

Il sistema delle procedure amministrativo-contabili della GSA: il caso di Regione Lombardia e Regione Veneto

Cecilia Langella, Niccolò Persiani*

Il presente studio intende offrire un contributo al dibattito sulla Gestione Sanitaria Accentrata (GSA). Nello specifico, propone uno strumento innovativo, vale a dire la redazione di un sistema di procedure amministrativo-contabili della GSA che, travalicando i confini organizzativi della GSA stessa e abbracciando una logica integrata di sistema del SSR, mappa i flussi di risorse afferenti al fabbisogno sanitario. Attraverso la disamina di due casi studio particolarmente emblematici (quello della GSA in Lombardia e quello di Azienda Zero in Veneto), lo studio mostra che le procedure sistemiche e integrate della GSA (i) sono utilmente applicabili in contesti diversi, in quanto in grado di coglierne e valorizzarne le peculiarità organizzative e contabili; (ii) costituiscono un valido strumento di risposta alle principali problematiche della GSA soprattutto in termini di governo e controllo della filiera Regione-GSA-aziende sanitarie.

* Cecilia Langella, Università Cattolica del Sacro Cuore. Corresponding author, e-mail: cecilia.langella@unicatt.it.

Niccolò Persiani, Università degli Studi di Firenze. Email: niccolo.persiani@unifi.it.

Parole chiave: Gestione Sanitaria Accentrata, procedure amministrativo-contabili, settore sanitario pubblico, casi studio, Veneto, Lombardia.

An innovative system of accounting and financial procedures: Evidence from two relevant Italian Regional Healthcare Services

This study contributes to the Italian debate about the “Gestione Sanitaria Accentrata” (GSA), a dedicated reporting entity which covers the regional government’s healthcare revenues and expenditures. This paper is aimed at presenting an innovative system of integrated accounting and financial procedures which, rather than being limited to the GSA per se, has a wider scope and is intended to map the flow of funds of the whole Regional Healthcare Service. The analysis of two relevant case studies (settled respectively in Lombardy and Veneto) shows that these integrated procedures are particularly valuable in that they are able to: (i) reflect and enhance the organizational and financial peculiarities of different contexts; (ii) respond to a number of issues related to managing and controlling the relationships

S O M M A R I O

1. Introduzione
2. L’analisi della letteratura e il framework di riferimento
3. Metodologia di ricerca
4. Il caso Regione Lombardia
5. Il caso Azienda Zero – Regione Veneto
6. Discussione
7. Considerazioni conclusive

among the Region, its GSA, and the healthcare organizations.

Keywords: Gestione Sanitaria Accentrata, accounting and financial procedures, public healthcare sector, case studies, Veneto, Lombardy.

Articolo sottomesso: 27/01/2021,
accettato: 04/11/2021

1. Introduzione

La Gestione Sanitaria Accentrata è stata introdotta dal D.Lgs. n. 118/2011 quale centro di responsabilità – all’interno di quelle Regioni che decidono di gestire direttamente una quota del finanziamento del SSR¹ – “deputato all’implementazione e alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione e lo Stato, le altre regioni, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici e i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali” (D.Lgs. n. 118/2011, art. 22). La norma esclude, pertanto, tutte le operazioni riconducibili ad altri ambiti di attività della Regione. A questo si collega anche l’obbligo, introdotto dall’art. 21 del medesimo decreto, di istituire appositi conti di tesoreria inte-

¹ Il D.Lgs. n. 118/2011 ha previsto, inoltre, la possibilità di escludere la tenuta della GSA, nel caso in cui la Regione rinunciasse a gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario (art. 23). In questo caso, la Regione è tenuta a darne preventiva comunicazione ai Ministeri dell’Economia e delle Finanze e della Salute. Inoltre, possono essere trattate presso la Regione le sole operazioni di consolidamento del SSR. Di conseguenza, sui capitoli di spesa del SSR sono consentite solo le operazioni di mero trasferimento delle somme agli enti del SSR. I limiti di tale soluzione – che, sostanzialmente, priva la Regione del potere di gestione diretta delle risorse destinate al SSR – ne hanno ridotto la diffusione.

stati alla sanità, distinti rispetto alle altre funzioni della Regione.

Per la modalità con cui la norma definisce questo centro di responsabilità, la GSA si configura come una *reporting entity*, definita in base a un “*authorized allocation of funds approach*” (PSC Study 8 The Government Financial Reporting Entity)² e identificata con riferimento a una specifica tipologia di entrate, e non in base a criteri organizzativi (Cantù, 2014). Alla GSA viene assegnato l’obbligo di rendicontazione dei fatti di gestione e dei flussi finanziari dedicati alla spesa sanitaria, mediante la tenuta della contabilità economico-patrimoniale e la redazione del bilancio d’esercizio e del bilancio preventivo economico annuale, sia della GSA stessa sia del consolidato del SSR. Al fine di garantire l’affidabilità dell’informativa contabile prodotta dalla GSA (sia con riferimento alla reportistica propria sia consolidata), è stata richiesta, infine, l’implementazione di un adeguato sistema di controllo interno amministrativo-contabile.

La scelta di istituire questa nuova “unità organizzativa regionale al cui responsabile sono attribuiti specifici compiti gestionali di natura amministrativo-contabile” (Rossi, 2012, p. 100) nasceva dalla volontà di rispondere alla difficoltà di “perimetrare” la spesa sanitaria nell’ambito del bilancio regionale e di consolidarla con quella delle aziende sanitarie (Cantù, 2014; Anessi Pessina e Cantù, 2018). Questa criticità – unita a una forte eterogeneità nelle modalità di registrazione delle “poste sanitarie” nei diversi bilanci regionali, dovuta alle diverse modalità di applicazione

² Disponibile al seguente link: <https://www.ipsasb.org/publications/study-8-government-financial-reporting-entity>.

della previgente normativa (Puntillo, 2009), e a una sostanziale assenza di principi contabili condivisi sia a livello regionale sia di aziende del SSR (Anessi Pessina, Cantù e Persiani, 2011; Anessi Pessina, 2012; Persiani, 2007) – rendeva difficile il monitoraggio dell’equilibrio economico-finanziario dei SSR e le analisi di *benchmarking* tra le diverse Regioni (Ministero del Tesoro, 2011). Per far fronte a suddette criticità il D.Lgs. n. 118/2011 ha, in primo luogo, riscritto e uniformato il sistema contabile degli enti territoriali (Titolo I e Titolo III) e, in secondo luogo, definito uno specifico modello contabile per gli enti e le aziende del Servizio Sanitario Nazionale (Titolo II). Quella che è stata, però, definita come la “vera novità” introdotta dal D.Lgs. n. 118/2011 è la creazione della GSA (Persiani e Bonin, 2018, p. 91). Come poco sopra affermato, la GSA è stata istituita per risolvere una serie di questioni in merito a: difficoltà a identificare e distinguere all’interno del bilancio regionale le risorse sanitarie da quelle non sanitarie (ossia a ottenere una chiara “perimetrazione” dei capitoli di entrata e di spesa relativi al SSR), insufficiente omogeneità ed eccessiva soggettività dei consolidati regionali dovute alla non chiara definizione delle spese dirette regionali e, infine, complicazioni nell’ eseguire controlli incrociati tra aziende e Regione. Questo è riconfermato anche dalla Ragioneria Generale dello Stato (2017), che ha sottolineato come “un’agevole individuazione dell’area del finanziamento sanitario, attraverso l’istituzione della Gestione Sanitaria Accentrata (GSA); la perimetrazione, nell’ambito del bilancio regionale, delle entrate e delle uscite relative alla sani-

tà; la trasparenza dei flussi di cassa relativi al finanziamento sanitario, attraverso l’accensione di specifici conti di tesoreria intestati alla sanità” rientrino tra le principali finalità della riforma del D.Lgs. n. 118/2011.

Nel tempo a queste riflessioni se ne sono aggiunte altre e la GSA è stata vista anche come lo strumento per rispondere a esigenze di programmazione e controllo dell’intero SSR in una logica di tipo *corporate*. In quest’ottica, si è sviluppato, in alcuni contesti particolarmente sensibili a queste tematiche, un modello di GSA a cui viene affidato il ruolo di *holding* del SSR.

