel 2002 con un incremento del +2,12%.

Infine, dal grafico **trend Aziende** emerge un andamento che per quanto lineare, se confrontato con quello relativo alla MP/POP, presenta una variabilità superiore. Per quanto riguarda le Aziende che si trovano costantemente al di sotto della media (Grosseto, Pistoia, Lucca, Arezzo, Massa e Viareggio), gli andamenti sono abbastanza lineari e si discostano dai valori regionali per variazioni comprese tra un minimo di -14% (Grosseto nel 2002) ed un massimo di -57% (Massa nel 2002) Meno prevedibile è invece il trend di Pisa che oscilla tra un +105% nel 1998 ed un +75% nel 1999 per poi risalire nel 2001 ad un +114%. Contrariamente accade per l'AUSL di Livorno che, oltre a mantenere un andamento lineare e parallelo rispetto alla media, rileva scostamenti mai superiori al +5%.

## Farmaceutica pro capite (pop pesata)



Il rapporto in esame **FA/POP** consente di evidenziare la spesa farmaceutica territoriale pro capite sostenuta dalle AUSL. Il numeratore, FA, comprende tutti i costi dei farmaci erogati dalle farmacie convenzionate sia pubbliche (comunali) sia private, site sul territorio della AUSL. La popolazione pesata (POP), al denominatore, consente di neutralizzare le differenze di spesa legate al diverso fabbisogno assistenziale della popolazione di riferimento, ed in particolare alle classi di età di appartenenza che condizionano fortemente la variabilità della domanda di farmaci. Soffermandoci sul numeratore si constata che il valore assoluto della spesa farmaceutica cresce vertiginosamente fino al 2001 per poi as-

sestarsi nel 2002. Infatti, da 402 milioni di euro nel 1998 passa a 442 nel 1999 (+10%) ed a 505 nel 2000 (+14%); nel 2001, con una spesa pari a 674 milioni di euro, si registra un incremento record del +33%, mentre nel 2002 la crescita si assesta intorno ai 681 milioni di euro, facendo registrare un incremento del +1%.

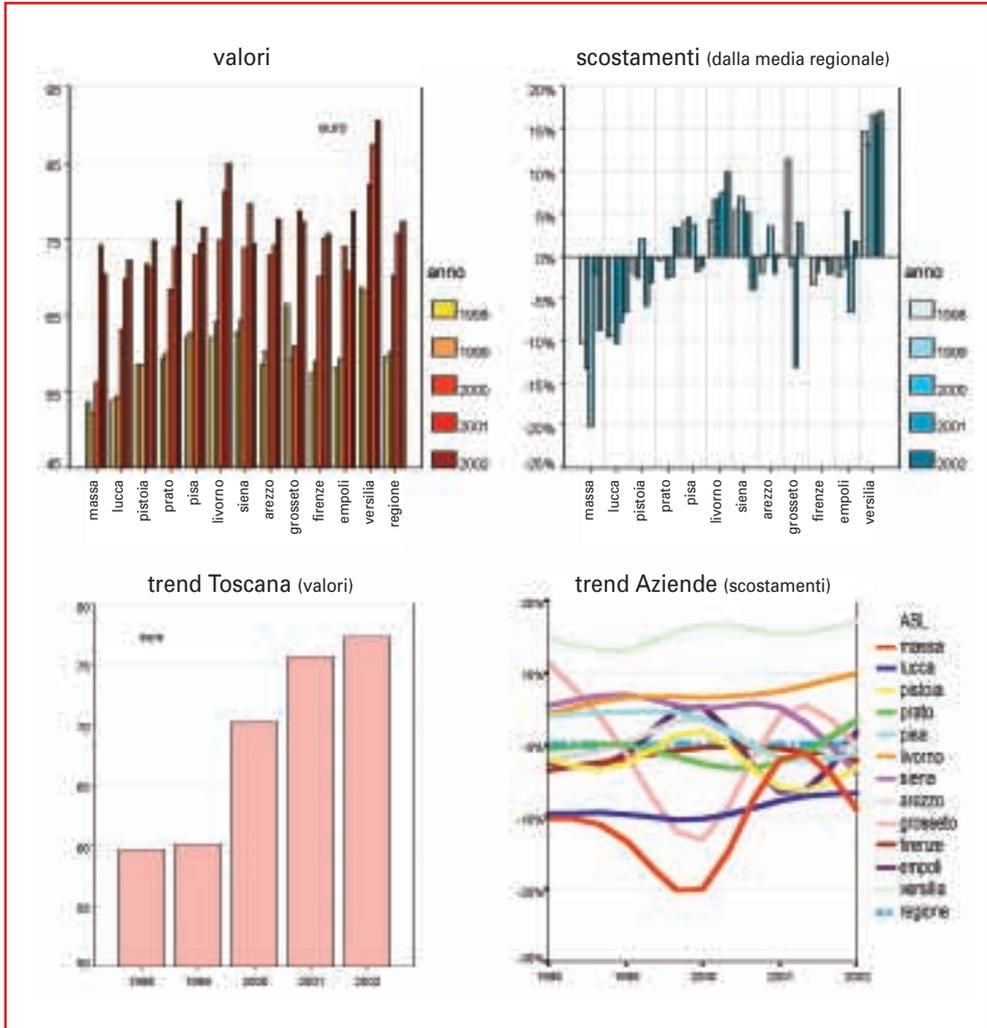
Nel grafico **valori** emerge che tutte le Aziende con le uniche eccezioni di Prato, Siena, Grosseto, Empoli e Viareggio, ripropongono l'andamento evidenziato per il totale della spesa farmaceutica in valore assoluto. Il più basso valore pro capite si registra a Prato nel 1998 (100 euro) mentre i più alti si osservano per Viareggio nel 2001 e 2002 (205 e 204 euro). Sempre molto elevati risultano i quozienti di Lucca e Livorno con costi pro capite che vanno rispettivamente da un minimo di 113 ad un massimo di 203 nel primo caso e da un minimo di 124 ad un massimo di 204 nel secondo.

Il **trend** della **Toscana** evidenzia una crescita costante nel triennio dal 1998 al 2000 con valori pro capite rispettivamente di 109, 119 e 136 euro (+9,2% tra 1998 e 1999, +14,3% tra 1999 e 2000). Il quoziente aumenta poi in misura straordinaria nel 2001 con 184 euro pro capite (+35,3%), registrando invece nel 2002 un valore quasi invariato di 186 euro pro capite, pari ad un incremento del +1,1%.

Rispetto ai valori regionali, gli **scostamenti** registrati nel quinquennio, variano tra +15% e -10%. Gli scostamenti maggiori al di sotto appartengono a Livorno e Viareggio (entrambe oscillano tra un +9% e un +15%) mentre i più alti scostamenti al di sotto si rilevano ad Arezzo nel 2002 (-10%), che registra un costo pro capite di 168 euro contro 186 di media regionale. Lucca e Pisa, anche se con scostamenti minori (in media rispettivamente del +4,9% e del +6,1%) rimangono sempre al di sopra dei valori regionali, diversamente, sempre al di sotto, troviamo Massa, Pistoia, Prato, Firenze ed Empoli con scostamenti medi rispettivamente pari a -4,51% (Massa), -1,96% (Pistoia), -4,26% (Firenze), -4% (Empoli).

Il **trend** delle **Aziende** rispetto alla media regionale si presenta piuttosto disomogeneo. Massa e Grosseto presentano fluttuazioni continue con andamenti che oscillano ogni anno di +/- 5%. Arezzo, oltre a mantenersi al di sotto della media regionale sull'intero quinquennio evidenzia un andamento decrescente ed in continua diminuzione rispetto ai valori regionali, toccando la massima distanza nel 2002, con un -10%. I più alti scostamenti (+14%) si riferiscono a Viareggio e Livorno che, pur toccando i più alti valori nel 1998, mostrano comunque un leggero miglioramento nel corso del quinquennio (-5% nel 2002). Al contrario, Lucca registra un progressivo scostamento al di sopra della media, passando da +3% nel 1998, a +9% nel 2002.

## Convenzioni pro capite (pop pesata)



Il rapporto convenzioni pro capite, **CN/POP**, misura il costo procapite sostenuto dall’Azienda per le convenzioni con attori e professionisti esterni all’Azienda stessa, quali i medici di medicina generale (MMG), i pediatri di libera scelta (PLS) e la guardia medica, così come isolati all’interno dei “costi per servizio da privato”. L’ammontare dei costi per convenzioni in valore assoluto è cresciuto nel corso del quinquennio, passando da 220 milioni di euro nel 1998 a 222 nel 1999 (+1%), a 260 nel 2000 (+17%), a 277 nel 2001 (+6,5%), a 282 nel 2002 (+1,8%) con una crescita complessiva tra il 1998 e il 2002 del +28,2%.

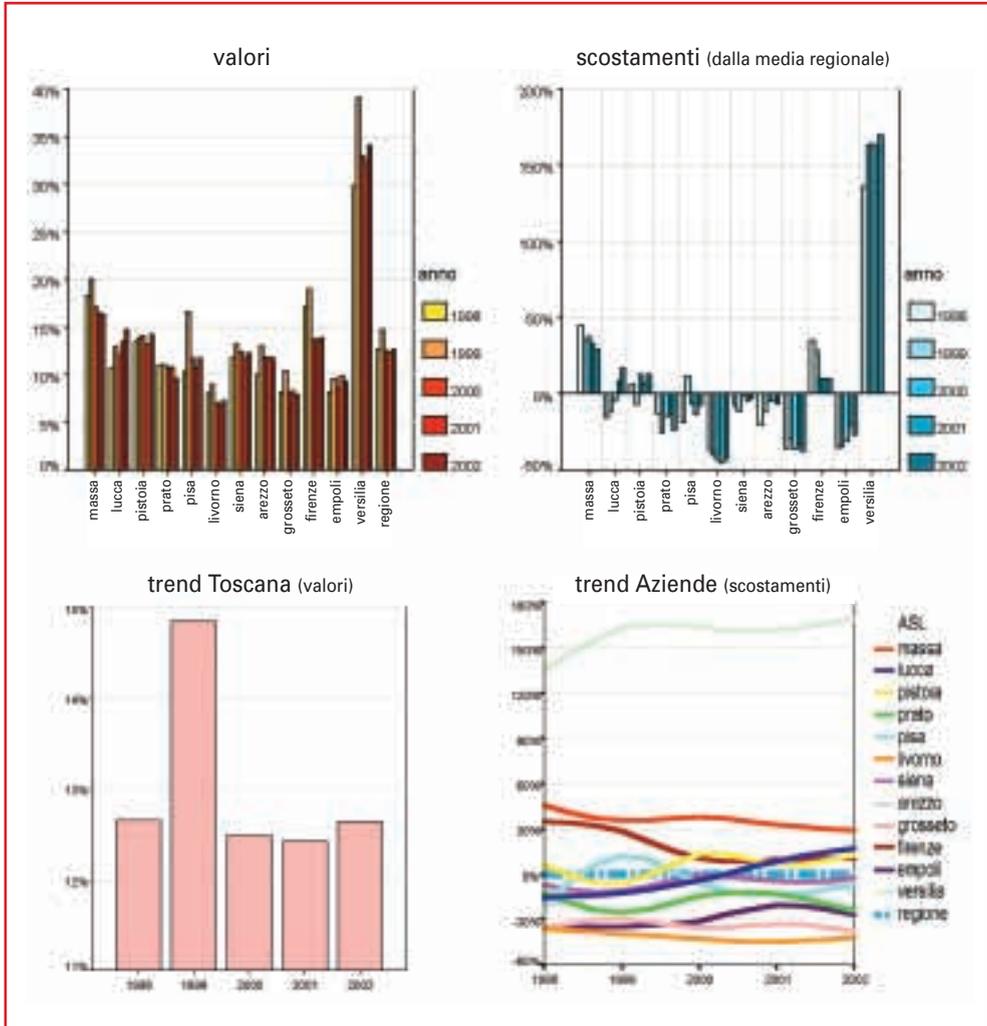
Il grafico **valori** per tutte le Aziende ad eccezione di Massa, Siena, Grosseto ed Empoli mostra un quoziente crescente nel corso del quinquennio. L'Azienda di Viareggio con una media di 79,4 registra su tutti i cinque anni i più alti valori pro capite (69 euro nel 1998, 68 nel 1999, 82 nel 2000, 87 nel 2001 e 91 euro nel 2002). Lo stesso dicasi per Livorno e Siena che con un costo medio procapite rispettivamente pari a 73,4 euro e 71 euro, registrano – insieme a Viareggio – i più alti valori di CN/POP. Il valore più basso in assoluto, 53 euro pro capite, lo registra nel 1998 l'Azienda di Massa, che risulta essere l'Azienda con i quozienti più bassi.

Il **trend Toscana** rispecchia i dati dei valori assoluti delle convenzioni; infatti nel primo biennio si registra un aumento del rapporto che passa da 59,67 a 60,14 euro pro capite (+0,78%); nell'anno 2000, con un incremento pari al +17%, il valore regionale medio è di 70,3 euro pro capite; nel 2001 arriva a 76 euro (+8,1%), per stabilizzarsi nel 2002 (+1,3%) con 77 euro pro capite.

Il grafico degli **scostamenti** dalla media regionale evidenzia le più alte differenze percentuali per Viareggio (in media del +15,4%) e le più basse per Massa (in media del -10,7%). Si osserva inoltre che Grosseto passa dal +11% nel 1998 ad un -1% nel 1999, scendendo ulteriormente al di sotto della media nel 2000 (-13%), per poi ritornare al di sopra dei valori regionali nel 2001 (+4%) e riscendere nel 2002 (-0,04%). Similmente, ma meno accentuata, è la situazione di Empoli che dopo un primo biennio al di sopra della media regionale, passa da un +5% del 2000 ad un -6% del 2001, per attestarsi appena sopra la media regionale (+2%) nel 2002. Anche Lucca, come Massa, si posiziona sempre al di sotto della valore regionale con uno scostamento medio pari a circa -8,7%; al contrario, Livorno rileva uno scostamento medio del +6,9%, rimanendo nel corso del quinquennio sempre al di sopra della media.

Come mostra il **trend Aziende**, ad eccezione di Viareggio, Firenze, Livorno, Prato e Lucca, gli andamenti sono tutti molto disomogenei. In particolare, emergono le continue oscillazioni di Massa e Grosseto che toccano il massimo scostamento al di sotto della media nel 2000, registrando rispettivamente -20% e -13%. Evidenti sono anche le continue variazioni di tendenza di Arezzo, Pistoia ed Empoli al di sopra e al di sotto della media regionale, con scostamenti che oscillano tra +5,3% e -6,5%. L'Azienda di Firenze, invece, oltre a presentare un andamento quasi lineare, si avvicina più delle altre ai valori regionali, registrando scostamenti che non superano il -3,5%; seguono Livorno e Lucca che si attestano rispettivamente intorno al +6,9% ed al -8,7%.

## Mobilità attiva / CRT



Il rapporto mobilità attiva su CRT, **MA/CRT**, misura l'ammontare di risorse derivanti dall'erogazione di servizi e prestazioni a cittadini non residenti, sui contributi in conto esercizio che residuano dopo aver "coperto" la mobilità passiva, la farmaceutica e le convenzioni. In termini, il quoziente MA/CRT indica in quale misura l'Azienda attraverso la propria attività ha contribuito ad incrementare le risorse a disposizione rispetto a quelle che le vengono attribuite de jure come contributi in conto esercizio. Il numeratore, MA, non è altro che il valore dei ricavi per i servizi resi a cittadini di altre AUSL. Il denominatore, CRT, corrisponde invece all'ammontare delle risorse (o meglio dei contri-

buti in conto esercizio) che rimangono a disposizione dell'Azienda dopo aver coperto i costi per la mobilità passiva, per la farmaceutica e per le convenzioni (si veda paragrafo 5.2). Analizzando, MA, si osserva che nel corso del quinquennio il suo ammontare è cresciuto lentamente, passando da 210 milioni di euro nel 1998 a 240 milioni nel 1999 (+14,3%), a 251 nel 2000 (+5,6%), a 271 milioni nel 2001 (+8%) e 287 milioni di euro nel 2002 (+5,9%). Un andamento simile è osservabile anche per CRT, il cui valore minimo, tuttavia, è stato registrato nel 1999; in particolare, si hanno 1.662 milioni di euro nel 1998, 1.615 nel 1999 (-2,8%), 2.014 nel 2000 (+24,7%), 2.185 nel 2001 (+8,5%) e 2.268 nel 2002 (+3,8%).

