

Come viene contabilizzato un "equivoco"¹

ABSTRACT: The transformation from merely financial accounting to the so called "economic" accounting (double entry) in the Local Health Authorities and independent Hospital has caused some problems due to the usage of civil code regulations. In this paper we analyze and criticize the solutions that have been proposed in the guidelines issued from "Ragioneria Generale dello Stato " and that have been adopted by many regions, including Emilia Romagna's Local Health Authorities and independent Hospital.

Le aziende ospedaliere hanno adottato la cosiddetta "contabilità economica" che deve il suo strano nome all'esigenza di distinguerla dalla previgente" contabilità finanziaria"².

Nella foga di modernizzare il tutto, il Legislatore, non si sa se conscio o meno delle conseguenze, ha istituito l'obbligo di seguire, nella redazione del bilancio di tali enti, le norme contabili contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile³.

Ben presto però le Autorità allora in carica si sono accorte che l'adozione di principi contabili propri delle aziende "private" comportavano l'emersione di pesanti perdite nei conti economici delle aziende ospedaliere. Per correre ai ripari, la Ragioneria generale dello Stato ha "inventato" una soluzione che, evidentemente, è sembrata riuscire a raggiungere il "miracolo" di migliorare in un solo colpo sia il patrimonio netto, che il risultato economico di tali Aziende, adottando con alcune mo-

¹ Per la ricerca bibliografica mi sono avvalso della collaborazione del Dott. Matteo Santi, al quale va il mio sentito ringraziamento.

² Sulle motivazioni che hanno spinto all'adozione di tale tipo di contabilità, cfr. PAVAN A., *Gestione economica delle aziende sanitarie e "sterilizzazione" degli ammortamenti*, in *Il Sole 24 Ore Sanità*, 24/30 Aprile 2001. I fenomeni connessi con l'evoluzione delle aziende ospedaliere hanno formato oggetto di numerosi studi nell'ambito dell'Economia aziendale; fra quelli più vicini all'oggetto del presente lavoro si cfr.: ANSELMI L. - VOLPATTO O., *L'azienda salute*, Giuffrè, Milano, 1990; BORGONOV E. - ZANGRANDI A., *L'ospedale: un approccio economico aziendale*, Giuffrè, Milano, 1988; OLLA G. - PAVAN A., *Il management nell'azienda sanitaria*, Giuffrè, Milano, 1996; SANTESSO E. - SOSTERO U., *Strumenti per il controllo di gestione nelle Unità Sanitarie Locali*, Franco Angeli, Milano, 1987; SANTI M., *Il controllo multidimensionale integrato: aspetti teorici ed applicativi*, Nautilus Edizioni, Bologna, 2001; ZANGRANDI A., *Amministrazione delle aziende sanitarie pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1999.

³ Per l'analisi dell'evoluzione dei sistemi contabili delle aziende sanitarie si veda REA M., *Le aziende sanitarie pubbliche: profilo economico aziendale modello contabile e problematiche di bilancio*, Giappichelli, Torino 1998.

difiche un "meccanismo" noto sotto il nome di "sterilizzazione degli ammortamenti". Esso parte dal presupposto che i cespiti ammortizzabili, acquisiti dalle Aziende Ospedaliere attraverso i contributi conto capitale, in realtà non rappresentano costi a carico delle aziende medesime, essendo, per definizione, sostenuti dalla collettività attraverso i contributi.

Inoltre, si dice, detti contributi sono assimilabili a "capitale d'apporto": detto-fatto, secondo la Ragioneria Generale dello Stato da un lato si computano all'interno del capitale netto dell'ente, mentre dall'altro, dato che gli investimenti non hanno provocato esborsi, si neutralizza l'effetto dei correlati ammortamenti sul conto economico, con grande soddisfazione di tutti.

In effetti, esaminando il documento della *Ragioneria generale dello Stato Ispettorato generale di Finanza Divisione 11^a, prot. 137601*, datato Roma 7/5/96, si nota quanto segue.

In esso, alle pagine 19, 20, 21 e 33, viene chiaramente indicato il procedimento suggerito, che consiste:

- 1) nell'inserimento tra le poste di patrimonio netto dei "contributi in c/capitale" costituiti da fondi assegnati alle USL dalle regioni o dalle province autonome, senza obbligo di restituzione;
- 2) nello storno di parte di detti contributi con contropartita al "c/utilizzo di contributi in conto capitale", che è parte integrante della voce di conto economico "valore della produzione"⁴.

Come detto, la giustificazione del procedimento sta nella volontà di «sterilizzare» le quote d'ammortamento, allo scopo di evitare la «dilatazione del contenuto dei conti contributi in c/capitale» e «l'esposizione di perdite d'esercizio causate dall'incidenza delle quote d'ammortamento».

In altre parole, da un lato i contributi vengono rappresentati come quote di capitale proprio d'apporto e dall'altro vengono via via girati come componenti positivi di reddito nel conto economico. Anche ad un primo sommario esame, il proposto procedimento non è evidentemente condivisibile per i seguenti motivi:

⁴ Per una interessante disamina del livello di affinamento raggiunto relativamente alle procedure contabili di "contabilità economica" dalle diverse aziende sanitarie della regione Emilia Romagna, si veda ROVERSI E. - TRAVAGLINI C. - SANTI M. - PALMIERI M., *Rapporto sulla verifica dei sistemi tecnico-contabili e del controllo di gestione nelle aziende sanitarie dell'Emilia Romagna*, Assessorato alla Sanità della Regione Emilia Romagna, 1997; sulle difficoltà di introduzione del nuovo sistema contabile si vedano anche SANTI M., *Il controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, in Sanità Pubblica, n. 3/1998; FORTUNATI MARZAROLI V. - ROVERSI E., *Le aziende del servizio sanitario nazionale*, Clueb, Bologna, 1998; per l'inquadramento sistemico delle esigenze gestionali delle aziende sanitarie si veda ZANETTI M. (a cura di), *Il medico ed il management: guida ragionata alle funzioni gestionali*, Accademia nazionale di medicina, 1996.