La creazione della GSA ha, però, aperto, nell’ambito della contabilità regionale, alcune problematiche teoriche e pratiche che hanno compromesso l’auspicata trasparenza e segregazione delle risorse (Cantù, 2014; Martinelli, 2017; Persiani e Bonin, 2018) e che tutt’oggi non hanno trovato risposta. In particolare, risulta critico il governo dei flussi informativi e finanziari nella filiera Regione-GSA-aziende sanitarie. Da una parte, nei rapporti tra Regione e GSA, la riconciliazione tra i sistemi di contabilità finanziaria (adottato dalla Regione) ed economico-patrimoniale (proprio della GSA) non è sempre agevole e, anzi, è spesso fonte di conflittualità. Dall’altra, si pone la questione di mappare i rapporti tra GSA e aziende sanitarie. Una problematica non meno rilevante è poi quella relativa alla strutturazione di un adeguato sistema di controllo interno e di gruppo.

Obiettivo del presente lavoro è quello di presentare, attraverso il framework introdotto da Miller e Power (2013), uno strumento innovativo, vale a dire la redazione di un sistema di procedure della GSA che, travalicando i confi-

ni organizzativi della GSA stessa e abbracciando una logica integrata di sistema del SSR, mappa i flussi di risorse afferenti al fabbisogno sanitario. In particolare, lo studio si propone di verificare se l'adozione di suddetto sistema di procedure amministrativo-contabili sia in grado di rispondere alle numerose problematiche emerse in seguito alla creazione della GSA.

La trattazione è organizzata come di seguito riportato. Dopo una breve analisi della letteratura di riferimento e un inquadramento del framework teorico, viene illustrata la metodologia d'indagine. I risultati dei due casi studio sono presentati nel quarto, quinto e sesto paragrafo. Quest'ultimo in particolare offre una discussione dei risultati alla luce del framework teorico ed evidenzia come le procedure presentate possano costituire una valida risposta alle problematiche della GSA, più volte riscontrate in letteratura. L'ultimo paragrafo espone le conclusioni del lavoro.

2. L'analisi della letteratura e il framework di riferimento

La letteratura di accounting ha da tempo mostrato come i sistemi contabili non costituiscano un puro esercizio tecnico, ma rappresentino strumenti attivi in grado di provocare significativi cambiamenti organizzativi, sociali, politici ed economici (Hopwood, 1985; Guthrie, 1998; Burns e Scapens, 2000; Miller, 2001; Ellwood e Newberry, 2007; Lounsbury, 2008; Jeacle, 2012; Liguori e Steccolini, 2014; Modell, 2014; Vosselman, 2014). Un interessante framework impiegato per analizzare l'intersezione tra sistemi contabili e cambiamenti organizzativi ed economici è quello introdotto da Miller e Power

(2013). Gli autori identificano quattro ruoli chiave dell'accounting: *territorializing, mediating, adjudicating e subjectivizing*. Il primo consiste nella capacità dell'accounting di individuare e definire i cosiddetti *calculative spaces* (oggetti di calcolo), dotati di propri confini, anche in assenza di un riconoscimento giuridico-istituzionale. Il secondo coincide con la capacità dell'accounting di coinvolgere i diversi attori del sistema e di contemperarne gli interessi. Il terzo corrisponde alla capacità dell'accounting di misurare le performance di individui e organizzazioni, con finalità di responsabilizzazione. Il quarto, infine, rappresenta la capacità dell'accounting di assoggettare individui e organizzazioni a controlli e regole imposti da altri, ma senza eliminare i loro spazi di autonomia decisionale.

Il framework proposto da Miller e Power (2013) fornisce una lente teorica utile per analizzare i ruoli dell'accounting nelle amministrazioni pubbliche, specialmente durante processi di cambiamento o di riforma (Carter *et al.*, 2020; Steccolini *et al.*, 2020). Con particolare riferimento a questi ultimi, Heald e Hodges (2015) lo impiegano per interpretare l'impatto delle politiche di *austerity* sulle evoluzioni dei sistemi contabili pubblici nell'Unione Europea. Il framework di Miller e Power (2013) è stato, inoltre, utilizzato per interpretare la riforma contabile introdotta dal D.Lgs. n. 118/2011 e, quindi, anche la creazione della GSA (Anessi Pessina e Cantù, 2018). Con specifico riferimento a quest'ultima, appare evidente come la scelta contabile di istituire la GSA e di configurarla come *reporting entity* abbia rappresentato "lo strumento con cui il livello centrale ha

sopperito all'impossibilità di intervenire sull'assetto istituzionale" delle Regioni (Anessi Pessina e Cantù, 2018, p. 44), assumendo, in questo senso, il ruolo di *territorializing*. La letteratura (Cantù, 2014; Persiani e Bonin, 2018) è, infatti, concorde nel ritenere che sarebbe stato più lineare istituire un ente pubblico giuridicamente autonomo a cui affidare le funzioni della GSA. Tale opzione sarebbe stata, non solo, funzionale alla necessità di esercitare un maggiore controllo sulle risorse destinate alla sanità, ma avrebbe anche avuto il vantaggio di evitare le ambiguità e le incertezze relative alla natura del nuovo soggetto, nonché la necessità di regolamentarne il sistema di rilevazione (Anessi Pessina e Cantù, 2018). È interessante notare come, a questo proposito, la prima stesura del D.Lgs. n. 118/2011 avesse previsto la possibilità di istituire la GSA con personalità giuridica. Tuttavia, tale previsione – che avrebbe, tra l'altro, rappresentato una lesione dell'autonomia regionale e un'ingerenza nelle prerogative regionali di governo del SSR – sollevò la resistenza delle Regioni che spinsero per una soluzione di compromesso, in modo da non escludere dal bilancio regionale le risorse destinate alla sanità. Le resistenze e lo scetticismo delle Regioni nei confronti della GSA nascevano, in parte, dal timore di vedere ridotta la propria autonomia e, in parte, da significative tensioni interne alle Regioni stesse, sorte tra gli uffici responsabili, rispettivamente, della gestione del SSR e del bilancio regionale. Questi ultimi vedevano, infatti, indebolito il proprio controllo su un importante ambito di spesa regionale. L'intersezione e la mediazione tra gli interessi di controllo del livello centrale, le resistenze e i

conflitti interni delle Regioni conferiscono alla GSA anche un ruolo di tipo *mediating*. Va detto, però, che recentemente alcune Regioni, quali per esempio il Veneto e la Liguria, hanno riscoperto l'idea di affidare le funzioni della GSA a un ente dotato di personalità giuridica e hanno sviluppato modelli organizzativi innovativi. Anessi Pessina e Cantù (2018) mostrano che i ruoli dell'*accounting* identificati risultano fortemente intrecciati tra loro e che, in particolare, *territorializing* e *mediating* risultano spesso funzionali ad *adjudicating* e *subjectivizing*. Nel caso specifico della creazione della GSA, questa è, infatti, servita al livello centrale come strumento per identificare nuovi "oggetti di calcolo" di cui misurare le performance e su cui focalizzare il controllo.

Sebbene la creazione della GSA rifletta suddette finalità, essa ha però aperto, nell'ambito della contabilità regionale, alcune problematiche teoriche e pratiche che hanno compromesso l'auspicata trasparenza e segregazione delle risorse.

La prima, più teorica, "appare collegata alla natura che si debba attribuire al bilancio della GSA e alle regole contabili cui la sua contabilità debba essere sottoposta" (Persiani e Bonin, 2018, p. 92). Infatti, l'estensione alla GSA della normativa contabile relativa alle aziende è apparsa sin da subito non pienamente e utilmente applicabile. A questo hanno contribuito anche la mancata approvazione della casistica applicativa per la GSA da parte della conferenza Stato-Regioni e, conseguentemente, l'interruzione del relativo iter normativo.