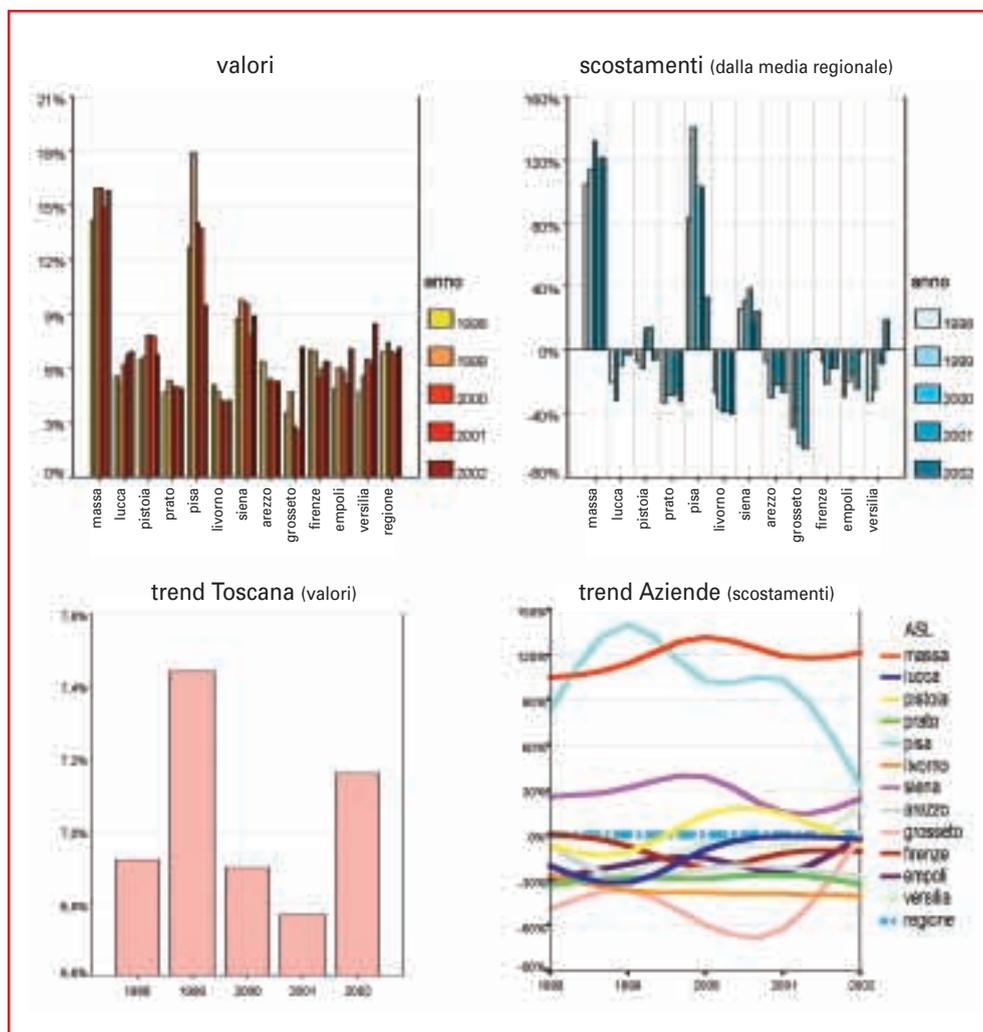
Infatti, il **trend Toscana** mostra come il più alto rapporto si sia registrato proprio nel 1999 con un 14,84% (quando CRT registra il valore più basso); questo indica che l'attività svolta internamente ha incrementato di quasi il 15% le risorse a disposizione dell'Azienda al netto dei costi per mobilità, convenzioni e farmaceutica. Al contrario, nel 2001 si è rilevato il rapporto più basso (12,42%) dovuto ad un aumento meno che proporzionale della mobilità attiva (+2%) rispetto ad CRT (+4%). Ad eccezione di quanto accade nel 1999, il trend della Toscana rimane pressoché costante nel corso del quinquennio attestandosi intorno al 12,5%.

Analizzando il grafico **valori** emerge a colpo d'occhio la performance di Viareggio, il cui rapporto registra i più alti valori sull'intero quinquennio analizzato. L'apice è raggiunto nel 1999 con un 39%, quando ad una mobilità attiva molto elevata rispetto alla media regionale corrisponde un CRT che invece rimane nella norma. I rapporti per le altre Aziende rimangono al di sotto del 20% (relativo a Massa nel 1999), con particolari situazioni per Pisa, che tocca il 16,7% nel 1999 (rispetto ad una media dell'11% negli altri anni) e Firenze con i rapporti più alti nel 1998 e 1999 rispettivamente pari a 17% e 19%.

Come si evidenzia dal grafico degli **scostamenti**, Firenze e Massa, con scostamenti medi rispettivamente pari a +18,6% e +36%, si posizionano sempre al di sopra della media, mentre sempre al di sotto e con i maggiori scostamenti troviamo Livorno (-41%), Grosseto (-34,4%) ed Empoli (-29,6%). Molto vicine alla media sono invece le Aziende di Lucca, Pistoia e Siena, con scostamenti che rientrano nell'intervallo +/- 17%. Rispetto alle altre Aziende spiccano le differenze percentuali di Viareggio, che con quozienti sempre superiore alla media, registra i seguenti valori: +136% nel 1998, +163% nel 1999, +164% nel 2000, +162% nel 2001, +169% nel 2002. Il **trend Aziende** rileva tendenze piuttosto lineari. Massa e Firenze, che nel 1998 si discostano rispettivamente del +45% e del +35%, registrano un andamento decrescente che le porta ad avvicinarsi progressivamente alla media regionale. Inversamente, avviene per Lucca che da -15% nel 1998 è salito +17% nel 2002; anche Pisa ha subito rilevanti variazioni passando da -19% nel 1998 a +12% nel 1999, per poi ritornare al di sotto della

media, registrando uno scostamento del -14% nel 2001 e del -7,4% nel 2002. Viareggio, come prevedibile si isola dal gruppo e si distanzia dai valori regionali con scostamenti mediamente pari a +159%; Siena ed Arezzo, al contrario, presentano un trend molto vicino ai valori regionali (in media rispettivamente del -5% e -9,6%).

## Altri ricavi e proventi / CRT



Il quoziente **ARP/CRT** ci da la percentuale di tutti quei ricavi che l’Azienda riesce a conseguire autonomamente rispetto all’ammontare di risorse residue che ha a disposizione. Il numeratore è composto dai ricavi d’esercizio, al netto della mobilità attiva e da tutti quei rimborsi che l’Azienda rileva come altre entrate. Al denominatore compaiono, invece, i contributi regionali trattenuti. Gli *Altri ricavi*, a partire dal 1999 hanno subito una forte crescita, passando da 115 a 120 milioni di euro tra il 1998 e il 1999 (+4,3%), a 139 nel 2000 (+15,8%), a 148 nel 2001 (+6,5%) e 162 nel 2002 (+9,5%).

I **valori** di ARP/CRT sono particolarmente elevati per Massa nell’intero quin-

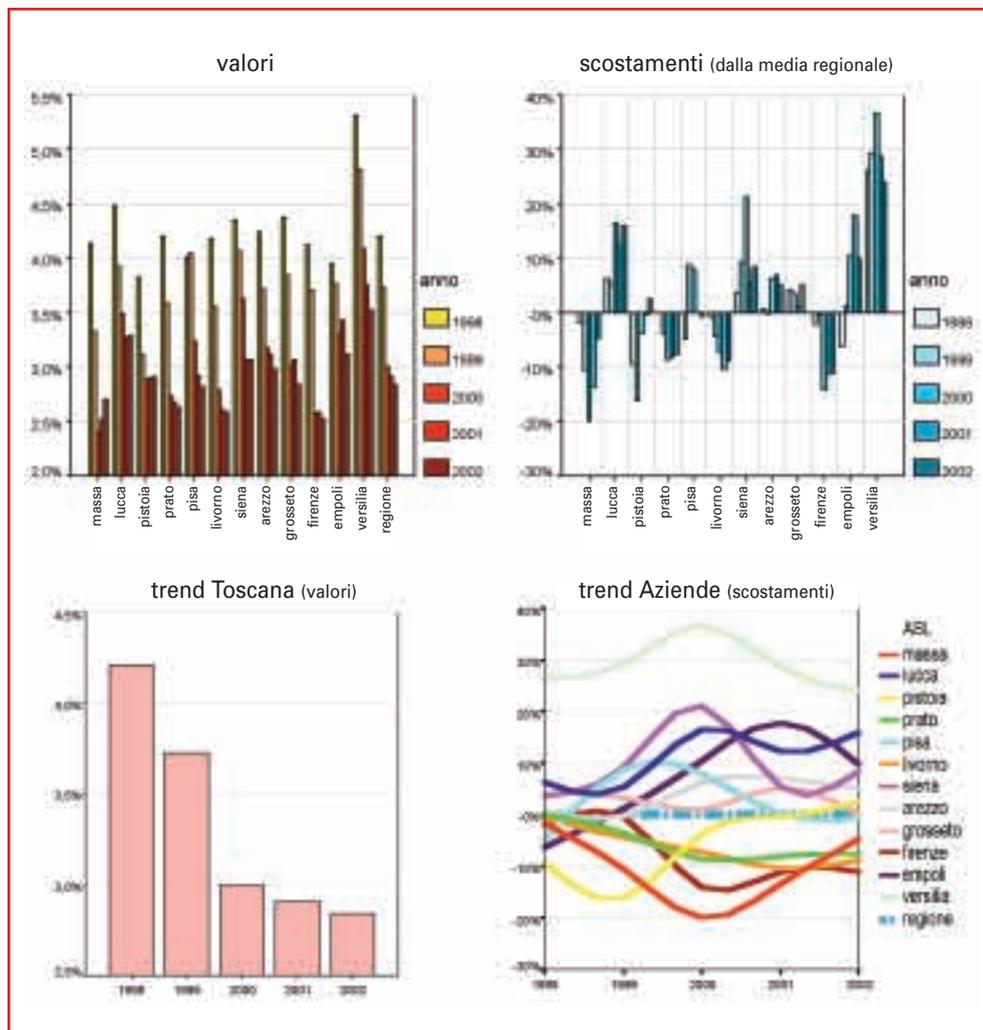
quennio (intorno al 15%) e per Pisa che raggiunge nel 1999 il più alto valore regionale (18%). Tali risultati sono dovuti ai valori assoluti di "altri ricavi e proventi", che per Massa e Pisa sono tra i più alti a livello regionale (un esempio, Massa 1998, 16 milioni contro i 9 milioni di media regionale; Pisa 1999, 18 milioni contro i 10 regionali). I rapporti più bassi (intorno al 3%) si registrano per Grosseto ad eccezione del 2002, quando un valore di ARP fortemente maggiore rispetto agli anni precedenti condiziona il valore complessivo del rapporto, pari a +7%. Tra i tanti valori spiccano anche quelli di Siena (intorno al 9%) che, con quelli di Massa e Pisa risultano essere i più alti.

Nel corso del quinquennio, il **trend Toscana** ha un andamento incostante ed imprevedibile. I valori registrati sono pari a 6,9% nel 1998, 7,4% nel 1999, 6,9% nel 2000, 6,8% nel 2001 e 7,2% nel 2002, corrispondenti rispettivamente ai seguenti rapporti: 115/1.662, 120/1.615, 139/2.014, 148/2.185, 162/2.268

Gli **scostamenti** dalla media regionale evidenziano gli alti valori registrati da Massa e Pisa, con picchi rispettivamente pari a +132% e +140%. Anche Siena risulta essere sempre al di sopra della media, con una punta massima di circa +40%. Con scostamenti compresi fra +/-20%, Pistoia e Firenze sono le Aziende che più si avvicinano ai valori medi regionali. Sempre al di sotto troviamo Lucca, Prato, Livorno Empoli e Grosseto, quest'ultima Azienda con i maggiori scostamenti al di sotto di tutte le altre Aziende nel 1998 (-49%), nel 1999 (-37%), nel 2000 (-59%) e nel 2001 (-62%). Viareggio registra sempre valori al di sotto della media, con una eccezione nel 2002, quando lo scostamento è pari a +19%.

Per quanto riguarda il **trend Aziende**, si osservano da una parte gli andamenti quasi lineari e costanti di Livorno e Prato al di sotto della media con scostamenti mediamente pari a -35% nel primo caso e -30% nel secondo; dall'altra, si registrano le fluttuazioni relative a tutte le altre Aziende. In particolare, emerge il trend di Pisa, che dopo il picco registrato nel 1999 (+140%) ha un andamento decrescente (+103% nel 2000, +103% nel 2001, +33% nel 2002). Massa non scende mai al di sotto del +100% e rileva un trend decisamente uniforme. Grosseto ed Empoli che sono costantemente al di sotto della media regionale, migliorano la propria performance nel corso del quinquennio registrando rispettivamente nel 2002 scostamenti pari a -0,4% e -0,9%.

## Ticket / CRT



Il rapporto ticket su CRT,  $\text{TK}/\text{CRT}$ , indica la percentuale di risorse che l'Azienda ottiene con la compartecipazione dei cittadini ai costi relativi ad alcuni servizi sanitari rispetto ai contributi residui a disposizione. Il numeratore, TK, corrisponde all'ammontare complessivo delle entrate ricavate dall'Azienda attraverso la "compartecipazioni alla spesa sanitaria". Nel corso del quinquennio, TK, registra i seguenti valori: 69,9 milioni di euro nel 1998, 60,1 nel 1999 (-14%), 60,3 nel 2000 (+0,3%), 63,8 nel 2001 (+5,8%) e 64,4 nel 2002 (+0,9%), mostrando complessivamente un decremento tra il 1998 e il 2002 pari al -7,8%.