- a) La normativa vigente in materia (D. leg.vo 30 dicembre 1992 n. 502) impone per le Aziende sanitarie ed ospedaliere il rispetto delle disposizioni contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile in tema di bilancio;
- b) L'art. 2424 c.c., nel dettare la struttura obbligatoria dello stato patrimoniale, indica al passivo sotto la lettera A) *Patrimonio netto* nove voci contraddistinte da numeri romani; ognuna di tali voci è rappresentativa del capitale proprio d'apporto, di riserve di utili o di capitale, o del risultato d'esercizio. E' assolutamente esclusa ogni altra voce che non sia rappresentativa di quote di capitale netto (e rappresenti, invece, debiti, altre passività vere e proprie, o poste rettificative dell'attivo).
- c) Esiste una regola fondamentale della Ragioneria, che deve essere sempre verificata in sede di Revisione contabile, secondo la quale *il capitale netto alla fine di ciascun periodo deve necessariamente essere uguale al capitale netto all'inizio del periodo stesso, più gli eventuali conferimenti, meno gli eventuali prelievi, più o meno il risultato economico del periodo.*
- d) Esistono (nella sostanza) due diverse modalità di contabilizzazione degli ammortamenti dei cespiti acquisiti attraverso contributi in c/capitale: la prima considera detti contributi come parti del patrimonio netto e contabilizza gli ammortamenti dei correlativi cespiti in modo assolutamente normale; la seconda considera i contributi come poste del passivo (ricavi anticipati, fondi spese future), o voci rettificative dell'attivo ed elimina in tutto o in parte l'incidenza degli ammortamenti sul risultato economico di periodo. Entrambe le modalità devono considerarsi corrette.
- e) Il documento in oggetto propone una "terza" modalità di registrazione, che media tra le due, pervenendo, però, a risultati non accettabili: essa, infatti, assume due ipotesi fra loro *non compatibili*. Se la posta "contributi in c/capitale" deve fungere da contropartita contabile a componenti positivi di reddito (utilizzo di fondi) *non può avere la natura di posta di patrimonio netto*, se, invece, si ritiene che si tratti di vero e proprio *capitale d'apporto*, è scorretto qualsiasi suo utilizzo diretto a c/economico⁵.

⁵ La dottrina è unanime nel condannare tale prassi: v'è chi definisce "incomprensibile" la proposta variazione di patrimonio netto (SANTESSO E. - SOSTERO U., *La sterilizzazione degli ammortamenti: alcune riflessioni critiche*, in Mecosan n. 20-1999), chi la considera una "soluzione ibrida" (TIEGHI M., *Il bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*, Clueb, Bologna, 2000, pag. 116), chi evidenzia come essa porti ad "informazioni distorte" (VAGNONI E., *Il controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, Pitagora, Bologna, 1998, pag. 122).

- f) Da ultimo il criticato procedimento viola il principio fondamentale di Ragioneria e di Revisione contabile indicato al precedente punto c). Si consideri, infatti, il seguente esempio:

Si abbia all'inizio del periodo:

- beni ammortizzabili	1000
- patrimonio netto	1500
di cui 1000 di contributi	

Nel periodo riscontriamo:

- ricavi di prestazioni	150+
- ammortamenti	50-
- altri costi	100-
- utilizzo contributi	50+

risultato d'esercizio (utile)	50+
-------------------------------	-----

Il capitale netto a fine periodo dovrebbe essere pari a quello iniziale di 1500, più il risultato di 50 e quindi 1550: al contrario, per la riduzione della voce "contributi in c/capitale", esso risulta ancora pari a 1500. E' evidente che è stato rappresentato come parte di capitale netto qualcosa che tale non è e si raffigura vera e propria posta passiva.

A conclusione di queste brevi note, si può osservare che, probabilmente, tutto deriva da un "equivoco": in Ragioneria, come in tutte le scienze esatte, nulla si crea e nulla si distrugge. Un'elargizione, per quanto generosa sia, non può aumentare contemporaneamente sia il capitale che il reddito, duplicando, così, la propria influenza sulla "ricchezza" aziendale, almeno provvisoria. Bisogna scegliere tra due obiettivi tra loro incompatibili: o si vuole rappresentare una situazione patrimoniale "più florida", considerando i contributi come conti di patrimonio netto, ma allora gli ammortamenti dei cespiti acquisiti grazie a tali contributi devono incidere sul conto economico, anche se portano a "dolorose perdite", oppure si preferisce privilegiare l'aspetto reddituale, mitigando il peso degli ammortamenti attraverso generosi "utilizzi di contributi in c/capitale", ma allora si deve rinunciare ad un improprio "abbellimento patrimoniale", confermando impietosamente un deficit non nascondibile. La soluzione proposta dalla Ragioneria generale dello Stato, confondendo i due fenomeni, viola i diritti del lettore del bilancio ad una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.