La seconda problematica concerne i rapporti che intercorrono tra la GSA – quale centro di responsabilità

all'interno della Regione – e la Regione stessa. Tale problematica è legata alla compresenza di un duplice sistema contabile (finanziario ed economico-patrimoniale), relativo alle medesime partite contabili (quelle sanitarie) e nell'ambito dello stesso bilancio³ (Cantù, 2014). Le carenze strutturali di integrazione tra i diversi sistemi contabili (Martinelli, 2017) hanno generato una serie di difficoltà operative in relazione ai momenti di rilevazione dei fatti di gestione, alla riconciliazione tra i relativi conti e capitoli, nonché all'identificazione dei relativi rapporti di "credito-debito" tra i due sistemi (Rossi, 2012; Persiani e Bonin, 2018). Questo è stato spesso anche fonte di conflittualità tra Regione e GSA. Tale criticità interessa anche la relazione con i sistemi contabili delle aziende sanitarie che solitamente non mappano i propri rapporti con la GSA (Martinelli, 2017).

Problematico, infine, si è rivelato il sistema di controllo interno e di gruppo ideato. Infatti, mentre l'intero sistema di bilancio regionale è sottoposto al controllo del Collegio dei Revisori, l'organo designato per il controllo della GSA è identificato in un ulteriore responsabile regionale (c.d. terzo certificatore), terzo rispetto al responsabile della GSA, più simile a un controllore interno che non a un organo di revisione. I limiti di tale impostazione, in parte ascrivibili anche alla scar-

³ Il D.Lgs. n. 118/2011 dispone che le Regioni adottino sistemi di contabilità finanziaria. La GSA, quale *reporting entity* priva di propria personalità giuridica, adotta, invece, un sistema economico-patrimoniale. Questa duplicità di rilevazione contabile dei medesimi fatti di gestione relativi alle operazioni finanziate con risorse destinate al SSR deve tenere conto di diversi momenti e metodi di rilevazione propri dei due sistemi, nonché dell'esclusione in contabilità finanziaria dei fatti di natura prettamente economico-patrimoniale. Si generano, così, inevitabilmente, alcuni disallineamenti che rendono necessaria una non sempre agevole riconciliazione tra i due sistemi.

sità di personale a disposizione, sono stati messi in luce dai tavoli di monitoraggio e hanno impedito la diffusione e l'utilizzo dei bilanci consolidati settoriali relativi alla sanità al di là del mero strumento informativo e conoscitivo (Persiani, 2011; Persiani e Bonin, 2018).

3. Metodologia di ricerca

La metodologia di ricerca impiegata è quella del case study (Eisenhardt, 1989; Yin, 2003). Il ricorso a tale metodologia risulta particolarmente appropriato quando l'oggetto di analisi è complesso e si vuole condurre un'analisi approfondita del fenomeno all'interno del suo contesto di riferimento (Yin, 2012; Berry e Otley, 2004; Chiucchi, 2012). Il case study offre, infatti, una molteplicità di tecniche di raccolta e analisi dei dati che consentono una profonda comprensione dei fenomeni indagati (Parker, 2012). Inoltre, uno dei principali punti di forza dell'utilizzo del case study risiede nella sua capacità di indagare i fenomeni sotto un profilo pratico, andando così a colmare uno dei punti più dibattuti nella letteratura aziendale, ossia il gap esistente tra teoria e prassi (Chiucchi, 2014; Ryan, Scapens e Theobald, 2002).

Al fine di comprendere come le procedure della GSA possano offrire una risposta alle problematiche evidenziate dalla letteratura, il presente lavoro analizza due casi studio a confronto. Il primo è rappresentato dalla GSA di Regione Lombardia e il secondo da quella tenuta da Azienda Zero per conto di Regione Veneto. Entrambi rappresentano casi di grande rilevanza nel panorama nazionale e incarnano un diverso modello organizzativo e contabile.

La Lombardia costituisce un caso particolarmente significativo, in primo luogo per le dimensioni della Regione. Con i suoi oltre 10 milioni di abitanti (ISTAT, 2020), è, infatti, la prima Regione italiana per popolazione. Le dimensioni della Regione condizionano, inevitabilmente, la complessità del proprio SSR. La Regione Lombardia è, infatti, l'unica ad aver istituito un sistema a tre livelli di governo: un livello centrale regionale, un livello intermedio costituito da otto Agenzie di Tutela della Salute (ATS) e un livello locale formato da ventisette Aziende Socio Sanitarie Territoriali (ASST) e cinque IRCCS pubblici. La distinzione tra ATS e ASST è stata introdotta dalla L.R. n. 23/2015 che ha riformato l'intero impianto del sistema del SSR. In particolare, alle ATS è stato dato un ruolo di pianificazione e committenza, mentre alle ASST e agli IRCCS è stata affidata la funzione di soggetti erogatori dei servizi socio-sanitari. Risulta evidente che la numerosità delle aziende sanitarie presenti costituisca una delle problematiche più significative del SSR, soprattutto in un'ottica di controllo. In questo articolato sistema, la GSA si configura, secondo quanto previsto dall'art. 22 del D.Lgs. n. 118/2011, come centro di responsabilità all'interno della Regione, in seno all'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo. Suddetta Unità Organizzativa afferisce alla Direzione Centrale Bilancio e Finanza ed è composta dalla Struttura Bilanci, dalla Struttura Certificabilità bilanci dei soggetti del SSR e dalla Struttura Gestione Sanitaria Accentrata e raccordi finanziari. Tra le funzioni attribuite all'Unità Organizzativa rientrano quelle di: ripartizione delle

risorse per la gestione del Servizio Socio-Sanitario Regionale, tenuta del sistema contabile della Gestione Sanitaria Accentrata, riconciliazione con la contabilità finanziaria regionale, coordinamento delle attività per la redazione del bilancio GSA e del consolidato regionale, supporto alla Direzione Generale Welfare per gli atti con rilevanza contabile, raccordo con la Direzione Generale Welfare per la programmazione delle risorse e raccordo economico-contabile con le strutture sanitarie, ripartizione delle risorse finanziarie in raccordo con le competenti strutture della Direzione Generale Welfare, gestione della liquidità del Sistema Sanitario Regionale e delle aziende sanitarie in raccordo con la Direzione Generale Welfare, coordinamento attività di controllo dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende sanitarie in raccordo con le competenti strutture della Direzione Generale Welfare. Con DGR n. X/5112 del 29 aprile 2016 la Giunta Regionale ha affidato al Direttore Centrale Bilancio e Finanza i compiti di terzo certificatore della GSA.

Il caso della Regione Veneto è, invece, di indubbio interesse per l'innovatività del modello organizzativo e contabile introdotto dalla L.R. n. 19/2016. Tale riforma ha, infatti, creato una *holding* sanitaria con personalità giuridica propria, con funzioni non solo di gestione sanitaria accentrata, ma anche di programmazione e controllo di tipo *corporate*. In questo modo, il modello di Azienda Zero si pone come "nuova proposta per il sistema di *governance* del gruppo sanitario" (Persiani e Bonin, 2018, p. 96). Il nome Azienda Zero nasce dal codice di codifica attribuito alla GSA dal sistema di rendicontazione dei tavoli

di monitoraggio, ma le sue funzioni (L.R. n. 19/2016, art. 2) non si limitano alla sola tenuta della GSA, alla predisposizione dei relativi bilanci e al consolidamento preventivo e consuntivo dei dati del sistema. Si estendono, invece, alla gestione dei flussi di cassa relativi al fabbisogno sanitario, al supporto alla Giunta e al Consiglio Regionale nella produzione di analisi e documentazione relativa alla programmazione sanitaria, alla gestione delle funzioni amministrative accentrate per conto delle aziende del SSR e, infine, alle attività di coordinamento, valutazione e audit di numerosi processi aziendali. Azienda Zero viene configurata come azienda sanitaria ai sensi del D.Lgs. n. 502/1992 e, pertanto, risulta per sua natura destinataria del Fondo Sanitario. Il trasferimento ad Azienda Zero dell'intero Fondo Sanitario ricade nell'ipotesi prevista dall'art. 23 del D.Lgs. n. 118/2011, ovvero quella di esclusione di tenuta della GSA. Ad Azienda Zero vengono, però, riaffidate, in via volontaria, le funzioni di gestione sanitaria accentrata. In questo modo, i dati del bilancio di Azienda Zero svolgono la medesima funzione informativa della GSA, pur non essendolo tecnicamente. Di indubbio interesse risulta il sistema contabile introdotto in Azienda Zero al fine di garantire la rigorosa separazione delle risorse destinate al finanziamento delle aziende sanitarie da quelle destinate alla gestione delle funzioni proprie, la riconciliazione dei dati tra bilancio regionale, bilanci delle aziende, bilancio di Azienda Zero/GSA, il consolidamento dei conti del SSR e la riconciliazione con dati di contabilità finanziaria. La contabilità di Azienda Zero è stata, infatti, articolata in due sezionali. Il primo,