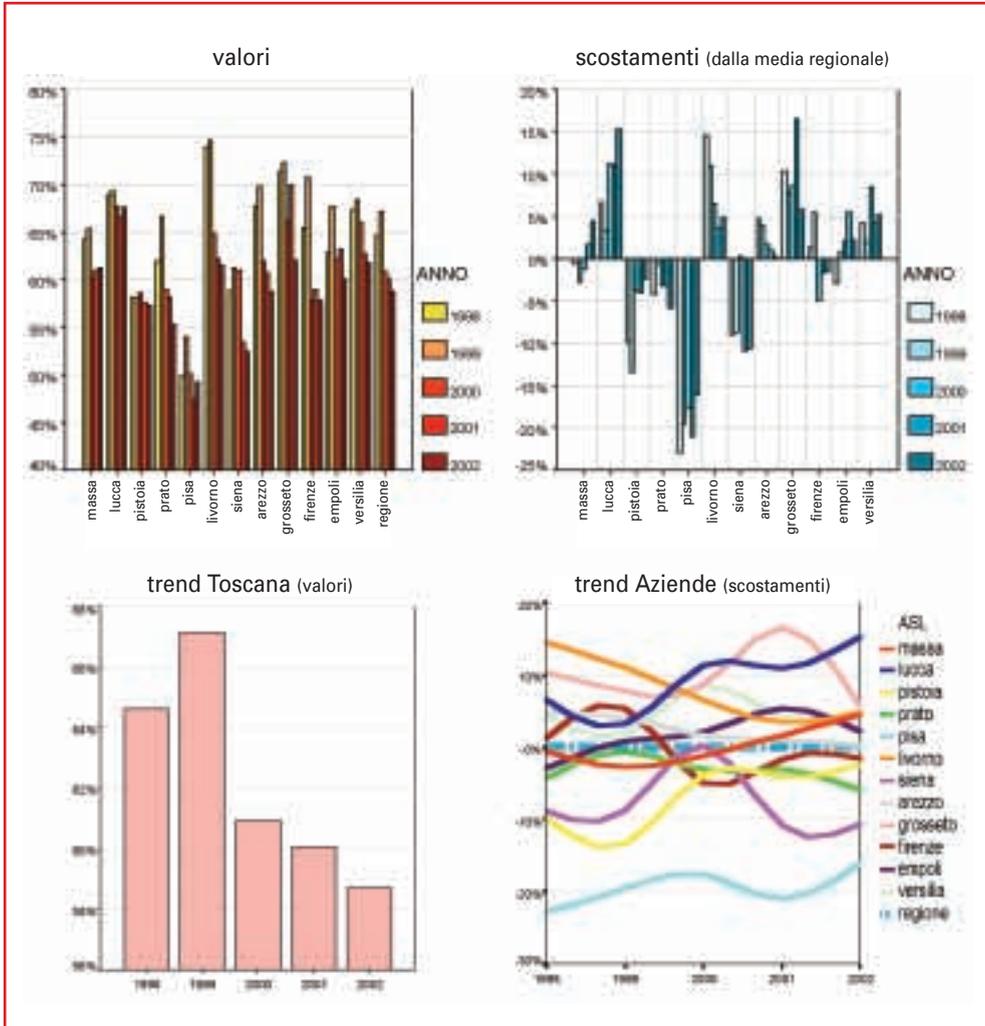
Analizzando il grafico **trend Toscana** si può osservare invece un andamento decrescente del rapporto nell'intero periodo considerato. La diminuzione più evidente è avvenuta nei primi tre anni quando TK/CRT è passato da 4,2% 1998 a 3,7% del 1999 (-11,9%), a 3% del 2000 (-18,9%). Il rapporto ha poi continuato – benché più lentamente – a scendere nell'ultimo biennio, registrando i seguenti valori: 2,9% nel 2001 (-3,3%) e 2,8% nel 2002 (-3,4%).

I **valori** di ciascuna Azienda riflettono l'andamento del *trend Toscana* con piccole eccezioni per Massa, Lucca, Pistoia, Grosseto, Firenze ed Empoli. Nel quinquennio esaminato, i valori più alti si registrano per Viareggio con un rapporto pari al 5,31 nel 1998%, al 4,82 nel 1999 %, al 4,09% nel 2000, al 3,75% nel 2001 ed al 3,52% nel 2002. Parimenti, l'Azienda di Lucca con un rapporto medio sull'intero quinquennio del 3,6% presenta un valore di TK/CRT sempre molto alto. Al contrario, i più bassi valori si rilevano a Pistoia nel 1998 (3,82%) e nel 1999 (3,12%), nonché a Massa per il 2000 e il 2001 (2,4% e 2,5%) e a Firenze per il 2002 (2,5%).

Passando agli **scostamenti**, Viareggio rimane sempre al di sopra della media regionale con le più alte percentuali (mediamente 28,97%), raggiungendo lo scostamento massimo nel 1999, con un +37%. Lo stesso dicasi per Lucca, con uno scostamento medio di 11,29% e Siena con uno scostamento medio di 9,58%; Empoli, invece, resta al di sopra della media su tutto il quinquennio ad eccezione del 1998 (-6,22%). Inversamente ad Empoli, l'Azienda di Pistoia rimane sempre al di sotto della media (massimo nel 1999 con -16,1%), con l'eccezione del 2002, quando registra uno scostamento positivo (+2,5%). Grosseto risulta essere quella che più delle altre si accosta alla media della Regione (4% nel 1998, 3,4% nel 1999, 1% nel 2000, 5% nel 2001 e 0,09% nel 2002). Infine, Massa è l'Azienda che più si discosta al di sotto della media (-1,8% nel 1998, -10,6% nel 1999, -20% nel 2000, -13,5 nel 2001 e -4,7% nel 2002). Sempre al di sotto dei valori regionali troviamo Prato (mediamente, -5,55%), Livorno (mediamente, -6,27%) e Firenze (mediamente, -7,75%); Pisa solo per gli anni 1998 (-4,8%) e 2002 (-0,6%) ed Arezzo, leggermente al di sotto solo nel 1999 (-0,2%)

Per quanto riguarda il **trend delle Aziende**, l'andamento non è affatto lineare e profondamente dissimile tra un caso e l'altro. In particolare, emergono i picchi positivi di Siena e Viareggio nel 2000 (rispettivamente di +21% e +37%) e quelli negativi di Pistoia nel 1999, Massa e Firenze nel 2000 (rispettivamente di -16%, -20%, -14%). Si osserva inoltre che Empoli, passa da -6,2% nel 1998 a +17,9% nel 2001, per poi scendere a +10% nel 2002. Al contrario accade per Livorno e Prato i cui rapporti, da valori vicini alla media, raggiungono nel 2002 rispettivamente -8,8% e -7,5%.

## (Personale + IRAP) / RPI



Il rapporto **(P+IRAP)/RPI** misura quante risorse per la produzione interna di beni e servizi sono state utilizzate per coprire i costi del personale e, come evidente, questi ultimi rappresentano il maggior capitolo di spesa relativo ai fattori produttivi delle Aziende. Infatti, sul totale dei costi tale voce pesa mediamente per un 31,8%. Il numeratore (P+IRAP) comprende, oltre ai costi del personale in senso stretto, anche l'Irap, che, pur essendo un'imposta sul reddito, viene calcolata sul totale delle retribuzioni annue; pertanto, nella nostra analisi si è deciso di scorporarla dagli altri tributi e di inserirla con questi costi. I costi per il personale ammontano a 1.251 milioni di euro nel 1998, 1.284 nel 1999 (+2,64%),

1.405 nel 2000 (+9,42%), 1.499 nel 2001 (+6,69%) e 1.526 nel 2002 (+1,8%). L'Irap passa da 78 milioni di euro nel 1998, a 82 nel 1999 (+5,12%), a 96 nel 2000 (+17%), 103 nel 2001 (+7,29%) e 107 nel 2002 (+3,88%). Complessivamente, la spesa per personale comprensiva di IRAP registra ai seguenti valori: rispettivamente di 1.329, 1.366, 1.501, 1.602 e 1.633 milioni di euro.

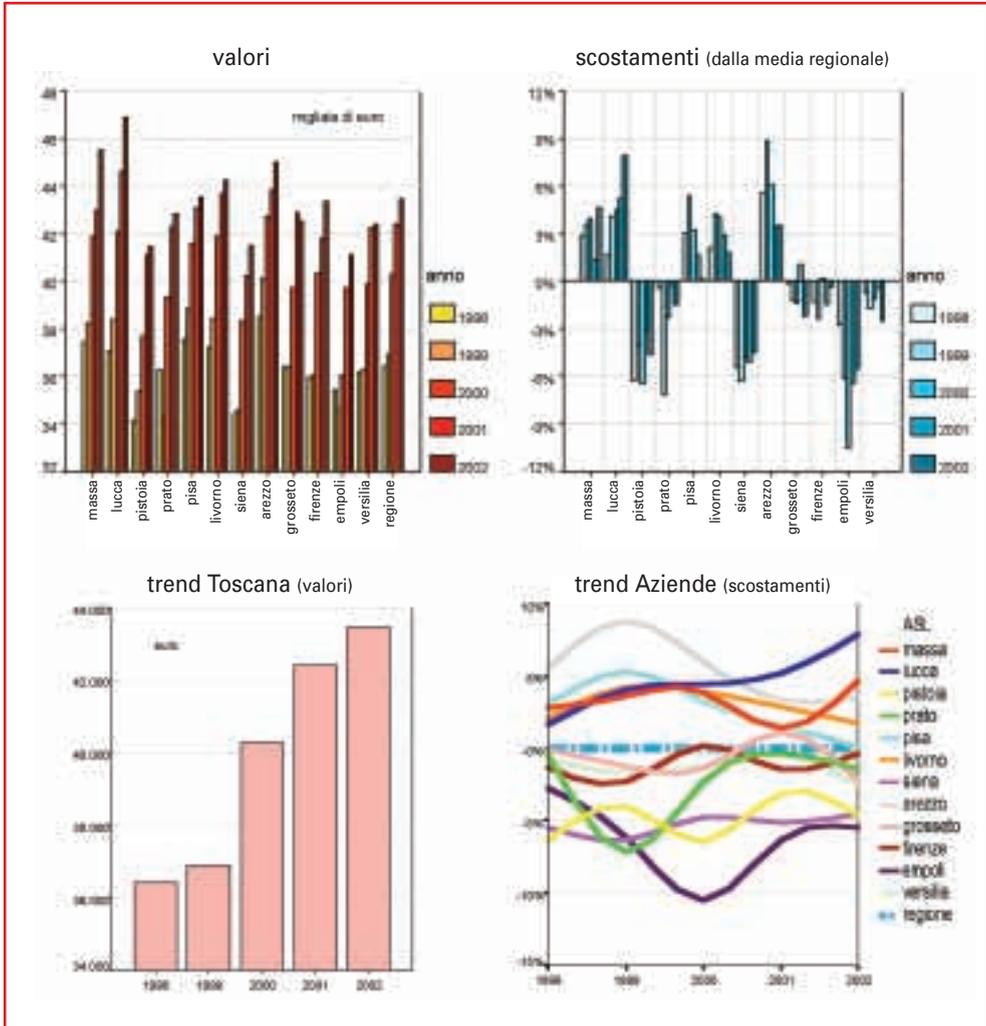
Analizzando l'andamento del **trend Toscana** si nota una crescita del rapporto tra il 1998 e il 1999, pari al +3,88% ed una progressiva diminuzione nel triennio successivo con valori pari a 61% nel 2000 (-9,15%), 60% nel 2001 (-1,64%) e 59% nel 2002 (-1,66%). Confrontando i valori del quoziente con l'ammontare in valore assoluto della spesa per personale ed IRAP, si osserva che la diminuzione del rapporto negli ultimi tre anni è dovuta ad un aumento più che proporzionale di RPI.

Dal grafico **valori** emerge che sole le Aziende di Prato, Livorno, Arezzo e Viareggio rispecchiano l'andamento del *trend toscana*, mentre, tutte le altre – benché in misura ridotta – se ne discostano. I più alti valori sono registrati da Livorno nel 1998 e nel 1999 quando assorbe mediamente il 73,5% delle risorse per la produzione interna per coprire i costi della voce "personale". Molto elevati sono anche i rapporti di Grosseto nel 1998 (71%) e nel 1999 (72%) ed anche quelli di Lucca nel 2000 (68%), nel 2001 (67%) e nel 2002 (68%). Nel primo biennio i rapporti non scendono mai al di sotto del 58%, con la sola eccezione di Pisa, che registra nel 1998 un rapporto pari al 50% e nel 2001 un rapporto pari a 47%, cui corrisponde il valore minimo dell'intero quinquennio.

Dal grafico **scostamenti** vediamo che i valori costantemente più bassi sono registrati da Pisa e Pistoia, che si mantengono sempre al di sotto della media regionale, con scostamenti medi rispettivamente pari a -19,38%, e -6,69%. Anche Siena risulta essere sempre al di sotto del valore regionale (in media nel quinquennio del -7,76%), ad eccezione del 2000, quando registra uno scostamento del +0,2%. Livorno nel 1998 e nel 1999, e Lucca nel 2000 e nel 2002 invece, si caratterizzano per i più alti valori e registrano parimenti i maggiori scostamenti al di sopra della media regionale (rispettivamente del +14% e del +11%, del +11% e +15%). Costantemente al di sopra della media risultano anche Viareggio e Grosseto, mentre tutte le altre Aziende registrano valori sia al di sopra sia al di sotto. I minori scostamenti sono attribuibili a Massa (mediamente, +0,4%) ed Arezzo (in media, +2,2%).

Infine, per quanto riguarda il **trend Aziende**, Arezzo presenta un andamento piuttosto lineare e molto vicino a quello regionale. Al contrario succede per Pisa che, rispetto alle altre Aziende si posiziona molto al di sotto della media regionale isolandosi pertanto dal gruppo. In generale, le altre Aziende mostrano trend assai disomogenei tra cui si evidenziano le fluttuazioni di Grosseto, Siena e Firenze, la costante crescita di Lucca (da un +3,1% nel 1999, raggiunge il +15,25% nel 2002) e la discesa di Livorno (da un +14,4% nel 1998 scende ad un +4,7% nel 2002).

## (Personale + IRAP) / Dipendenti



Il rapporto **(P+IRAP)/DIP** mostra il costo medio sostenuto dall'Azienda per ciascun dipendente. Al numeratore, come per l'indicatore precedentemente presentato, compare la somma dei costi del personale più l'Irap; ad denominatore, invece, si trova il numero del personale dipendente che ha generato il suddetto costo. Come si è detto, il costo del personale e dell'IRAP aumentano di anno in anno. Per quanto riguarda, invece, il numero dei dipendenti, subisce una leggera crescita fino al 2001, passando da 36.490 nel 1998 a 37.037 nel 1999 (+1,5%), a 37.273 nel 2000 (+0,6%), a 37.760 unità nel 2001 (+1,3%), per poi diminuire di poche centinaia (37.554) nel 2002 (-0,5%).

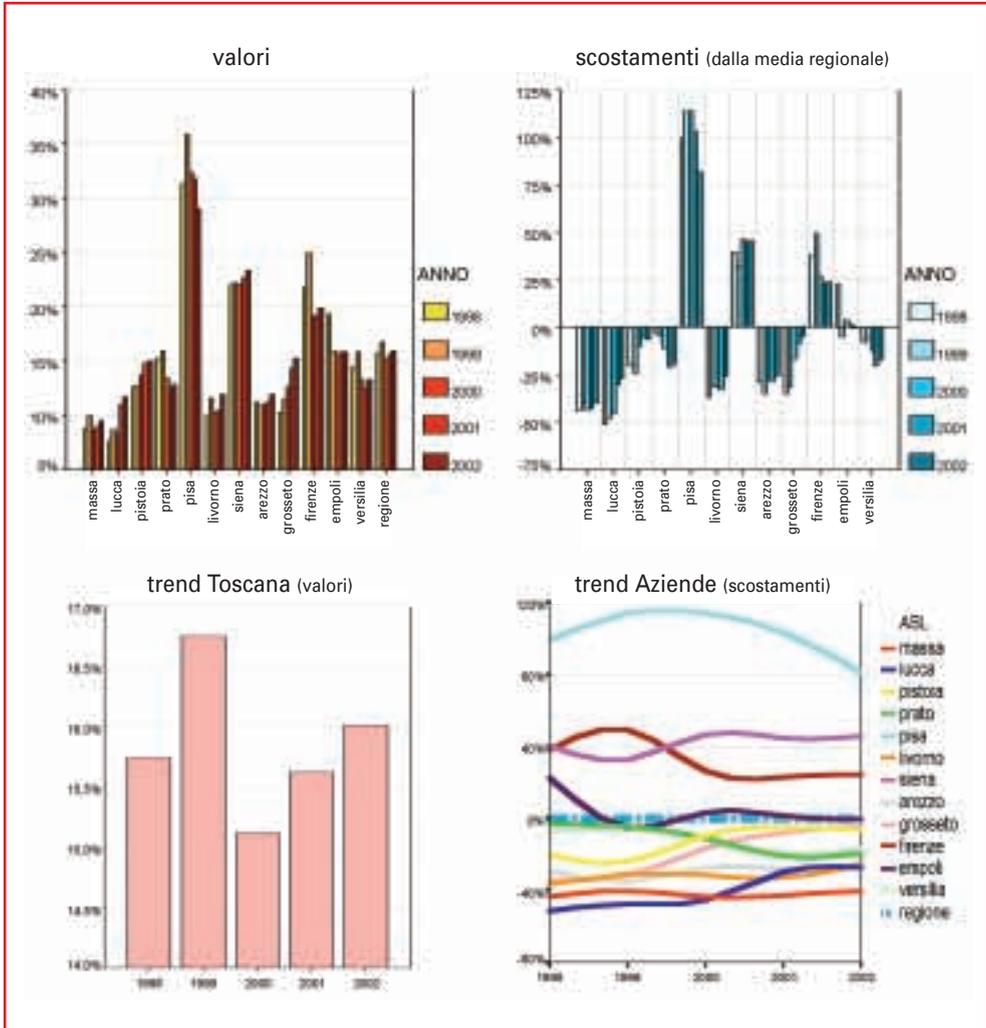
In generale il **trend Toscana** mostra un andamento crescente del rapporto, cui corrispondono i seguenti valori del costo medio annuo per dipendente (CMD): 36.439 – 36.891 – 40.284 – 42.423 – 43.474. Il CMD è pertanto cresciuto costantemente nel corso del quinquennio con incrementi pari a +1,22% nel 1999, +8,42% nel 2000, +5,04% nel 2001 e +2,42% nel 2002. La crescita tra il 1999 e il 2000, e tra il 2000 e il 2001, è dovuta soprattutto ad un aumento più che proporzionale del costo del personale rispetto al numero dei dipendenti che, in questi tre anni rimane quasi invariato.

Dal grafico **valori** si può osservare come tutte le AUSL riflettono il trend di cui sopra, ad eccezione di Prato ed Empoli, che registrano nel 1998 un costo medio superiore a quello del 1999 (rispettivamente, 36.273 e 35.449 versus 34.255 e 34.614). Negli anni 1998, 1999 e 2000, il costo medio più alto a livello regionale appartiene l'Azienda di Arezzo (rispettivamente, 38.474, 40.151 e 42.709 euro), mentre nel 2001 e nel 2002 spetta a Lucca (rispettivamente, 44.636 e 46.913 euro). Contrariamente, i costi più bassi si rilevano per l'intero quinquennio a Siena, che registra mediamente un valore pari a 37.830 euro e Pistoia, con un valore medio pari a 37.962 euro.

Rispetto agli **scostamenti** dalla media regionale i maggiori valori al di sopra si attribuiscono ad Arezzo nel 1999 (+8,8%) ed a Lucca nel 2002 (+7,9%). Il maggiore scostamento al di sotto della media si registra nel 2000 ad Empoli, che rimane al di sotto per l'intero quinquennio (-2,7%, -6,2%, -10,5%, -6,3%, -5,5%), seguito da Siena, Pistoia e Prato, con scostamenti medi rispettivamente pari a -5,22%, -4,89% e -2,33%. Massa, Lucca, Pisa, Livorno ed Arezzo hanno sempre valori al di sopra della media, mentre Firenze, Viareggio e Grosseto registrano complessivamente i minori scostamenti dalla media regionale (rispettivamente del -1,12%, del -1,29% e del -1,22%).

Infine, per quanto riguarda il **trend** delle **Aziende**, emerge l'elevata fluttuazione di Prato, che passa da un -0,45% nel 1998 ad un -7,1% nel 1999, per poi tornare a crescere nel 2001 (-0,31%) e a diminuire nuovamente nel 2002 (-1,48%). Si nota, inoltre, l'andamento di Empoli che decresce progressivamente fino al 2000, raggiungendo in quell'anno il valore di -10,5%, per poi tornare a crescere nell'ultimo biennio (-6,35% nel 2001 e -5,52% nel 2002). Si evidenzia la discesa di Arezzo (da un massimo di +8,8% nel 1999 al minimo toccato nel 2001, +3,3%) e quella di Pisa (da +5,3% nel 1999 a +0,08% nel 2002), la quale riesce a raggiungere, a fine periodo, la media regionale. Al contrario, l'andamento di Lucca è sempre crescente e passa da un +1,7% nel 1998 ad un +7,9% nel 2002. Non sono visibili situazioni lineari se non quelle meno irregolari di Siena e Viareggio.

## Beni e servizi / RPI



L'indicatore beni e servizi su risorse per la produzione interna, **B&S/RPI**, misura la percentuale di risorse disponibili assorbite per la produzione di altri beni e servizi interni all'Azienda. Il numeratore, B&S, comprende i costi generati dal settore pubblico allargato, le altre convenzioni e tutti gli altri costi da privato. La voce beni e servizi interni risulta avere un andamento crescente nel corso del quinquennio, corrispondente a 324 milioni di euro nel 1998, 341 nel 1999 (+5,25%), 373 nel 2000 (+9,38%), 417 nel 2001 (+11,8%) e 445 nel 2002 (+6,71%).

Mentre la spesa per beni e servizi (B&S) è costantemente cresciuta nel corso del quinquennio il peso dei costi per beni e servizi sulle risorse per la produ-

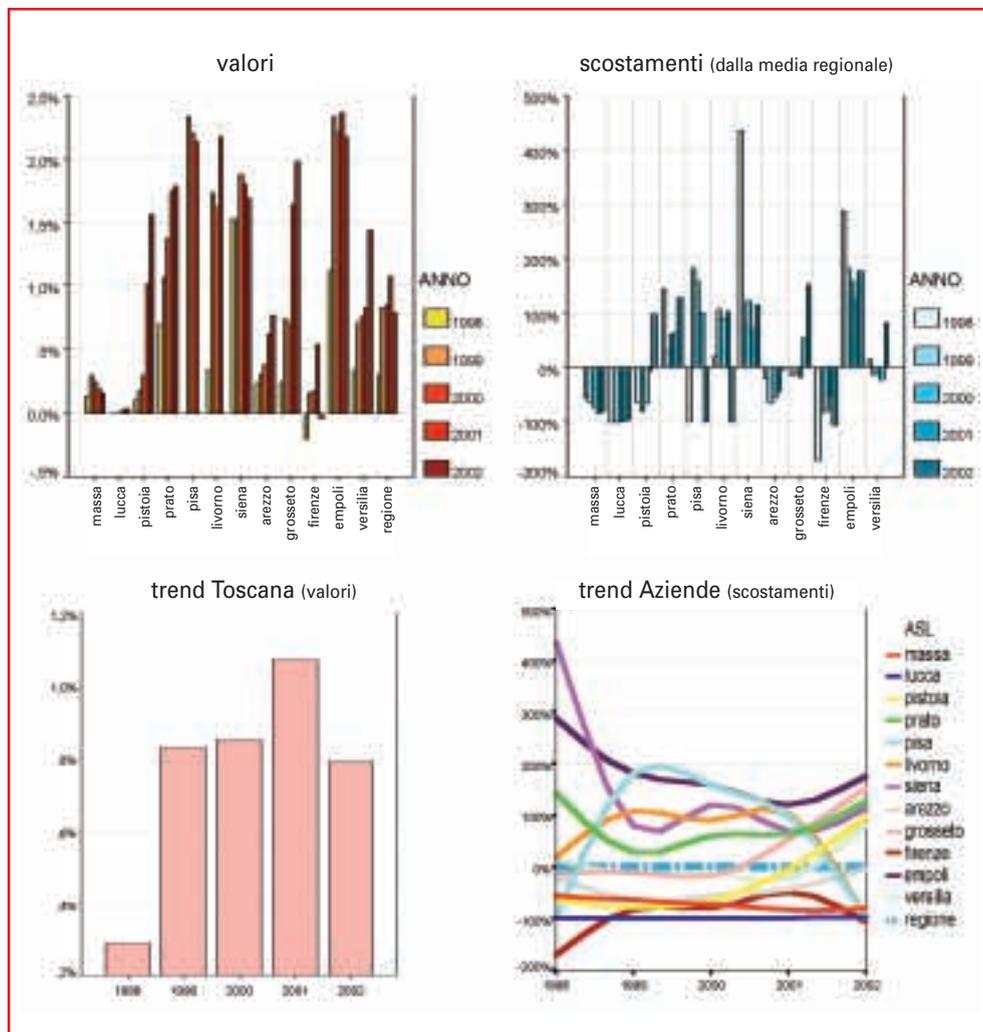
zione interna (B&S/RPI), come mostra il **trend Toscana**, ha un andamento irregolare. Infatti, il più alto valore del rapporto si registra nel 1999, quando l'ammontare di RPI è il più basso del quinquennio (2,03 miliardi di euro). Complessivamente, si hanno i seguenti valori: 15,74%, 16,75%, 15,12%, 15,63%, 16,01% (cui corrispondono i rispettivi rapporti: 324/2.057, 340/2.034, 373/2.465, 417/2.667, 445/2.782).

Il grafico **valori** riflette moltissimo l'andamento del trend Toscana ed evidenzia sull'intero periodo i valori massimi del quoziente per Pisa, Siena e Firenze, in media rispettivamente pari al 32%, 22% e 21% rispetto ad una media regionale del 16%. Su questi risultati incide il valore del denominatore (RPI), che per le AUSL sul cui territorio è presente una AO, è sensibilmente inferiore ai valori medi della Toscana. I valori più bassi sono toccati da Massa, Lucca, Livorno ed Arezzo (non superano il 12%), mentre i più alti oltre a Firenze, Siena e Pisa, si registrano per Empoli con valori intorno al 17%.

Il grafico **scostamenti** conferma quanto sopra detto, ossia si rilevano i maggiori valori al di sopra della media per le Aziende di Pisa (da un +81,33% ad un 113,83%) Siena (da un +32,7% a un 46,4%) e Firenze (da un +22,7% a un +49,4%). Gli scostamenti maggiori al di sotto della media regionale vengono registrati da Lucca nel 1998, 1999 e 2000 (rispettivamente di -51%, -48% e -45%) e da Massa nel 2001 e nel 2002 (rispettivamente di -43% e -40%). L'Azienda che invece registra valori più vicini a quelli regionali è l'Ausl di Empoli con scostamenti sempre tra +/- 4%, ad eccezione del 1998 (+22,5%).

Il **trend Aziende** mostra due diverse situazioni: da una parte possiamo osservare andamenti quasi lineari e costanti per le Aziende che si posizionano al di sotto della media, dall'altra, una maggiore variabilità per quelle che se ne discostano positivamente. Infatti, le oscillazioni più ampie si registrano per Pisa, Siena e Firenze con valori che oscillano tra un +25% ed un +114% mentre tutte le altre si posizionano in un intervallo che va da 0 a -40% con oscillazioni, per ciascuna Azienda, non significative ad eccezione però di Empoli che registra un +22% nel 1998 per poi posizionarsi negli anni successivi intorno alla media.

## (Ammortamenti – Sterilizzazioni) / RPI



L'indicatore  $(Am - St)/RPI$  quantifica il peso degli ammortamenti al netto delle sterilizzazioni sulle risorse per la produzione interna. Le sterilizzazioni sono state inserite al numeratore insieme agli ammortamenti perché, pur confluendo nel conto economico nel valore della produzione sotto la voce "costi capitalizzati", diminuiscono l'incidenza dei costi in esame sul risultato economico e per una più corretta analisi questi valori devono essere commentati congiuntamente. Nel corso del quinquennio gli ammortamenti hanno subito una crescita, passando da 52 milioni di euro nel 1998 a 55 nel 1999 (+5,8%), a 64 nel 2000 (+16,4%), a 76 nel 2001 (+18,7%) ed a 84 nel 2002 (+10,5%); questo

non vale per le sterilizzazioni che sono passate da 47 milioni di euro nel 1998 a 38 nel 1999 (-19,1%), a 44 nel 2000 (+15,8%), a 47 nel 2001 (+6,8%) ed a 62 nel 2002 (+31,9). La differenza Am-St è quindi passata da 5 milioni di euro nel 1998 a 17 nel 1999, da 20 milioni nel 2000 a 29 nel 2001 ed è diminuita nel 2002 passando a 22.

Partendo dal **trend Toscana** notiamo un aumento dell'incidenza degli ammortamenti netti non regolare. Si passa infatti da uno 0,29% nel 1998 ad uno 0,83% nel 1999. Nel 2000 abbiamo ancora un'incidenza del 0,85% che nel 2001 raggiunge l'1,07% per poi diminuire di nuovo nel 2002 toccando lo 0,79%. Questo andamento non è giustificabile se non dal fatto che esiste ampia discrezionalità da parte delle Direzioni nelle politiche di ammortamento e nella determinazione dei valori delle sterilizzazioni.

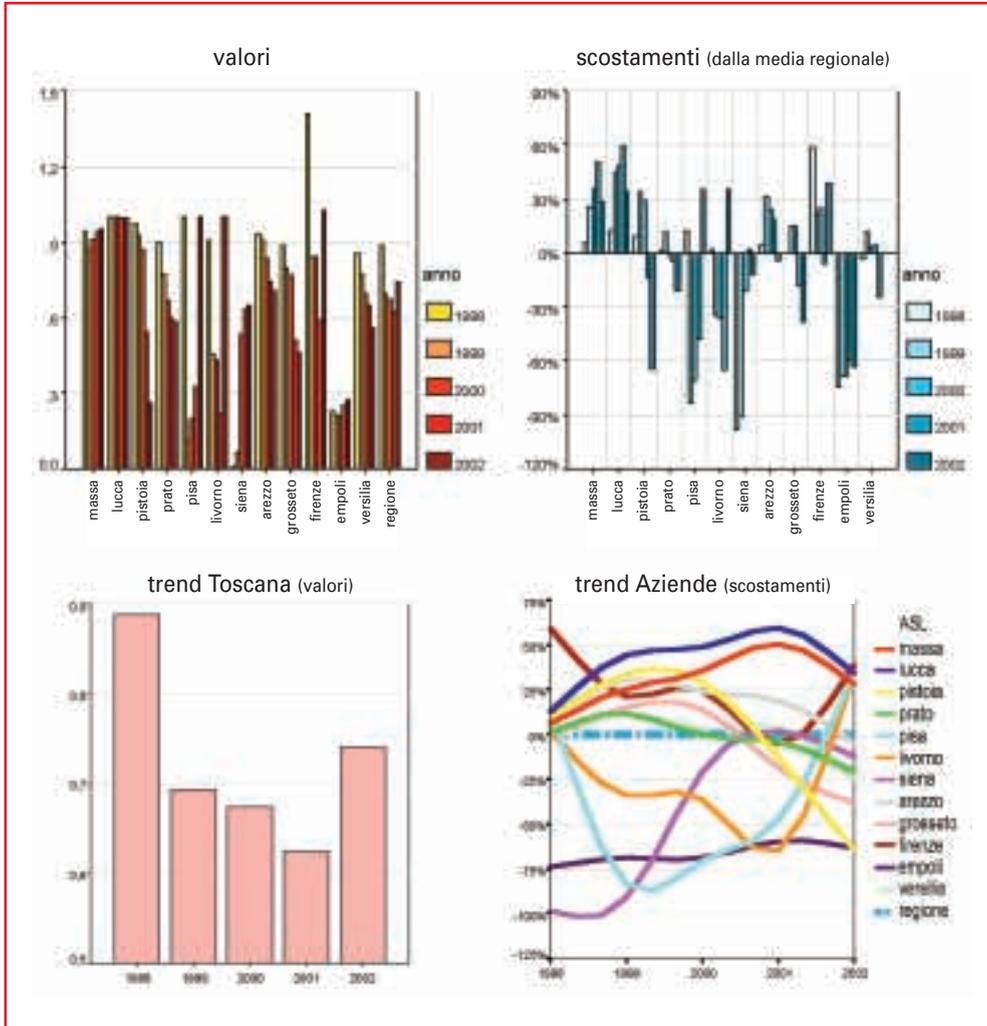
Il grafico **valori** evidenzia infatti una situazione di disomogeneità tra le Aziende i cui rapporti vanno dal 2,36% di Empoli nel 2001 al -0,2% di Firenze nel 1998. Le situazioni più particolari che notiamo sono l'incidenza quasi nulla degli ammortamenti netti per Lucca, negativa per Firenze nel 1998 e nel 2002 e sempre elevata rispetto alla media per Siena (in media nel quinquennio del 1,68%) ed Empoli (in media del 2,03%). Più singolare è l'andamento dell'indicatore per Pisa che risulta nullo nel 1998 e nel 2002 mentre per gli altri anni si attesta intorno al 2,22%; lo stesso accade anche per Livorno che registra uno 0,34% nel 1998, un 1,73% nel 1999, un 1,6% nel 2000, un 2,17% nel 2001 e un rapporto nullo nel 2002.