denominato Azienda Zero-conto gestione, è destinato a rilevare tutte le operazioni economiche, finanziarie e patrimoniali proprie dell'attività di erogazione di servizi di Azienda Zero. Il secondo, denominato Azienda Zero-conto trasferimenti, è finalizzato a rilevare tutte le operazioni patrimoniali relative ai trasferimenti da Regione ad Azienda Zero e da questa alle aziende e agli altri enti del SSR. Ai sensi dell'art. 6, comma 4, lett. e) della L.R. n. 19/2016 il Collegio Sindacale di Azienda Zero svolge l'attività di terzo certificatore della GSA. La semplificazione contabile derivante dall'istituzione di un nuovo soggetto (Azienda Zero), esterno alla Regione, cui vengono affidate le funzioni di GSA ha generato, però, l'esigenza di implementare un sistema di controllo sull'operato di Azienda Zero. Alla luce di quanto detto, il caso del Veneto emerge come modello di straordinario interesse.

I due casi studio, scelti per la loro diversità e significatività, sono utilizzati per far emergere come il sistema delle procedure della GSA proposto fornisca una risposta, applicabile e valida in contesti differenti, alle problematiche della GSA. Ai fini dello studio, è stata impiegata un'analisi documentale dei processi amministrativi e delle procedure realizzate per la GSA in Lombardia e per Azienda Zero in Veneto. Va precisato che, in entrambi i casi, le procedure sono nate nell'ambito dei Percorsi Attuativi della Certificabilità⁴, con l'intento di map-

⁴ Il D.M. 17 settembre 2012, recante "Disposizioni in materia di certificabilità dei bilanci degli enti del Servizio sanitario nazionale", dà attuazione al Patto per la Salute 2010-2012 e introduce operativamente il concetto di certificabilità all'interno del SSN, "modificando l'intero sistema dei controlli del settore e introducendo la revisione contabile come strumento di riferimento per la verifica dei dati e dei bilanci" (Persiani, 2012, p. 33).

pare da un punto di vista amministrativo-contabile i flussi di risorse afferenti al fabbisogno sanitario regionale. In Veneto sono state identificate e redatte nove procedure integrate principalmente riconducibili alla gestione dei finanziamenti FSR indistinto e vincolato, dei finanziamenti per investimenti, dei finanziamenti a garanzia dell'equilibrio del SSR, nonché dei finanziamenti dell'area sociale. Sono, inoltre, state predisposte la procedura di riconciliazione tra contabilità finanziaria e contabilità economica e la procedura di redazione e approvazione del bilancio consolidato. In Lombardia, invece, il processo è ancora in corso e, a oggi, sono state predisposte la procedura di gestione dei finanziamenti FSR indistinto e vincolato, la procedura su accantonamenti e utilizzi e la procedura di redazione e approvazione del bilancio consolidato.

L'analisi documentale è stata integrata con le conoscenze acquisite dai ricercatori nel corso di un'estesa attività di osservazione partecipativa nell'ambito dei Percorsi Attuativi della Certificabilità di entrambe le Regioni. La ricerca risulta, quindi, condotta con un approccio di tipo "partecipativo" (Jönsson e Lukka, 2005; 2006). Tale approccio, nonostante gli evidenti limiti in termini di legittimità e validità

(Baard, 2010), permette di accedere ai fenomeni oggetto di analisi durante il loro concreto svolgimento (Suomala *et al.*, 2010), riducendo, così, il rischio che il ricercatore diventi un mero "turista" (Jönsson e Lukka, 2005, p. 5) e osservatore di una "sanitised tour guide version of events" (Dumay, 2010, p. 55). Più specificamente, gli autori hanno offerto un supporto metodologico nell'ambito dell'attuazione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità e hanno partecipato a diverse riunioni con i funzionari regionali e a innumerevoli incontri con gruppi di lavoro interaziendali.

Nel prosieguo del lavoro viene esaminato l'impianto complessivo delle procedure. Tra queste viene identificata e analizzata nel dettaglio, a titolo di esempio, la procedura sul finanziamento indistinto FSR.

4. Il caso Regione Lombardia

In sede di completamento del Percorso Attuativo della Certificabilità, l'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo ha elaborato le procedure amministrativo-contabili relative alle risorse gestite dalla GSA. Tali procedure sono state condivise, per gli aspetti di competenza, con l'Unità Organizzativa Gestione Finanziaria e Autorità di Certificazione Fondi Comunitari, afferente anch'essa alla Direzione Centrale Bilancio e Finanza.

Le procedure mappano i processi trasversali di gestione dei flussi di risorse afferenti al SSR. Sono state predisposte in forma matriciale. Nello specifico, le fasi sono riportate sulle righe, mentre gli attori coinvolti nel processo (con i corrispondenti livelli di responsabilità) sono indicati sulle colonne. Per ciascuna fase viene presentata una

Tra le altre cose, il decreto stabilisce la predisposizione da parte di ogni Regione del cosiddetto PAC (Percorso Attuativo della Certificabilità), un piano d'azione triennale "finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci" sia aziendali sia consolidati. Al fine di consentire alle Regioni di attuare il D.M. 17 settembre 2012, viene emanato il D.M. 1° marzo 2013 ("Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità") che fornisce indicazioni e linee guida per le fasi di predisposizione, presentazione, approvazione e verifica dell'attuazione dei PAC. Il decreto stabilisce quali siano i requisiti comuni (standard organizzativi, contabili e procedurali, schematizzati per cicli contabili e aree di bilancio, e riferiti ai tre livelli aziende, GSA e consolidato) per garantire la qualità dell'informativa contabile.

descrizione che esplicita attività, livelli di responsabilità, tempistiche e modalità di rilevazione e rendicontazione. Gli attori che intervengono nel processo travalicano i confini della Struttura Gestione Sanitaria Accentrata e raccordi finanziari e ricomprendono anche i vari uffici regionali competenti e le aziende del SSR.

A titolo esemplificativo, viene di seguito presentata la procedura relativa al Finanziamento indistinto FSR (Tab. 1).

La procedura si articola in dieci macrofasi.

La prima macrofase corrisponde alla predisposizione e all'approvazione degli stanziamenti relativi al FSR nel bilancio di previsione regionale. La proposta di ripartizione degli stanziamenti FSR viene formulata dall'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo e condivisa con l'Unità Organizzativa Gestione finanziaria e la Struttura Centrale Bilancio. Prima dell'approvazione del bilancio di previsione da parte del Consiglio Regionale, la Direzione Generale Welfare in accordo con la Direzione Centrale Bilancio e Finanza propone una DGR contenente il Piano attuativo delle politiche regionali per l'anno successivo in ordine alla gestione del SSR. L'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo verifica la coerenza di tale piano dal punto finanziario, assicurando il coordinamento con gli stanziamenti del bilancio di previsione. La procedura mappa, inoltre, i passaggi istituzionali di approvazione del Bilancio di Previsione regionale e del Piano attuativo delle politiche regionali, nonché la trasmissione di quest'ultimo alle aziende sanitarie.