Per quanto riguarda gli **scostamenti**, sempre al di sopra della media regionale si posizionano le Aziende di Prato, Siena ed Empoli i cui massimi valori vengono raggiunti nel 1998 rispettivamente con +143%, +435%, +287%, mentre Massa, Lucca, Arezzo e Firenze rimangono sempre al di sotto. Per l'appunto, i maggiori scostamenti al di sotto della media coinvolgono Firenze nel 1998 (-170%) e nel 2002 (-105%) mentre quelli al di sopra sono stati registrati a Pisa nel 1999 e 2000 (rispettivamente +181%, +158%) ed a Grosseto ed Empoli nel 2002 (rispettivamente di +152% e +176%).

Analizzando il **trend** delle **Aziende** si osserva che un gruppo di Aziende registra un andamento totalmente disomogeneo con l'evidente picco in ascesa di Pisa nel 1999 (+181%) e quello in discesa di Siena nello stesso anno (+79%). Al di sotto della media abbiamo un altro gruppo che presenta andamenti pressoché regolari, con tendenze crescenti per Grosseto e Pistoia da una parte, e con una posizione stabile di Viareggio sui valori medi fino al 2001, dall'altra. Il più particolare è il trend di Lucca che, pur discostandosi del -100%, risulta estremamente piatto data la coincidenza dell'andamento dell'indicatore alla media regionale. Meno lineari sono gli andamenti di Livorno che subiscono lievi e continue fluttuazioni, quelli di Empoli e Prato sempre al di sopra della media e quello Firenze sempre al di sotto ed in lieve aumento con la punta

massima nel 2001. Come si può capire esiste molta discrezionalità nella definizione della quota di ammortamento e altrettanta nell'utilizzo o meno delle sterilizzazioni; per questo motivo è difficile avere andamenti simili dell'indicatore e diventa impossibile fare previsioni in questa situazione di disomogeneità.

## Sterilizzazioni / Ammortamenti



Dopo aver commentato l'incidenza degli ammortamenti sulle risorse per la produzione interna, cerchiamo di capire, con il rapporto **St/Am**, quanto le sterilizzazioni superano gli ammortamenti e di quanto annullano il peso di questi ultimi sul risultato finale.

In generale dal **trend Toscana** si vede una discesa del peso delle sterilizzazioni che va dallo 0,88 nel 1998 allo 0,69 nel 1999, dallo 0,67 nel 2000 allo 0,62 nel 2001 per poi raggiungere nel 2002 lo 0,74. Dal 1998 al 1999 abbiamo una diminuzione dell'indicatore del -21,6% che si è leggermente protratta fino al 2001 per poi subire un aumento del +19,3% nel 2002.

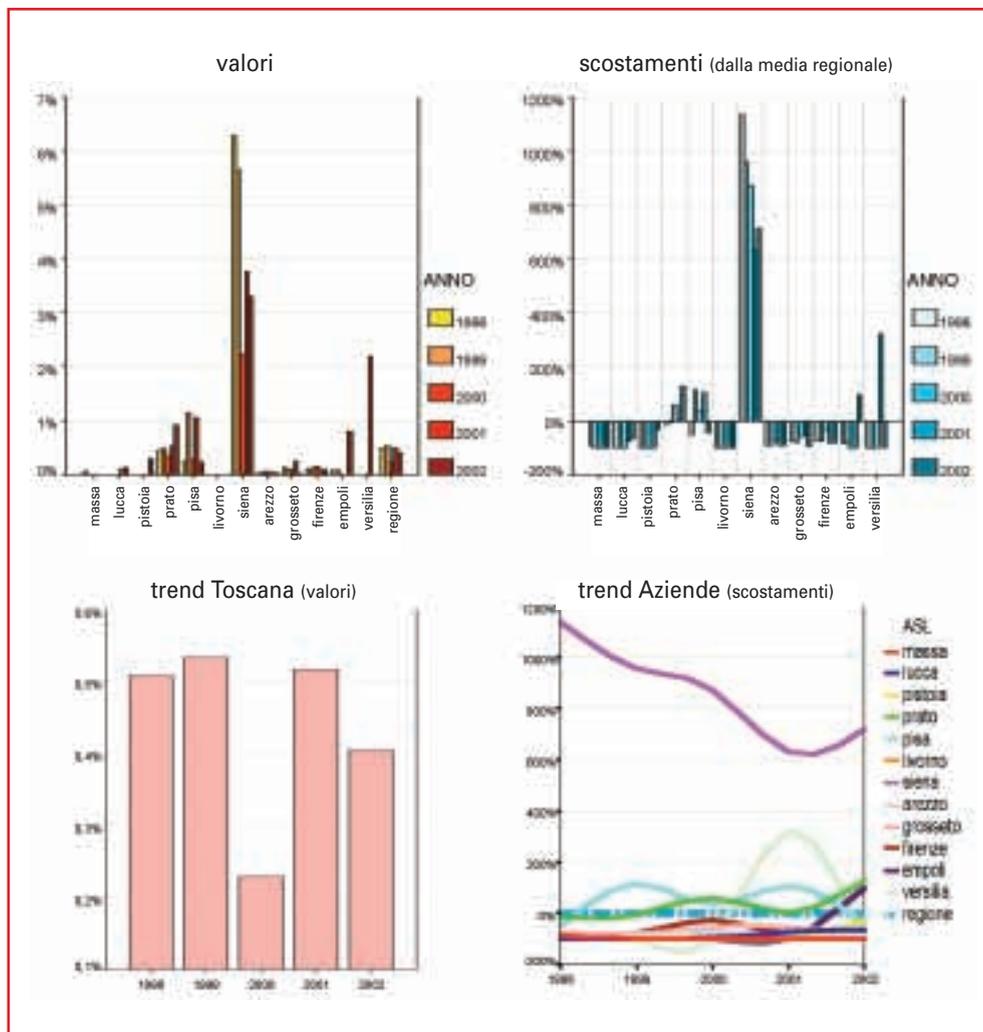
Passando invece al grafico **valori** vediamo che il trend di cui sopra non si riflette su nessuna Azienda con l'unica eccezione di Firenze che oltretutto presenta i più alti valori regionali il cui picco si rileva nel 1998 con un valore di 1,41. Per Pisa abbiamo un totale annullamento degli ammortamenti nel 1998 e nel 2002 quando il rapporto raggiunge l'unità; lo stesso accade anche per Livorno nel 2002. Per quanto riguarda l'andamento del rapporto nel quinquennio si nota che per Lucca rimane costante con valori intorno all'unità, mentre per Pistoia, Prato, Arezzo, Grosseto e Viareggio si presenta una leggera diminuzione del rapporto. Si precisa che i valori del rapporto in oggetto sono compresi fra un minimo di zero – equivalente al caso in cui l'Azienda non ha registrato sterilizzazioni – ed un massimo di 1,41 – quando si sterilizza più di quanto si è ammortizzato – rilevato per l'appunto a Firenze nel 1998. I valori più bassi si riscontrano a Siena nel 1998 e 1999 rispettivamente di 0,01 e 0,06 ed in media, l'Azienda che effettua meno sterilizzazioni è quella di Empoli con rapporto che si aggira intorno allo 0,25.

Gli **scostamenti** dalla media regionale sono altresì variabili e sono molto elevati soprattutto quando il rapporto è quasi nullo (vedi Siena e Pisa); elevato è anche lo scostamento di Empoli che, come abbiamo già detto, registra in media i più bassi valori. I più alti scostamenti si registrano a Lucca e Firenze rispettivamente nel 2001 e nel 1998 (+60%) mentre i più negativi sono quelli di Siena nel 1998 e di Pisa nel 1999 (rispettivamente di -99%, -84%). Da ciò possiamo dedurre che gli scostamenti più bassi al di sotto della media riguardano le Aziende che, rispetto alle altre, sterilizzano meno, al contrario, i più alti scostamenti, positivi, si registrano in quelle Aziende che più delle altre sterilizzano (vedi Massa, Lucca e Firenze).

Dal **trend** delle **Aziende** emerge molta disomogeneità e irregolarità basti paragonare per esempio, l'andamento di Siena a quello di Pistoia o ancora quello di Livorno a quello di Lucca. I più vicini, per così dire, alla media regionale, sono gli scostamenti di Prato e Viareggio che oltretutto presentano anche i trend più regolari. Il primo trend su cui ci soffermiamo è quello di Siena che da un -100% nel 1998 raggiunge i valori medi nel 2001; altresì particolare è la forte discesa di Pistoia che, da uno scostamento del +34% nel 1999, passa ad un -65% nel 2002. Contrariamente si verifica per Pisa e Livorno che, da scostamenti quasi nulli passano rispettivamente a -84% (nel 1999) ed a -65% (nel 2001) e insieme raggiungono il +35% nel 2002.

Rispetto all'indicatore che abbiamo commentato precedentemente riusciamo a capire a cosa è dovuto il maggiore o minore valore da questo assunto. Per esempio Firenze ha, nel quinquennio, valori di (Am-St)/RPI bassi spiegabili con lo smisurato utilizzo delle sterilizzazioni, al contrario Empoli, dove un elevato rapporto di (Am-St)/RPI corrisponde ad un minore utilizzo delle sterilizzazioni. Ad ogni modo, le rappresentazioni sintetiche fornite dai grafici mostrano l'assenza di un disegno aziendale relativamente a queste variabili; al contrario, la quota di sterilizzazioni su ammortamenti sembra la risultante di scelte effettuate annualmente.

## Accantonamenti / RPI



Il quoziente  $Ac/RPI$  vuol misurare misura quante risorse sono state assorbite nelle politiche di accantonamento sia per le svalutazioni ed i rischi futuri che per l'incremento del fondo medici sumai. Il numeratore quindi comprende tutti quei costi (ad esclusione degli ammortamenti che abbiamo considerato a parte) che nel gergo aziendale vengono definiti come non monetari in quanto l'effettiva uscita di moneta avviene soltanto nel momento in cui si manifesterà l'evento che ha generato l'accantonamento. Nel corso del quinquennio, il valore di questa voce di costo ha subito notevoli variazioni senza però dare origine a nessun andamento specifico; nel 1998 si sono registrati 10,4 milioni di euro, nel 1999

10,8 ml (+3,8%), nel 2000 solo 5,6 ml con un decremento del -48%. Nel 2001 la spesa è di nuovo cresciuta, +144%, toccando i 13,7 milioni di euro per poi diminuire nel 2002 del -18,2% (11,2 milioni di euro).

Dal grafico **valori** si capisce che la situazione è molto disomogenea: mentre Siena si presenta con i valori più elevati, Massa, Lucca, Pistoia e Livorno hanno rapporti pressappoco nulli. Alcune Aziende tra cui Arezzo, Grosseto e Firenze, registrano, anche se basso, qualche valore per l'intero quinquennio; al contrario Pistoia, Empoli e Viareggio sentono l'incidenza di questi costi, relativamente bassa, solo in alcuni periodi. Ciò che balza all'occhio, sono i valori di Siena sull'intero quinquennio, compresi fra 2,25% nel 2000 e 6,29% nel 1998 e giustificati da una precisa scelta contabile dell'Azienda. Spiccano inoltre i dati relativi alla Versilia nel 2001 (2,19%), ad Empoli nel 2002 (0,80%) e a Pisa nel 1999 (1,16%) e nel 2001 (1,06%).

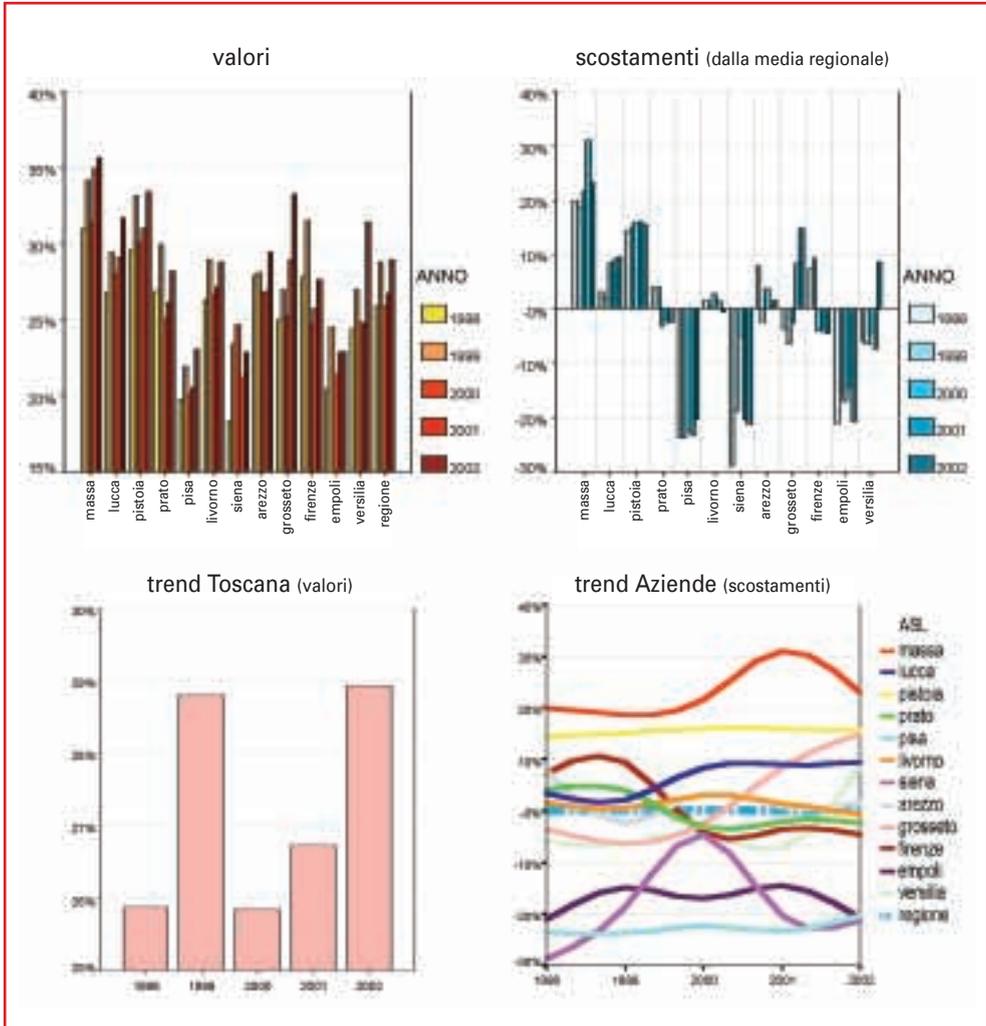
Sugli **scostamenti** dalla media regionale pesano in maniera determinante e fuorviante i rapporti di Siena (da un +630% nel 2001 ad un +1.136% nel 1998 rispetto alla media), che registra accantonamenti particolarmente elevati sull'intero quinquennio, pari alle seguenti cifre in milioni di euro, 8,5 nel 1998, 7,8 nel 1999, 3,4 nel 2000, 6,8 nel 2001 e 6,1 nel 2002 (contro una media regionale pari a 0,87 nel 1998, 0,90 nel 1999, 0,47 nel 2000, 1,15 nel 2001 e 0,94 nel 2002), cui si associano valori di RPI fra i minori della Toscana. Tutte le altre Aziende rimangono al di sotto della media con scostamenti che non superano il -100% ad eccezione, per alcuni anni, di Prato, Pisa, Empoli e Viareggio con scostamenti al di sopra della media variabili da +35% a +323%.