La seconda macrofase corrisponde alla predisposizione e all'approvazione del decreto di assegnazioni economiche alle aziende. L'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo, di concerto con gli uffici competenti della Direzione Generale Welfare, la Direzione Centrale Bilancio e Finanza e le aziende sanitarie, predispone una proposta di decreto di assegnazione di parte corrente del FSR per l'esercizio in corso. La procedura esplicita i passaggi istituzionali di approvazione del decreto e disciplina la registrazione delle scritture in contabilità finanziaria. Con riferimento alle scritture contabili della GSA, la procedura prevede che la Struttura Bilanci della Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo rediga una scheda di raccordo economico-finanziario, che viene resa disponibile alla Struttura Gestione Sanitaria Accentrata e raccordi finanziari (e alle aziende), contestualmente al decreto contenente le assegnazioni.

La terza macrofase riguarda la gestione degli incassi delle mensilità per il finanziamento del SSR, fino all'approvazione del riparto del FSN. L'Unità Organizzativa Gestione Finanziaria dispone i decreti di accertamento (o modifica incrementativa di accertamento) per ciascuna voce di finanziamento sanitario corrente indistinto, sulla base degli incassi mensili affluiti sul conto di tesoreria della GSA. La procedura disciplina, inoltre, responsabilità, modalità e tempistiche per le scritture in contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale.

La quarta macrofase descrive l'erogazione degli acconti mensili alle aziende sanitarie nel caso in cui non fossero

Tab. 1 – Schema della procedura “Finanziamento indistinto FSR” della Regione Lombardia

Fasi	Direzione Centrale Bilancio e Finanza												
	Giunta Regionale	Consiglio Regionale	Direzione Generale	Direttore Centrale	Struttura Centrale	UO Gestione finanziaria			UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo				
						Dirigente	Struttura	Ragioneria	Dirigente	Struttura Bilanci	Struttura GSA e raccordi finanziari	Referente per la CO.FI.	Aziende sanitarie
FASE A1 – Richiesta predisposizione stanziamenti relativi al F.S.R.				R	I	I	C	I	I	I	I	I	
FASE A2 – Proposta di ripartizione stanziamenti relativi al F.S.R.					C	C	R						C
FASE A3 – Inserimento proposta in applicativo					C	I	C						R
FASE A4 – Approvazione PDL bilancio regionale	R	C		C	C	I	C	I	I	I	I		
FASE A5 – Predisposizione Piano Attuativo delle politiche regionali (“regole SSR”)			R	C		I	C	I	I	I			
FASE A6 – Approvazione Piano Attuativo delle politiche regionali			R	I	I	I	I	I	I	I			
FASE A7 – Approvazione Bilancio di Previsione Regionale			R	I	I	I	I	I	I	I			
FASE A8 – Trasmissione alle aziende DGR Piano Attuativo delle politiche regionali			R				I						C
FASE B1 – Predisposizione proposta decreto di assegnazioni economiche alle aziende			C	I	I		R	C	I	I	I		C
FASE B1a – Redazione delle scritture di CO.FI.					C			R	I	I	I		C
FASE B2 – Adozione Decreto delle assegnazioni economiche alle aziende			I	R		I	C	I	I	I			C
FASE B2a – Verifica e registrazione impegni di spesa						R	I	I	I	I			C
FASE B2b – Predisposizione e pubblicazione della scheda di raccordo economico-finanziario						R	C	I	I	I			C
FASE B2c – Comunicazione alla Struttura GSA dei riferimenti CO.FI. relativi alle assegnazioni						I	I	C					R
FASE B2d – Trasmissione del decreto alla Struttura GSA						I	R	C					C
FASE B3 – Registrosi Contabili in GSA						C	I	R					C
FASE C1 – Predisposizione dei decreti di accertamento delle mensilità per il finanziamento del SSR			I	I	I	R	C	I	I	I			I
FASE C2 – Incasso delle mensilità per il finanziamento del SSR						I	I	R	I	I			I

(segue)

Fasi	Direzione Centrale Bilancio e Finanza												
	Giunta Regionale	Consiglio Regionale	Direzione Generale del Welfare	Direttore Centrale	Struttura Centrale Bilancio	UO Gestione finanziaria			UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo				
						Dirigente UO Gestione finanziaria	Struttura Ragioneria	Dirigente UO Bilanci	Struttura Bilanci	Struttura GSA e raccordi finanziari	Referente per la CO.FI.	Aziende sanitarie	
FASE C3 – Sistemazioni contabili delle entrate per il finanziamento del SSR					I	R	C		I	I	I		
FASE C4 – Invio degli indirizzi delle scritture economico-patrimoniali relative delle entrate del FSR indistinto					I	R			I	I	I		
FASE C5 – Registrosioni contabili in GSA delle entrate del FSR indistinto					I	C			I	R			
FASE D1 – Predisposizione del decreto erogazione acconti							R	C	I	C			
FASE D1a – Registrosioni contabili assegnazioni provvisorie di cassa alle aziende sanitarie							C	C	C	R			
FASE D1b – Impegni, liquidazioni e pagamenti							R	I	I;	C	I	I; C	
FASE D1c – Predisposizione e pubblicazione della scheda di raccordo economico-finanziario							C	R	I	I	I	C	
FASE D1d – Trasmissione dei dati relativi agli acconti erogati alle aziende alla Struttura GSA						R		I	I	C	I		
FASE D1e – Registrosioni Contabili in GSA degli acconti erogati alle aziende								I	R	R	C		
FASE E1 – Trasmissione dei bilanci preventivi delle Aziende sanitarie alla Regione								I	C	C	C	R	
FASE E2 – Controllo sui bilanci preventivi							C		R	C			
FASE E3 – Approvazione bilanci preventivi delle aziende							C	C	C	I	I		
FASE F1 – Erogazione rimesse mensili dopo l'approvazione dei bilanci preventivi aziendali								C	R	C	I	C	
FASE F2 – Aggiornamento contestuale della scheda di raccordo								I	R	I	I	C	
FASE F3 – Incassi e pagamenti infrannuali della GSA							C		I	R	C		
FASE G1 – Comunicazione Riparto Nazionale SSN						R	C	C	I	I	C		
FASE G2 – Proposta di adeguamento bilancio di previsione regionale						C	C	R	I	I	C		

(segue)

Fasi	Direzione Centrale Bilancio e Finanza										
	Giunta Regionale		Consiglio Regionale		Direzione Generale Welfare		Direttore Centrale		Struttura Centrale		
	Dirigente	Struttura	Dirigente	Struttura	Dirigente	Struttura	Dirigente	Struttura	Dirigente	Struttura	
UO Gestione finanziaria		UO Gestione finanziaria		UO Gestione finanziaria		UO Gestione finanziaria		UO Gestione finanziaria		UO Gestione finanziaria	
Ragioneria		Ragioneria		Ragioneria		Ragioneria		Ragioneria		Ragioneria	
Bilancio		Bilancio		Bilancio		Bilancio		Bilancio		Bilancio	
UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo		UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo		UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo		UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo		UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo		UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo	
Struttura GSA e raccordi finanziari		Struttura GSA e raccordi finanziari		Struttura GSA e raccordi finanziari		Struttura GSA e raccordi finanziari		Struttura GSA e raccordi finanziari		Struttura GSA e raccordi finanziari	
Referente per la CO.FI.		Referente per la CO.FI.		Referente per la CO.FI.		Referente per la CO.FI.		Referente per la CO.FI.		Referente per la CO.FI.	
Aziende sanitarie		Aziende sanitarie		Aziende sanitarie		Aziende sanitarie		Aziende sanitarie		Aziende sanitarie	
FASE G3 – Proposta di DGR di recepimento Riparto Nazionale SSN	C	R	I	I	I	I	I	I	I	I	I
FASE G4 – Approvazione della Giunta della DGR di variazione del bilancio regionale											R
FASE G5 – Decreto di adeguamento accertamenti di entrata											I
FASE H1 – Decreto di impegno risorse stanziato ma non ancora assegnate											R
Fase H1a – Registrazione degli impegni di massima											R
FASE I1 – Predisposizione proposta decreto di assegnazioni definitive alle aziende											C
FASE I2 – Adozione Decreto assegnazioni definitive alle aziende											R
FASE I2a – Trasmissione decreto contenente le assegnazioni											R
FASE I3 – Predisposizione e adozione del decreto di rimodulazione degli impegni per allineamento alle assegnazioni della fase I1											R
FASE I3a – Registrazione degli impegni rimodulati											R
FASE I3b – Registrazioni Contabili in GSA											C
FASE J1 – Erogazione saldi											R
FASE J2 – Aggiornamento contestuale della scheda di raccordo											R
FASE J3 – Registrazioni Contabili in GSA dei saldi erogati alle aziende											I

Legenda: R = Responsabile; C = Coinvolto; I = Informato

stati adottati i bilanci preventivi delle aziende entro il 31 dicembre. La procedura disciplina, inoltre, responsabilità, modalità e tempistiche per la redazione delle scritture in contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale (sia della GSA sia delle aziende sanitarie), nonché per la riconciliazione di eventuali disallineamenti.

La quinta macrofase disciplina l'approvazione dei bilanci preventivi delle aziende sanitarie. In particolare, le aziende sanitarie approvano il proprio bilancio preventivo e lo trasmettono alla Struttura Bilanci dell'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo. Quest'ultima, di concerto con la Direzione Generale Welfare, effettua il controllo sui bilanci preventivi delle aziende e redige la proposta di DGR per l'approvazione degli stessi da parte della Giunta. Inoltre, la procedura esplicita i passaggi istituzionali di approvazione dei bilanci preventivi delle aziende.

La sesta macrofase descrive l'erogazione degli acconti mensili alle aziende sanitarie dopo l'approvazione dei bilanci preventivi aziendali. La procedura disciplina responsabilità, modalità e tempistiche per la redazione delle scritture in contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale (sia della GSA sia delle aziende sanitarie), nonché per la riconciliazione di eventuali disallineamenti.

La settima macrofase coincide con la comunicazione del riparto del FSN. L'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo predispone entro il 30 novembre di ciascun anno una proposta di adeguamento del bilancio di previsione. L'Unità Organizzativa Gestione finanziaria redige una proposta di variazione al bilancio, ade-

guando gli stanziamenti di entrata e di spesa regionali ai dati del riparto nazionale. La procedura esplicita, inoltre, i passaggi istituzionali di approvazione della variazione di bilancio. Infine, la procedura prevede che l'Unità Organizzativa Gestione finanziaria predisponga il decreto di adeguamento degli accertamenti di entrata, comprensivo delle relative scritture di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale.

L'ottava macrofase disciplina l'impegno delle risorse stanziato ma non ancora erogate.

La nona macrofase corrisponde alla predisposizione e all'approvazione del decreto di assegnazioni definitive alle aziende sanitarie. Nello specifico, la procedura prevede che l'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo predisponga la proposta di decreto delle assegnazioni definitive alle aziende sanitarie. Entro la medesima data, il Direttore Centrale Bilancio e Finanza adotta il decreto sulla base del quale vengono registrati gli impegni di spesa in contabilità finanziaria e appostati i correlati ricavi da parte delle aziende sanitarie. Il referente per la contabilità finanziaria dell'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo rimodula gli impegni assunti in sede di bilancio preventivo delle aziende. Tali impegni vengono, poi, verificati e resi definitivi dalla Ragioneria Generale. La procedura disciplina, inoltre, le registrazioni contabili della GSA relative sia agli accantonamenti sia alle registrazioni di debito verso le aziende corrispondenti agli impegni rimodulati in contabilità finanziaria, nonché la riconciliazione di eventuali disallineamenti.

La decima e ultima macrofase descrive l'erogazione dei saldi delle assegnazioni definitive alle aziende sanitarie. La procedura disciplina l'aggiornamento della scheda di raccordo economico-finanziario, la comunicazione alle aziende, le registrazioni contabili della GSA e le riconciliazioni di eventuali disallineamenti.

5. Il caso Azienda Zero – Regione Veneto

A completamento del Percorso Attuativo della Certificabilità della Regione Veneto, Azienda Zero ha redatto il proprio manuale delle procedure amministrativo-contabili, approvato di concerto con la Regione.

Vista la portata innovativa del modello organizzativo e contabile di Azienda Zero, il manuale delle procedure sviluppato non poteva non riflettere il complesso sistema di relazioni esistenti nel sistema sanitario regionale. In particolare, nel manuale sono state definite e mappate le procedure relative a quei processi che, trasversalmente, impegnano i diversi soggetti del sistema e che fanno perno sullo specifico ruolo di Azienda Zero come titolare della GSA. Lo scopo delle procedure è quello di definire le modalità di gestione delle risorse finanziarie destinate al funzionamento del SSR, individuando attività, responsabilità e controlli.

A titolo esemplificativo, e specularmente al caso lombardo, viene di seguito presentata la procedura relativa al Finanziamento indistinto FSR (Tab. 2).

Come per la GSA lombarda, la procedura inizia dalla predisposizione della proposta di riparto del FSR. Spetta alla Direzione Generale di Azienda Zero predisporre la proposta tecnica

di riparto per il biennio successivo per le aziende del SSR e inviarla all'Unità Operativa Procedure contabili, bilancio consolidato, tavolo adempimenti afferente all'Area Sanità e Sociale della Regione. Quest'ultima predispone una proposta di delibera di giunta contenente le previsioni di riparto per il biennio successivo. La procedura esplicita, inoltre, i passaggi istituzionali di approvazione del riparto.

La procedura disciplina, poi, la predisposizione e l'approvazione dei bilanci preventivi delle aziende, di Azienda Zero e del consolidato.

Successivamente, l'Unità Organizzativa Procedure contabili, bilancio consolidato, tavolo adempimenti è responsabile di ricevere la comunicazione delle anticipazioni provvisorie da parte del Ministero, di trasmetterla ad Azienda Zero e di redigere le scritture relative all'accertamento delle anticipazioni, all'impegno di queste ultime, all'incasso e al mandato di pagamento a favore di Azienda Zero. Inoltre, mediante apposito allegato, la procedura disciplina le scritture in contabilità economico-patrimoniale del conto sanità della Regione e di Azienda Zero con particolare riferimento a: rilevazione dell'acconto assegnato alla Regione, incasso dell'acconto nel conto di tesoreria della sanità, assegnazione e pagamento dell'acconto ad Azienda Zero-conto trasferimenti, assegnazione e pagamento dell'acconto da Azienda Zero-conto trasferimenti ad Azienda Zero-conto gestione e alle aziende sanitarie.

Al momento del ricevimento della comunicazione del riparto definitivo, l'Unità Organizzativa Procedure contabili, bilancio consolidato, tavolo adempimenti comunica ad Azienda Zero l'avvenuta Intesa Stato-Regioni e

Tab. 2 – Schema della “Procedura Gestione Sanitaria Accentrata n. 1 Finanziamento indistinto” di Azienda Zero

Fasi	Regione				Azienda Zero				Aziende		
	Giunta Regionale	Direttore	Area Sanità e Sociale		Direzione Generale	UO Contabilità conto trasferimenti	UO Contabilità conto gestione	UO Bilancio e conto sanità	Controllo di gestione	Direzione Aziendale	Servizio economico-finanziario
			UO Procedure contabili, bilancio consolidato, tavolo adempimenti								
1 – Proposta di riparto			I	R	R	I	I	C			
2 – DGR di riparto			R								
3 – Approvazione della Giunta	R	I	I	I	I	I	I	I	I	I	
4A – Bilanci Economici Preventivi Aziende					C					R	C
4B – Bilancio Economico Preventivo Azienda Zero						C			R		
5 – Bilancio Economico Preventivo Consolidato	I		C		C	C			R		
6 – Delibera di approvazione dei bilanci economici preventivi e del consolidato	R		C								
7 – Comunicazione anticipazioni provvisorie da parte del Ministero		C	R								
8 – Comunicazione anticipazioni provvisorie ad Azienda Zero			R	I	I	I					
9 – Accertamento v/ministero e impegno a favore di Azienda Zero			R				I				
10A – Incasso da parte della regione e mandato di pagamento a favore di Azienda Zero		C	R				C				
10B – Registrazione credito v/stato e debito v/azienda zero			C				R				
11 – Registrazione credito v/regione e debito v/azienda						R					
12A – Registrazione credito v/azienda zero										R	
12B – Registrazione credito di conto gestione verso conto trasferimenti						R					
13 – Comunicazione riparto definitivo FSN											
14 – Proposta di delibera di riparto definitivo FSR		R	C	I	I	I	C	C	I		
15 – Delibera di riparto definitivo FSR		R		C		C	C	C	C		
16 – Proposta di DGR di fine esercizio (c.d. “spazzola”)			R		R	C	C	C	C		
17 – Delibera di giunta			R								
18 – Trasmissione circolare di bilancio						C	C	R	C	C	
19 – Alimentazione sistema SCRIBA								R		C	
20A – Registrazioni contabili conseguenti										R	
20B – Registrazioni contabili conseguenti						R					
21 – Bilanci consuntivi							C		R	C	