Rispetto all'andamento del **trend Toscana**, i valori maggiori si rilevano nel 1999 (0,53%); valori leggermente inferiori, e simili, nel 2001 (0,52%) e nel 1998 (0,51%), seguiti da quelli del 2002 (0,41%) ed infine i minori rapporti registrati nel 2000 (0,23%). Questa variabilità rispecchia le natura dei costi che andiamo osservando, i quali derivano da politiche sulle quali esiste un ampio margine di discrezionalità e soggettività; ecco perché, nel caso in cui l'Azienda abbia scelto una precisa politica di accantonamento, può ritenere di mantenerla costante nel tempo ovvero può decidere di non accantonare.

Il **trend delle Aziende** si presenta estremamente lineare per tutte quelle che si trovano al di sotto della media regionale e la qual cosa conferma quanto detto sulla componente "decisionista", propria di ciascuna Azienda, nella definizione della quota di accantonamenti sul complesso delle RPI. Gli andamenti si posizionano all'incirca sul -100% per quelle Aziende al di sotto della media mentre diversi tra loro sono quelli delle Aziende al di sopra della stessa. Come presumibile l'andamento più irregolare e disomogeneo rispetto all'intera Regione è quello di Siena, decrescente ma con una ripresa a partire dal 2001 (+1.136% nel 1998, il minimo raggiunto è nel 2001 con +630%) seguito da Viareggio con valori al di sotto della media nel primo triennio (-100%) e con un picco positivo (+323%) raggiunto nel 2001.

D'altra parte, la variabile "Accantonamenti/RPI" è la conseguenza di scelte autonome da parte della direzione aziendale, pertanto, un *benchmarking* sul trend delle Aziende rispetto ad essa non risulta particolarmente significativo né si può ricavare l'orientamento complessivo della regione, più che mai condizionato da interventi random e da decisioni "contabili" legate alla chiusura d'esercizio di ciascuna Azienda.

## Altri costi / RPI



Rapportando altri costi a RPI ( $AC/RPI$ ) misuriamo le risorse che sono state assorbite per gli acquisti di esercizio, per i costi di manutenzione e riparazione delle immobilizzazioni, per il godimento di beni di terzi, per le spese amministrative e generali, per i servizi appaltati, e la variazione delle rimanenze. Il numeratore non è altro quindi, che la somma di tutte queste voci di costo le quali, nel quinquennio subiscono una crescita. Il valore più basso si registra nel 1998 con 533 milioni di euro, nel 1999 si rilevano 586 milioni di euro (+9,9%), nel 2000 636 ml (+8,5%), nel 2001 713 ml (+12%) e nel 2002 805 milioni di euro (+12,9%).

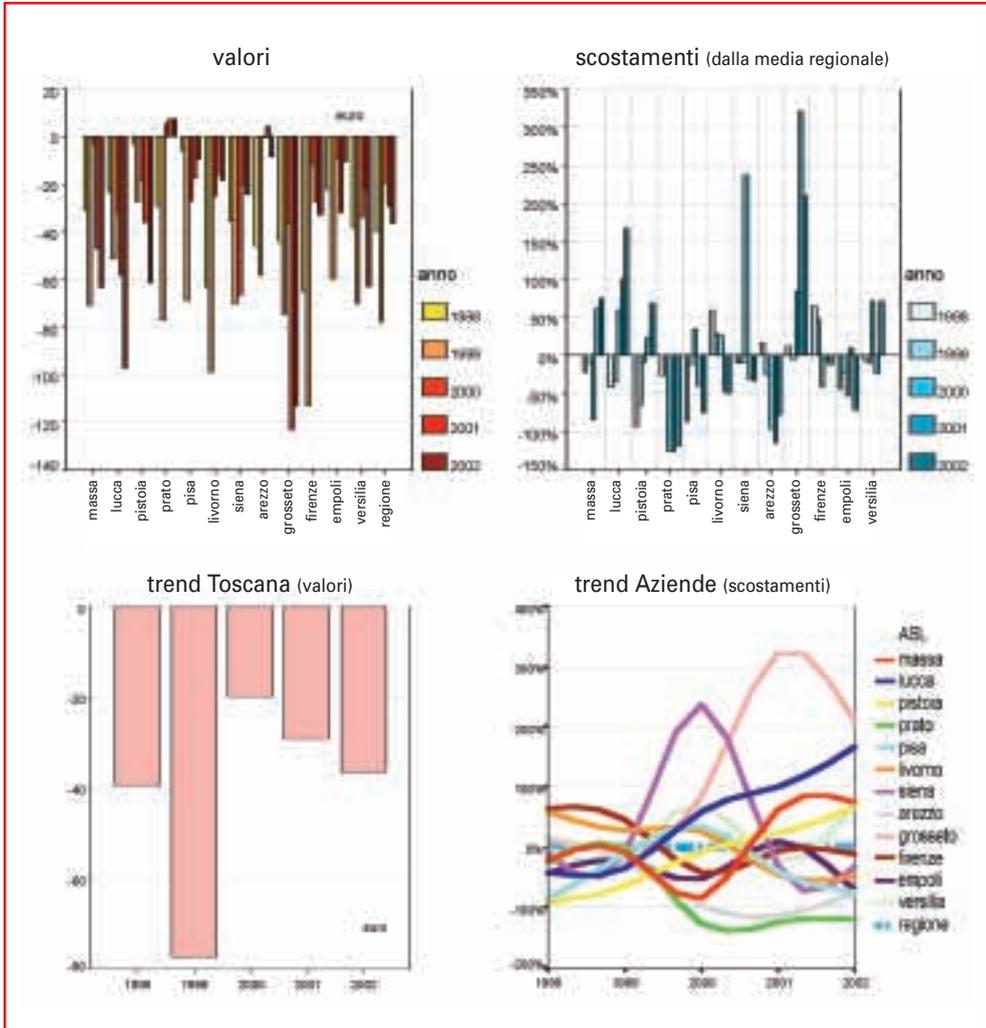
Come si può notare però l'indicatore non ha un andamento ben preciso; dal **trend Toscana**, i valori più bassi si sono registrati nel 2000 (25,86%) a seguire quelli rilevati nel 1998 e nel 2001 (rispettivamente di 25,89% e 26,74%). Le massime percentuali, nel 1999 (28,8%) e nel 2002 (28,94%), sono determinate da una minore incidenza di RPI che non riesce a seguire costantemente la crescita di questi costi (533/2.057; 586/2.034; 637/2.465; 713/2.667; 805/2.781).

I **valori** sono molto differenti soprattutto se mettiamo a confronto quelli di Massa, i più alti del quinquennio (tra il 31,4% e il 35,61%) con quelli di Pisa, Siena ed Empoli che si aggirano tra il 18,42% e il 24,64%. Molto elevati sono anche i valori di Pistoia, che nel periodo analizzato non scende al di sotto del 30%, seguita da Grosseto con un picco di 33,22% registrato nel 2002.

Dagli **scostamenti** emergono i valori di Massa, Lucca e Pistoia sempre al di sopra della media regionale con le percentuali più consistenti rilevate rispettivamente nel 2001(+30,92%), nel 2002 (+9,5%) e nel 2000 (+15,92%). Nell'intero quinquennio, Pisa, Siena ed Empoli si presentano costantemente al di sotto della media con scostamenti che vanno da -5% a -29%; Prato, Livorno ed Arezzo invece oscillano continuamente al di sopra e al di sotto dei valori regionali registrando oltretutto gli scostamenti più contenuti (tra -2,5% a +7,8%).

Il **trend** delle **Aziende** sottolinea l'alto assorbimento di RPI per l'Azienda di Massa il cui andamento, sempre al di sopra della media, raggiunge il massimo rapporto nel 2001 (+31%); spicca inoltre l'andamento di Siena quando, nel 2000, accorcia la sua distanza dalla media regionale di oltre il 10% rispetto all'anno precedente, nonché il trend decrescente di Firenze che passa da un +7,4% nel 1998 ad un -4,7% nel 2002 migliorando pertanto la sua performance. In generale, comunque, l'andamento delle Aziende rispetto alla media regionale è abbastanza irregolare con un leggera linearità per Pistoia (al di sopra), Livorno (sulla media), e Pisa (al di sotto). Anche in questo caso, data la variabilità di questi costi, è difficile proiettare l'andamento dell'indicatore tanto meno dare giudizi circa una valutazione delle performance.

## Risultato operativo pro capite (pop pesata)



Dopo aver analizzato gli indici relativi alle singole poste di bilancio, possiamo adesso ad analizzare alcuni risultati sintetici. Il risultato operativo pro capite **RO/POP** evidenzia il risultato pro capite della gestione operativa dell'Azienda, e mostra quante risorse sono rimaste a disposizione dell'Azienda dopo aver soddisfatto i bisogni dei cittadini. Anche in questo caso il numeratore si presenta nel quinquennio sempre negativo passando da -145 milioni di euro nel 1998 a -286 nel 1999 (+97%), a -74 nel 2000 (-74%), a -107 nel 2001 (+45%) e a -134 nel 2002 (+25%). I rapporti sempre negativi indicano che la gestione ha assorbito più risorse di quelle a disposizione e direttamente impu-

tabili all'erogazione di beni e servizi per il soddisfacimento dei bisogni dei cittadini.

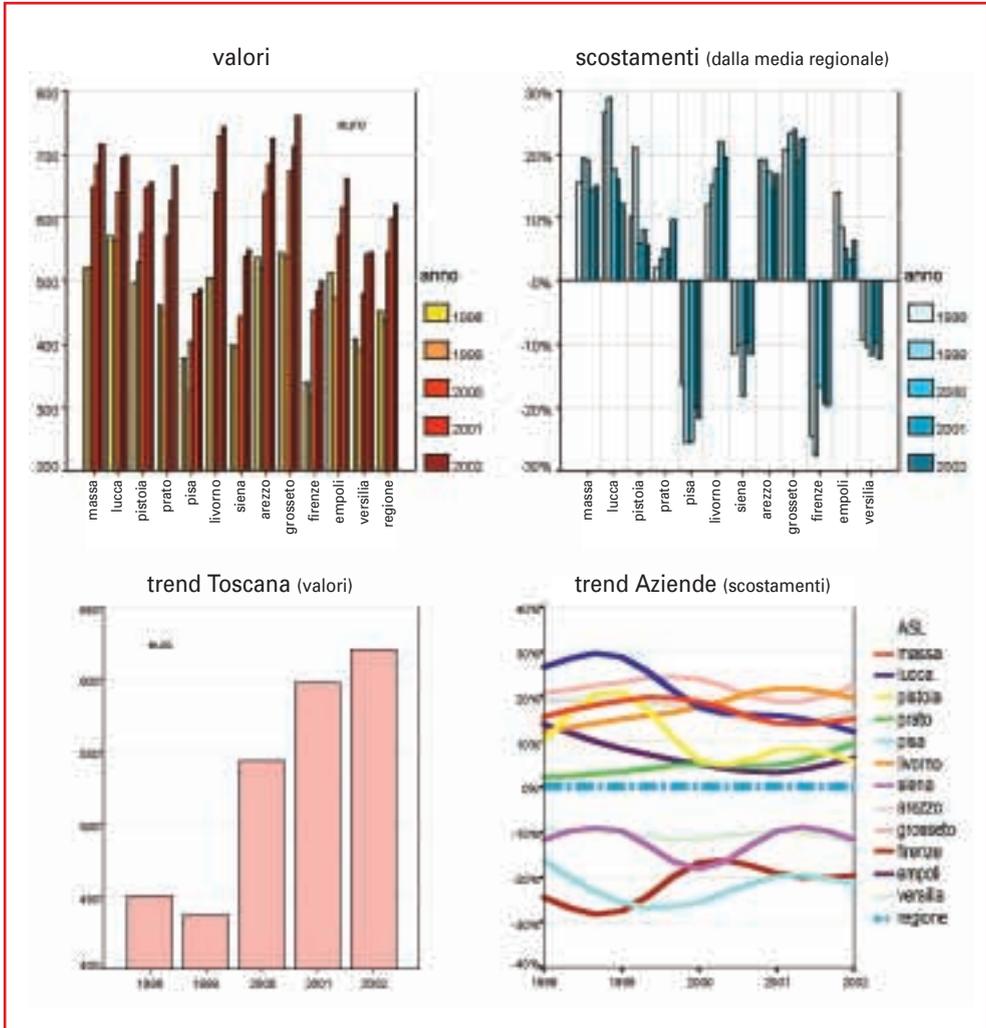
Per quanto riguarda il **trend** della **Toscana** si può notare un andamento alquanto irregolare; il più alto rapporto si registra nel 1999 (-77 euro pro capite) mentre il più basso nel 2000 (-21 euro pro capite), nel 1998 abbiamo un rapporto di -39 euro pro capite, che diminuisce leggermente nel 2002 (-37) e raggiunge i -29 euro nel 2001. Tali valori scaturiscono dai seguenti rapporti: 1998 =  $-145.416.481 / 3.685.686$ ; 1999 =  $-285.999.540 / 3.693.457$ ; 2000 =  $-73.533.190 / 3.704.669$ ; 2001 =  $-106.635.410 / 3.654.107$ ; 2002 =  $-133.718.946 / 3.654.107$ .

Anche per quanto riguarda i **valori** la differenza maggiore si rileva a Grosseto nel 2001 quando vengono raggiunti i -123 euro pro capite mentre il risultato positivo più alto lo consegue Prato nel 2001 con +7,55 euro pro capite (anche nel 2000 e nel 2001 è in positivo con +5 e +7 euro pro capite). Molto negativi anche i risultati di Lucca nel 2002 (-97) e Livorno nel 1999 (-99) mentre in positivo troviamo, oltre a Prato, Arezzo nel 2001 (+4,05). Per tutte le altre si registrano rapporti negativi e, di anno in anno, molto variabili con un massimo di -80 di Prato ed un minimo di -0,8 di Arezzo entrambi registrati nel 2000.

Per gli **scostamenti** si ripropone la solita situazione del risultato economico con Grosseto ancora la più distante dalla media (+321% nel 2001, +209% nel 2002) seguita da Siena nel 2000 con un +236%. Prato risulta essere sempre al di sotto dei valori regionali con scostamenti che vanno da un minimo di -0,6% ad un massimo di -126%; tutte le altre Aziende invece si alternano di anno in anno al di sopra e al di sotto della stessa. Un esempio è quello di Pistoia che nel 1998 registra un -92% e nel 2002 un +67%; lo stesso, ed in modo più rilevante, vale per Siena, che da -9% nel 1999 passa a +236% nel 2000, e per Grosseto, che da -4% nel 1999 passa a +85 nel 2001.

Il **trend** delle **Aziende** mostra ancora andamenti irregolari e disomogenei dove si notano di nuovo i picchi più alti di Siena e Grosseto. Pistoia risulta avere ancora un andamento lineare crescente (da -92% a +67%) così come anche accade per Lucca (da -41% nel 1998 a +166% nel 2002). In discesa si nota l'andamento di Prato (-26% nel 1998, -119% nel 2002) e quello di Arezzo (+17% nel 1998, -114% nel 2001) che invece si riprende un po' nel 2002 (-77%). Dato questo complesso panorama è difficile fare una proiezione futura per questo indice in quanto non esistono le condizioni necessarie per fare ipotesi su come si muoveranno le Aziende nel sostenimento di questa tipologia di costi per i prossimi anni.

## Contributi Regionali Trattenuti pro capite (pop pesata)



Il rapporto **CRT/POP** misura le risorse pro capite che l'Azienda ha a disposizione per svolgere direttamente la sua attività senza affidarsi a contratti e convenzioni esterne. Operativamente CRT è dato dalla differenza tra i contributi in conto esercizio e le tre voci di costo che, a questo scopo abbiamo isolato: la mobilità passiva, la farmaceutica e le convenzioni. La prima differenza che riscontriamo rispetto agli altri risultati pro capite è che i rapporti sono sempre positivi ed è possibile ipotizzarne un andamento futuro.

Dal **trend Toscana** è visibile una crescita costante del rapporto con un'anomalia registrata nel 1999, anno in cui si sono contabilizzati, oltre che i peggiori

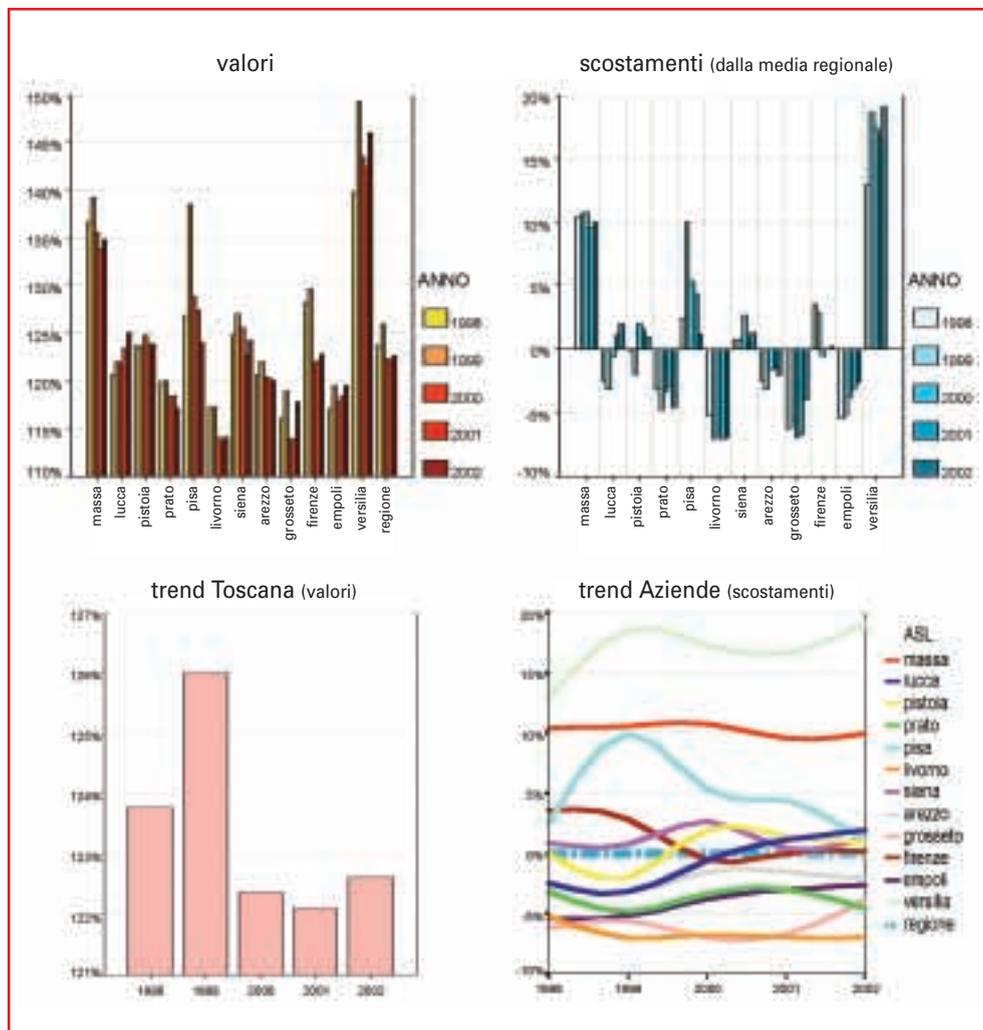
CRT, anche le perdite più consistenti. Siamo passati da un rapporto di 450 euro pro capite nel 1998 ad uno di 437 nel 1999 (-2,9%), da un 544 nel 2000 (+24,5%) ad un 598 nel 2001 (+9,9%) e ad un 621 nel 2002 (+3,8%), registrando un aumento complessivo del 27,53%.

I **valori** rilevati in ciascuna Azienda (con la sola eccezione di Massa e Pistoia) riflettono l'andamento del trend regionale e dal grafico emergono i picchi di Grosseto (1998=545, 1999=539, 2000=674, 2001=710, 2002=760) e di Lucca (1998=570, 1999=563, 2000=640, 2001=693, 2002=696); più in generale mostrano una minore disponibilità di risorse le AUSL sul cui territorio insistono le Aziende Ospedaliere. Quest'ultima considerazione è motivata dal fatto che queste Aziende, non potendo controllare le fughe verso le AO, registrano costi di mobilità elevati che di conseguenza vedono diminuire il valore di CRT. Tra i valori più bassi si aggiunge anche la Versilia che per motivi diversi rispetto a Pisa, Siena e Firenze, registra rapporti inferiori alla media (1998=409, 1999=392, 2000=480, 2001=540, 2002=544).

Come mostra infatti il grafico degli **scostamenti**, le quattro Aziende che si trovano costantemente al di sotto della media regionale sono proprio Pisa, Siena, Firenze con percentuali che vanno dal -10% al -28% e Viareggio che rimane stabile intorno al -11%. Tutte le altre sono sempre al di sopra della media e registrano i maggiori scostamenti le Aziende di Lucca nel 1998 e nel 1999 (+27%, +29%) e di Grosseto negli altri anni (+24%, +19%, +22%). I più bassi vengono invece registrati da Prato con un minimo nel 1998, +2,16% e un massimo nel 2002, +10%.

Dal **trend Aziende** notiamo una maggiore stabilità negli andamenti di Arezzo e di Viareggio ed una situazione non ancora regolare per tutte le altre. Pistoia passa da un +21% nel 1999 ad un +5,7% nel 2000 per poi salire a +8% nel 2002; Firenze invece, va da un -25% del 1998 ad un -29% nel 1999, da un -17% nel 2000 ad un -20% nel 2001 e nel 2002. Anche Siena è in continua oscillazione con scostamenti del -10% nel primo e nell'ultimo biennio e con una caduta a metà periodo (2001) che tocca il -18%. Queste risorse, come abbiamo già accennato costituiscono un'importante manovra economica a disposizione delle Direzioni aziendali; in questo caso quindi è possibile non tanto controllare l'andamento di queste risorse ma cercare il modo ottimale di utilizzarle evitando inutili sprechi per riuscire a rispettare il vincolo della parità di bilancio.

## RPI / CRT



Il rapporto **RPI/CRT** esprime la percentuale delle risorse per la produzione interna sui contributi regionali di cui dispone l'Azienda. A parità di CRT, tanto maggiore è il rapporto, tanto migliore è la capacità della stessa di procurarsi risorse aggiuntive con lo svolgimento dell'attività interna. A livello regionale si sono registrati i seguenti importi: RPI è passato da 2,06 miliardi di euro nel 1998 a 2,03 nel 1999 (-1,4%), a 2,46 nel 2000 (+21%), a 2,66 nel 2001 (+8%), a 2,78 nel 2002 (+4%); CRT è passato da 1,66 miliardi di euro nel 1998 a 1,61 nel 1999 (-3%), a 2,01 nel 2000 (+24%), a 2,18 nel 2001 (+8%), a 2,26 nel 2002 (+3%).

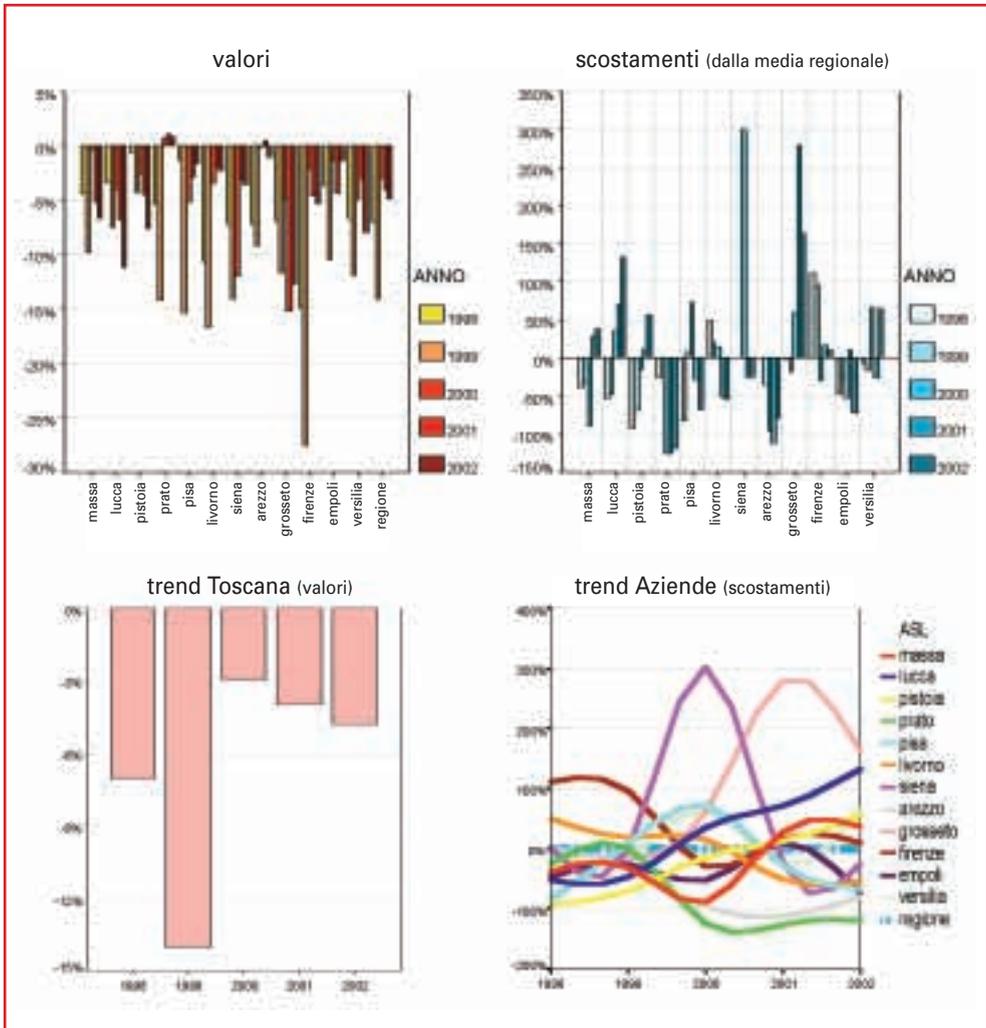
Nel grafico **trend Toscana**, si osserva che nel periodo analizzato i valori del rapporto non hanno un andamento costante. Nel 1998 si registra un 123,79%, seguito da un 126%, il rapporto più alto nel quinquennio, rilevato nel 1999. I rapporti più bassi si registrano nei tre anni successivi e corrispondono ai seguenti valori: 122,11% (2001), 122,38% (2000) e 122,64% (2002).

Nel grafico **valori** ciascuna Azienda registra andamenti propri non sempre riconducibili a quello medio regionale. Rispetto ai contributi regionali trattenuti, l'Azienda che più riesce a procurarsi risorse aggiuntive è Viareggio con il valore massimo del quinquennio (149%) rilevato nel 1999, seguita da Massa che, sempre nel solito anno registra un valore del 139%. Al contrario, i più bassi rapporti si registrano a Grosseto (mediamente del 116%) e Livorno (mediamente del 115%), dovuti non proprio ad una minore capacità di reperire risorse quanto piuttosto ad un elevato CRT, tra i maggiori della Toscana.

Facilmente intuibile dal grafico valori, i maggiori **scostamenti** si registrano per Viareggio e per Massa rispettivamente del +17% e del 10% in media nel quinquennio. Sempre al di sopra dei valori regionali, anche se con scostamenti minori, troviamo l'Azienda di Pisa con un + 4,6% e quella di Siena con un +1,2% in media; al contrario accade per Livorno (-6,58%) e Grosseto (-5,89%) che nel quinquennio registrano i più alti scostamenti al di sotto della media seguiti da Empoli (-4%), Prato (-3,76%) ed Arezzo (-2,16%). Per quanto riguarda Pistoia, Lucca e Firenze, registrano i minori scostamenti alternandosi di anno in anno al di sopra e al di sotto della media.

Per quanto riguarda il **trend Aziende**, gli andamenti sono alquanto disomogenei; molto isolati sono il trend di Viareggio, in continua crescita, quello di Massa, lineare rispetto all'andamento regionale, e quello di Pisa, in netta discesa dopo la crescita avvenuta tra il 1998 e il 1999 (da 2,52% a 9,97%). Al di sotto della media i trend risultano essere molto vicini ma sempre irregolari; Lucca ed Empoli crescono costantemente, Pistoia oscilla al di sotto e al di sopra dei valori regionali, Firenze decresce, Siena ad eccezione del 2000, si accosta molto alla media; anche in questo caso siamo di fronte ad una situazione molto varia e poco prevedibile soprattutto per quelle Aziende i cui andamenti non sono affatto regolari.

## Risultato operativo / RPI



Con **RO/RPI** vogliamo individuare qual è l'incidenza del risultato operativo sulle risorse che rimangono disponibili per la produzione interna di beni e servizi; la performance dell'Azienda risulterà migliore quanto più questo rapporto tenderà verso valori positivi.

Il **trend della Toscana** mostra un evidente valore negativo (-14,06%) nel 1999 e nell'anno successivo un forte miglioramento (-2,98%); per capire a cosa è dovuta tutta questa variabilità analizziamo i singoli rapporti: -73/2.465 (2000); -107/2.667 (2001); -134/2.782 (2002); -145/2.057 (1998); -286/2.035 (1999). Il maggior valore che si ottiene nel 1999 è dato un forte diminuzione delle ri-

sorse per la produzione interna. Nell'anno 2000 invece il "miglior" risultato operativo ha incrementato il rapporto tra quest'ultimo e le risorse a disposizione delle Aziende diminuendo pertanto la negatività dell'indicatore.

Confrontando il trend con i **valori** ci accorgiamo che non rispecchia per ciascuna Azienda ad eccezione di Firenze. Il valori più alti in assoluto li raggiungono nel 1998 e nel 1999 Firenze (rispettivamente -14,9% e -27,55%), nel 2000 Siena (-11,95%), nel 2001 e nel 2002 Grosseto (rispettivamente -15,18% e -12,64%). Elevati anche i rapporti di Livorno, Pisa e Prato nel 1999 (rispettivamente di -16,75%, -15,28%, -14,17%). Fanno eccezione i valori per Prato nel 2000, nel 2001 e nel 2002 (0,75%, 1,02%, 0,89%) e per Arezzo nel 2001 (0,49%) che, rispetto a tutti gli altri sono positivi ossia sono state risparmiate delle risorse dopo aver prodotto internamente beni e servizi.