Legenda: R = Responsabile; C = Coinvolto; I = Informato

la relativa delibera CIPE. Sulla base di tali informazioni e coerentemente con i conseguenti allineamenti delle partite in contabilità finanziaria, l'Unità Operativa Bilancio consolidato e conto sanità di Azienda Zero provvede a movimentare i crediti verso lo Stato relativi al finanziamento del SSR, stornando la quota versata in acconto e rilevando in contropartita i fondi da distribuire. Parallelamente, l'Unità Organizzativa Procedure contabili, bilancio consolidato, tavolo adempimenti predispone, sulla base di una proposta tecnica di Azienda Zero, una bozza di delibera per il riparto definitivo per l'esercizio per le aziende del SSR. La procedura descrive, inoltre, i passaggi istituzionali di approvazione di suddetta delibera.

Prima della chiusura dei bilanci definitivi, in base ai dati del pre-consuntivo, l'Area Sanità e Sociale della Regione predispone una delibera (c.d. "spazzola") contenente l'adeguamento al riparto definitivo e tutte le eventuali ulteriori variazioni dell'assestamento deliberato, sulla base di una proposta tecnica di Azienda Zero. La procedura prevede, inoltre, i passaggi istituzionali di approvazione di suddetta delibera.

L'Unità Operativa Bilancio e conto sanità di Azienda Zero predispone e trasmette alle aziende sanitarie una circolare di bilancio contenente la situazione riepilogativa sia delle assegnazioni sia dei crediti e debiti necessari per la predisposizione dei bilanci. La procedura disciplina le scritture contabili conseguenti al riparto definitivo per il conto sanità della Regione, Azienda Zero e le aziende sanitarie.

L'ultima fase, che rinvia in realtà ad apposita procedura, prevede l'adozione dei bilanci consuntivi da parte delle aziende sanitarie e l'invio ad Azienda

Zero per gli opportuni controlli volti alla predisposizione del bilancio consolidato.

6. Discussione

Dall'analisi condotta è emerso che la medesima impostazione delle procedure della GSA risulta valida e applicabile in due contesti differenti e caratterizzati da diverse problematiche di controllo. In entrambi i casi si adotta, infatti, una logica sistemica e integrata, che mappa i flussi di risorse afferenti al fabbisogno sanitario, travalicando i confini organizzativi della GSA e abbracciando l'intero SSR.

Nei casi analizzati, le procedure disciplinano la gestione del flusso relativo al finanziamento FSR indistinto e descrivono le responsabilità di uffici regionali, GSA/Azienda Zero e aziende sanitarie coinvolti nelle varie fasi. In linea di principio il processo si articola nello stesso modo: la proposta di riparto del finanziamento FSR indistinto ne costituisce l'incipit, vengono poi disciplinate l'approvazione dei bilanci preventivi, la gestione delle anticipazioni provvisorie, l'adeguamento al riparto e le assegnazioni definitive. Le differenze in tal senso sono marginali e sono frutto del livello di complessità dei SSR⁵.

Il vero elemento che distingue tra loro le procedure analizzate è dato dal fatto che esse riflettono modelli organizzativi e contabili totalmente diversi. La Lombardia adotta un modello organizzativo e contabile della GSA in linea con le previsioni dell'art. 22 del D.Lgs. n. 118/2011. In Veneto, invece, la creazione di Azienda Zero, quale

⁵ Quella forse più evidente riguarda la previsione, in Lombardia, dell'eventualità di una mancata adozione dei bilanci preventivi delle aziende entro la scadenza del 31 dicembre.

holding del SSR con personalità giuridica propria, segna la nascita di un nuovo paradigma di *governance* del gruppo sanitario. Come più volte sottolineato, questo ha, inevitabilmente, comportato la strutturazione di un nuovo modello contabile e di rendicontazione. Nonostante le diversità illustrate, le procedure presentate ben si adattano a entrambi i modelli, riuscendo a coglierne e a valorizzarne le peculiarità organizzative e contabili.

Per meglio comprendere e apprezzare i vantaggi derivanti da tale impostazione integrata e sistemica, le procedure della GSA sono state analizzate utilizzando il framework sui ruoli dell'accounting introdotto da Miller e Power (2013). Lo schema di analisi e di confronto dei due casi studio è presentato nella Tab. 3.

In primo luogo, le procedure identificano quale "oggetto contabile" (i.e. *territorializing*) i macroprocessi che attraversano il SSR nel suo complesso⁶. La definizione di tale "oggetto contabile" è lampante nel caso del Veneto che lo circoscrive nel "flusso di risorse finanziarie afferenti al fabbisogno sanitario regionale di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 che confluiscono negli appositi conti di tesoreria intestati alla sanità" ("Procedura di gestione del processo Gestione Risorse finanziarie del SSR"). Per questo motivo, le procedure descrivono trasversalmente le attività della Regione, di Azienda Zero e delle aziende sanitarie. A titolo esemplificativo, il campo di applicazione della

⁶ Questo è confermato anche dal fatto che, in entrambe le Regioni, il sistema delle procedure amministrativo-contabili della GSA comprende anche una procedura relativa alla redazione e all'approvazione del bilancio consolidato del SSR.

"Procedura Gestione Sanitaria Accentrata n. 1 Finanziamento indistinto" esaminata nel caso veneto recita: "la procedura descrive le attività dell'Area Sanità e Sociale della Regione Veneto, di Azienda Zero e delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale". La situazione risulta analoga in Lombardia.

Come anche evidenziato in studi precedenti (es. Heald e Hodges, 2015), il *territorializing* risulta essere funzionale allo sviluppo degli altri ruoli (*mediating*, *adjudicating* e *subjectivizing*). Come, infatti, esplicitato in Veneto, le procedure integrate Regione-Azienda Zero-Aziende Sanitarie sono mirate a "tracciare il flusso delle risorse, le relative scritture contabili e i controlli nell'intero SSR" ("Procedura di gestione del processo Gestione Risorse finanziarie del SSR").