Analizzando gli **scostamenti** vediamo come Prato ed Arezzo sono sempre al di sotto della media regionale mentre nessuna Azienda è costantemente al di sopra. Dal grafico si nota lo scostamento positivo più alto per Firenze nel 1998 e 1999 (+111% e +96%), per Siena nel 2000 (+301%), per Grosseto nel 2001 e 2002 (+280%, +163%). Gli scostamenti negativi più alti sono associati a quelle Aziende che hanno ottenuto un quoziente positivo ossia Prato (2000 = -125,13%, 2001 = -125,48%, 2002 = -118,58%) e Arezzo (2001 = -112,35%).

I **trend** delle **Aziende** sono tutti non lineari; salta all'occhio il picco che raggiunge Siena nel 2000 (+301%) e l'evidente discesa di Prato (da -0,85% nel 1999 a -125,48% nel 2001). Pistoia e Lucca crescono rapidamente (la prima da -93% nel 1998 a +57% nel 2002; la seconda da -52% nel 1998 a +133% nel 2002) al contrario di Firenze che decresce fino al 2000, nel 2001 si allinea alla media regionale per poi superarla leggermente nel 2002. Ricordiamoci che per leggere questi grafici dobbiamo ricordarci che uno scostamento dalla media positivo ed elevato esprime una performance peggiore rispetto ad uno scostamento elevato ma negativo; questo perché i valori sono negativi pertanto più è positivo lo scostamento dalla media, peggiore è il risultato che produce il rapporto.

## 8. CONCLUSIONI

La ricerca effettuata ha consentito di enucleare alcune rilevanti criticità sia concettuali sia operative legate non solo all'analisi di bilancio delle Aziende Sanitarie, ma ancor più alla valutazione delle loro performance tramite le voci iscritte in bilancio. Una prima risposta a queste problematiche è offerta dall'analisi per quozienti che senza esaurire i dubbi e le difficoltà concernenti il monitoraggio e la verifica dei risultati economici delle AUSL, offre una risposta concreta ai limiti legati l'applicazione alle Aziende sanitarie di uno strumento, quale il bilancio di esercizio, tradizionalmente pensato per le imprese di produzione private.

Dal punto di vista operativo, è emersa la non uniformità dei comportamenti contabili assunti dai diversi attori aziendali, riconducibile in parte, all'assenza oggettiva di principi contabili chiari e vincolanti, in parte, ad una mancata condivisione degli schemi esistenti e dei dettami regionali. Ne risulta una diffusa disomogeneità di interpretazione delle norme, cui si accompagnano in alcuni casi politiche di bilancio miranti ad alterare i risultati contabili. Dal punto di vista sostanziale, invece, esiste una diversa significatività dei dati di bilancio, che generandosi da scritture contabili strettamente correlate alle realtà aziendali, risentono fortemente delle procedure che ne supportano la rilevazione, nonché dell'assetto organizzativo dell'Azienda stessa, della sua articolazione logistica e delle caratteristiche del suo sistema informativo. A ciò si sommano le peculiarità legate alla diversa offerta territoriale che caratterizza ciascuna Azienda, prescindendo dalle quali è preclusa qualsiasi corretta interpretazione delle informazioni presenti in bilancio.

Le possibili soluzioni alle problematiche di cui sopra fanno riferimento innanzitutto alla necessità di definire e diffondere un corpus di principi contabili realmente condivisi e per questo capaci di garantire omogeneità nel recepimento delle norme e nel trattamento dei dati. In secondo luogo, si evidenzia il bisogno di sviluppare sistemi informativi, procedure e assetti organizzativi coerenti e funzionali con le attività contabili. Nel contempo, appare imprescindibile una profonda conoscenza delle dinamiche economiche ed operative da cui originano i valori; a questo fine, la nota integrativa e la relazione del DG potrebbero costituire – qualora presentassero contenuti e caratteristiche comuni tra tutte le Aziende – due utilissimi strumenti conoscitivi. D'altra parte, proprio la disomogeneità diffusa dei dati di bilancio porta a concludere che l'uniformità di comportamento è proponibile solo in termini generali, la qual cosa (senza negare l'imprescindibile necessità di sviluppare schemi di analisi dei bilanci) sembra suggerire come punto di partenza per un'analisi comparativa e sistemica un

maggior livello di dettaglio, rintracciabile concretamente nel piano dei conti. Al fine di realizzare una corretta riclassificazione di bilancio, infatti, per il controllo regionale potrebbe essere auspicabile partire proprio dai conti economici operativi, che offrendo informazioni più analitiche, consentono di verificare almeno le disomogeneità formali e garantiscono un'uniforme riaggregazione/disaggregazione dei dati.

Dal punto di vista concettuale, è apparsa evidente la stretta correlazione del tema contabile con il sistema di finanziamento delle Aziende stesse, nella misura in cui le modalità di trasferimento delle risorse utilizzate dalla Regione individuano in qualche modo gli ambiti di responsabilità delle Aziende. Tuttavia, mentre sembrano ormai assodati gli strumenti su cui si fonda il processo di allocazione delle risorse ed in particolare le attribuzioni per quota capitaria, che - dopo l'esigenza di riequilibrare situazioni passate legate al finanziamento per spesa storica-, rispondono oggi a criteri di equità ed oggettività sempre maggiori, restano ancora da definire i reali margini di manovra economica a disposizione delle direzioni aziendali. In particolare, rispetto all'ammontare di risorse disponibili per le Aziende sanitarie in qualità di contributi in conto esercizio, è emersa la necessità di rivalutare o meglio di isolare la quota di risorse realmente fruibili per lo svolgimento delle proprie attività di produzione ed erogazione. In altri termini, sulle risorse attribuite a ciascuna Azienda pesano i costi di servizi sanitari erogati all'esterno dell'Azienda stessa (mobilità passiva, farmaceutica e convenzioni), che non possono considerarsi sotto il suo governo. Ne deriva che le performance aziendali, intese come capacità di contenimento della spesa, dovrebbero essere misurate sulla quota di risorse che rimangono all'Azienda al netto dei costi sostenuti per le prestazioni erogate da professionisti "esterni" all'Azienda stessa. Infine, non bisogna dimenticare che qualora il meccanismo di finanziamento riflettesse la disponibilità a pagare dei cittadini per i servizi ricevuti o, ancor meglio, il beneficio ricavato dagli stessi, allora il risultato d'esercizio misurato sulle reali risorse a disposizione dell'Azienda rappresenterebbe anche un indice di economicità complessiva della stessa.

Le prospettive di sviluppo e continuità del presente lavoro sono numerose. Innanzitutto, l'aggiornamento annuale dei dati raccolti, in maniera tale da fornire un quadro continuativo dell'evoluzione degli indicatori costruiti e delle performance da essi espressi. Altra linea di sviluppo potrebbe essere l'estensione dell'analisi alle quattro Aziende ospedaliere toscane. Un'ulteriore ipotesi di continuità è rappresentata dall'opportunità di uscire dai confini regionali e riflettere sulla possibilità di garantire una omogeneità della struttura dei bilanci delle AUSL tale da garantire la comparabilità a livello nazionale. Inoltre, sarebbe auspicabile realizzare un archivio informatizzato dell'attività di analisi dei bilanci delle Aziende sanitarie, che fornisca una memoria storica del *know how* elabo-

rato dai vari team/progetti/studi nonché un aggiornamento costante delle iniziative in corso, promuovendo quindi lo scambio di esperienze e la diffusione delle conoscenze. Infine, a fronte delle costituende Società della Salute, assume grande rilevanza la possibilità di affiancare al bilancio di esercizio un “bilancio di missione” capace di rendere conto dei risultati di salute conseguiti dalle Aziende Sanitarie e fornire, quindi, agli attori locali un valido strumento di indirizzo e verifica dei risultati di salute ottenuti.



## BIBLIOGRAFIA

### Normativa nazionale

- Legge del 23 ottobre 1992, n. 421, *Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale.*
- Legge dell'8 novembre 2000, n. 328, *Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali.*
- Legge 16 novembre 2001, n. 405, *Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 18 settembre 2001, n. 347 recante interventi urgenti in materia di spesa sanitaria.*
- Decreto Legislativo del 9 aprile 1991 n. 127, *Attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Legge 26 marzo 1990 n. 69.*
- Decreto legislativo del 30 dicembre 1992, n. 502, *Riordino della disciplina in materia sanitaria a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.*
- Decreto legislativo del 7 dicembre 1993, n. 517, *Modificazioni al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 recante riordino della disciplina in materia sanitaria a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.*
- Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali.*
- Decreto legislativo del 19 giugno 1999, n. 229, *Norme per la razionalizzazione del Servizio sanitario nazionale, a norma dell'articolo 1 della legge 30 novembre 1998, n. 419.*
- Decreto Ministeriale 20 ottobre 1994, *Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere.*
- Decreto Ministeriale 11 febbraio 2002, *Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere.*

### Normativa regionale

- Legge Regionale del 22 febbraio 1996 n. 14, *Norme sull'utilizzazione del patrimonio e sui contratti delle aziende sanitarie.*
- Legge Regionale 8 marzo 2000 n. 22, *Riordino delle norme per l'organizzazione del servizio sanitario regionale.*
- Delibera della Giunta Regionale del 26 agosto 1996 n. 01091: *Approvazione direttive regionali in materia di contabilità delle Aziende sanitarie toscane.*
- Delibera della Giunta Regionale del 06 maggio 2002, n. 442: *Progetto di implementazione della revisione contabile dei bilanci di esercizio delle Aziende sanitarie.*
- Delibera della Giunta Regionale del 10 novembre 2003, n. 1171: *Approvazione schemi di bilancio delle Aziende Sanitarie.*
- Delibera della Giunta Regionale del 12 Gennaio 2004, n. 11: *Progetto di implementa-*

*zione della revisione contabile dei bilanci di esercizio delle aziende sanitarie: seconda fase della sperimentazione.*

Nota del 6 aprile 1998 n. 11/16400/3.8 relativa alla tenuta della contabilità nell'esercizio 1997.

Nota del 26 aprile 1999 n. 11/15338/3.8 relativa alla tenuta della contabilità nell'esercizio 1998.

Nota del 15 marzo 2000 n. 105/8664/3.8 relativa alla tenuta della contabilità nell'esercizio 1999.

Nota del 20 marzo 2001 n. 105/10263/3.8 relativa alla tenuta della contabilità nell'esercizio 2000.

### **Monografie**

Airoldi G., Brunetti G., Coda V., *Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1994.

Anessi Pessina E., "Il sistema di contabilità generale: diffusione e maturità", in Anessi Pessina E., Cantù E., *L'Aziendalizzazione della sanità in Italia*, EGEA, Milano, 2000.

Anessi Pessina E., "Il sistema di contabilità generale: normative regionali a confronto", in Anessi Pessina E., Cantù E., *L'Aziendalizzazione della sanità in Italia*, EGEA, Milano, 2000.

Anessi Pessina E., *La contabilità delle aziende pubbliche*, Milano, Egea 2000.

Anessi Pessina E., "L'equilibrio economico delle Aziende sanitarie pubbliche nel periodo 1998-2000", in Anessi Pessina E., Cantù E., *L'Aziendalizzazione della sanità in Italia, Rapporto OASI 2002*. EGEA, 2002.

Anessi Pessina E., "L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Aziende pubbliche di servizi sanitari: aspetti di determinazione e interpretazione del risultato di esercizio", in Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica: Aspetti Istituzionali di Politica Economica e di Sistemi Contabili*, Egea, Milano, 1995.

Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle Aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996.

Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo economico nelle Aziende sanitarie*, EGEA, Milano, 1990.

Brunetti G., Coda V., Bergamin Barbato M., *Indici di bilancio e flussi finanziari. Strumenti per l'analisi della gestione*, ETAS Libri, Milano, 1991.

Buccoliero L., "Il processo di introduzione della contabilità economica nelle Aziende sanitarie: alcune riflessioni sulla base di un confronto dei diversi orientamenti normativi regionali", in Zavattaro F., Anessi Pessina E., Cantù E., Ardissoni M.G. (a cura di), *Rapporto OASI numero 0*, 1999.

Caperchione E., "La tenuta della contabilità per la costruzione del conto economico", in Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità nell'Ente Locale*, Rimini, Maggioli, 1996.

Casati G. (a cura di), *Manuale di contabilità direzionale nelle Aziende sanitarie*, EGEA, Milano, 1996.

Caselli R., *Il nuovo bilancio delle Aziende sanitarie ed ospedaliere*, Asi, Roma, 1997.

Catturi G., *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, CEDAM, Padova, 1989.

Coda V., Frattini G., *Valutazioni di bilancio*, Libreria Universitaria editrice, Venezia, 1990.

Devecchi C. (a cura di), *Analisi di bilancio*, voll I e II, Giappichelli, Torino, 1993.

- Frattoni G., *Contabilità e bilancio*, Giuffrè, Milano, 1997.
- Grandis F.G., *Lo schema di bilancio delle Aziende sanitarie pubbliche*, CEDAM, Padova, 1996.
- Martinelli M., *La contabilità e il bilancio nelle Aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.
- Ragioneria Generale dello Stato, *Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie*, *Bollettino di informazione*, Numero speciale, Roma, 1995.
- Tieghi M., *Il bilancio d'esercizio delle Aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*, CLUEB, Bologna, 2000.
- Zangrandi A., *Amministrazione delle Aziende sanitarie pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1999.

### **Articoli**

- Anessi Pessina E. "Contabilità e bilancio nelle aziende pubbliche".
- Bagnoli L., "Il bilancio di esercizio nell'Azienda sanitaria: una lettura critica", *Revisione contabile*, n. 19, 1998.
- Battaglia G., Zavattaro F., "L'introduzione della contabilità economico patrimoniale: quali strumenti operativi per l'interpretazione dei valori economici", *Mecosan*, n. 21, 1997.
- Battaglia G., Leoni G., "L'analisi per quozienti di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche: il caso della Regione Piemonte", *Mecosan*, n. 36, 2000.
- Caselli R., "Osservazioni sullo schema di bilancio elaborato dai ministeri della sanità e del tesoro", *ASI*, n. 27, 1995.
- Santesso E., Sostero U., "La sterilizzazione degli ammortamenti: alcune riflessioni critiche", *Mecosan*, n. 30, 1999.
- Zangrandi A. (a cura di), "Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica", *Mecosan*, n. 6, 1993.
- Zavattaro F., Anessi Pessina E., "Prime riflessioni sui sistemi di contabilità economica nel SSN", *Mecosan*, n. 10, 1994.



## **Abbreviazioni**

<i>AO</i>	Azienda Ospedaliera
<i>ARS</i>	Agenzia Regionale di Sanità
<i>ASL</i>	Azienda Sanitaria Locale
<i>AUSL</i>	Azienda Unità Sanitaria Locale
<i>DG</i>	Direttore Generale
<i>DGR</i>	Delibera della Giunta Regionale
<i>D. Leg.</i>	Decreto Legislativo
<i>ILOR</i>	Imposta Locale sui Redditi
<i>IRAP</i>	Imposta Regionale sulle Attività Produttive
<i>IRPEG</i>	Imposta sui Redditi delle Persone Giuridiche
<i>LEA</i>	Livelli Essenziali di Assistenza
<i>L.R.</i>	Legge Regionale
<i>MMG</i>	Medici di Medicina Generale
<i>OES</i>	Osservatorio di Economia Sanitaria
<i>PAL</i>	Piani Attuativi Locali
<i>PDT</i>	Percorso Diagnostico-Terapeutico
<i>PLS</i>	Pediatri di Libera Scelta
<i>PSN</i>	Piano Sanitario Nazionale
<i>PSR</i>	Piano Sanitario Regionale
<i>SSN</i>	Servizio Sanitario Nazionale
<i>SST</i>	Servizio Sanitario Toscano
<i>USL</i>	Unità Sanitaria Locale



Finito di stampare in Firenze  
presso la tipografia editrice Polistampa  
Maggio 2005