La perimetrazione di macroprocessi trasversali al SSR fa sì che le procedure diventino, inevitabilmente, un'occasione di mediazione (i.e. *mediating*) tra le esigenze della Regione e della GSA/Azienda Zero. Le procedure disciplinano, infatti, le responsabilità di tutti gli attori coinvolti nel processo di gestione delle risorse afferenti al fabbisogno sanitario regionale. In entrambi i casi le procedure sono state, sì, predisposte a cura della GSA (le cui funzioni sono state affidate ad Azienda Zero in Veneto), ma sono state anche condivise con gli uffici regionali corresponsabili e coinvolti prima dell'approvazione. Per esempio, nelle procedure della GSA lombarda si legge: "le matrici, allegate alla presente nota, sono state elaborate dalla UO Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario della DC Bilancio e Finanza e condivise, per gli aspetti di competenza, con la UO Gestione Finanziaria e Autorità di Cer-

Tab. 3 – Schema di analisi e di confronto dei due casi

	Regione Lombardia	Regione Veneto
<i>Modello organizzativo</i>	Secondo quanto previsto dall'art. 22 D.Lgs. n. 118/2011: Struttura Gestione Sanitaria Accentrata e raccordi finanziari in seno all'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo	Secondo quanto previsto dall'art. 23 D.Lgs. n. 118/2011: esclusione della tenuta della GSA, le cui funzioni vengono, però, riaffidate, in via volontaria, ad Azienda Zero (<i>holding</i> sanitaria con funzioni di GSA, programmazione e controllo)
<i>Controllo</i>	Direttore Centrale Bilancio e Finanza (Terzo Certificatore)	Collegio Sindacale di Azienda Zero
<i>Territorializing</i>	<p>Flusso del Finanziamento indistinto FSR Macrofasì (cfr. Tab. 1):</p> <ol style="list-style-type: none"> Proposta di ripartizione del FSR e approvazione Bilancio di Previsione Regionale Predisposizione e approvazione del decreto di assegnazioni economiche alle aziende del SSR Gestione degli incassi delle mensilità per il Finanziamento indistinto SSR Erogazione acconti mensili alle aziende del SSR (nel caso in cui non fossero stati adottati i bilanci preventivi delle aziende del SSR entro il 31/12) Approvazione dei bilanci preventivi delle aziende del SSR Erogazione acconti mensili alle aziende del SSR (dopo l'approvazione dei bilanci preventivi delle aziende del SSR) Comunicazione del riparto definitivo del FSN e proposta di adeguamento del Bilancio di Previsione Impegno delle risorse stanziare ma non ancora erogate Predisposizione e approvazione del decreto di assegnazioni definitive alle aziende del SSR Erogazione dei saldi delle assegnazioni definitive alle aziende del SSR <p>La procedura descrive trasversalmente le attività delle varie articolazioni organizzative regionali, compresa la GSA, e delle aziende del SSR (per un dettaglio si vedano le intestazioni di colonna della Tab. 1)</p>	<p>Flusso del Finanziamento indistinto FSR Macrofasì (cfr. Tab. 2):</p> <ol style="list-style-type: none"> Proposta di riparto del FSR (fasì 1-3) Predisposizione e approvazione dei bilanci preventivi delle aziende, di Azienda Zero e del consolidato (fasì 4-6) Gestione delle anticipazioni provvisorie dal Ministero (fasì 7-12) Comunicazione del riparto definitivo del FSN (fasì 13-15) Delibera contenente l'adeguamento al riparto definitivo (fasì 16-17) Circolare di bilancio contenente la situazione riepilogativa sia delle assegnazioni che dei crediti e debiti necessari per la predisposizione dei bilanci (fasì 18-20) Bilanci consuntivi delle aziende del SSR (fase 21) <p>La procedura descrive trasversalmente le attività della Regione, di Azienda Zero (in tutte le sue articolazioni organizzative) e delle aziende del SSR (per un dettaglio si vedano le intestazioni di colonna della Tab. 2)</p>
<i>Mediating</i>	<ul style="list-style-type: none"> Struttura matriciale che identifica e mappa per ciascuna fase del processo gli attori coinvolti e i rapporti tra essi Sistema di procedure integrate predisposto a cura dell'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo e condiviso con gli uffici regionali competenti prima dell'approvazione Integrazione ed eventuale riconciliazione dei sistemi di contabilità finanziaria e contabilità economica: schede di raccordo economico-finanziario e momenti dedicati alla risoluzione di eventuali errori o incoerenze (macrofasì: B, C, D, F, G, I, J) 	<ul style="list-style-type: none"> Struttura matriciale che identifica e mappa per ciascuna fase del processo gli attori coinvolti e i rapporti tra essi Sistema di procedure integrate predisposto a cura di Azienda Zero e condiviso con la Regione Veneto prima dell'approvazione Integrazione ed eventuale riconciliazione dei sistemi di contabilità finanziaria e contabilità economica: esplicitazione delle scritture contabili per il conto sanità della Regione e per il conto gestione e il conto trasferimenti di Azienda Zero (macrofasì: 3, 4, 6) Predisposizione di una procedura <i>ad hoc</i> di Riconciliazione CO.FI.-CO.GE.

(segue)

	Regione Lombardia	Regione Veneto
<i>Adjudicating</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema di procedure integrate redatto in sede di completamento del Percorso Attuativo della Certificabilità - Esplicitazione delle responsabilità degli attori coinvolti nella gestione del flusso del Finanziamento indistinto FSR - La perimetrazione delle risorse relative al flusso del Finanziamento indistinto FSR e la formalizzazione di una procedura sono finalizzate a garantire la gestione ottimale dei dati contabili e la formazione delle voci di bilancio 	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema di procedure integrate redatto nell'ambito di un percorso di certificazione del bilancio di Azienda Zero e dei flussi finanziari Regione-Azienda Zero-aziende sanitarie - Esplicitazione delle responsabilità degli attori coinvolti nella gestione del flusso del Finanziamento indistinto FSR - La perimetrazione delle risorse relative al flusso del Finanziamento indistinto FSR e la formalizzazione di una procedura sono finalizzate a garantire la gestione ottimale dei dati contabili e la formazione delle voci di bilancio
<i>Subjectivizing</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Ruolo centrale dell'Unità Organizzativa Risorse economico-finanziarie del sistema socio-sanitario lombardo: <ul style="list-style-type: none"> • Predisposizione schede di raccordo economico-finanziario (es. fase B2c, B2c, B2d, D1c, F2, J2 Tab. 1) • Controllo sui bilanci preventivi aziendali (fase E2 Tab. 1) - Le procedure agevolano le condizioni per il controllo del Terzo Certificatore 	<ul style="list-style-type: none"> - Ruolo centrale di Azienda Zero: <ul style="list-style-type: none"> • RegISTRAZIONI contabili definite da Azienda Zero (es. fasi 12A e 20A Tab. 2) • Controllo sui bilanci preventivi e consuntivi delle aziende • Richiesta di revisionare i manuali delle procedure amministrativo-contabili delle aziende per renderli coerenti con le fasi e i controlli previsti nel manuale di Azienda Zero. - Le procedure agevolano le condizioni per il controllo del Collegio Sindacale - Le procedure agevolano le condizioni per il controllo dell'operato di Azienda Zero da parte della Regione Veneto

tificazione Fondi Comunitari della medesima Direzione" (nota protocollare A1.2019.0388408 del 23/12/2019). Questo ruolo di contemperamento degli interessi dei vari attori coinvolti risulta funzionale a rispondere a una delle problematiche sollevate dalla letteratura: la carenza strutturale di integrazione tra sistemi di contabilità finanziaria regionale ed economico-patrimoniale della GSA, spesso fonte di forte conflittualità. Il processo di condivisione e di formalizzazione delle procedure rappresenta l'occasione per far chiarezza su responsabilità, momenti di rilevazione, metodi di rilevazione, modalità autorizzative e operative della gestione delle risorse afferenti al fabbisogno sanitario regionale. A riprova di ciò, entram-

bi i casi analizzati affrontano la spinosa questione della riconciliazione dei disallineamenti tra la contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale. In Lombardia la procedura analizzata esplicita le responsabilità collegate alla predisposizione di apposite schede di raccordo economico-finanziario; disciplina, inoltre, appositi momenti dedicati alla risoluzione di eventuali errori o incoerenze. In Veneto la procedura esplicita le scritture contabili per il conto sanità della Regione e per il conto gestione e il conto trasferimenti di Azienda Zero. In aggiunta, è opportuno sottolineare che Azienda Zero ha predisposto una procedura *ad hoc* con "l'obiettivo di fornire tutti gli elementi concettuali e operativi al fine della predisposizione

del modello di riconciliazione CO.FI.-CO.GE.” (“Procedura Gestione Sanitaria Accentrata n. 8 Riconciliazione CO.FI.-CO.GE.”).

È interessante notare, inoltre, che entrambe le esperienze presentate si sono sviluppate nell’ambito dei Percorsi Attuativi della Certificabilità. In Lombardia, infatti, il sistema delle procedure della GSA è stato redatto in sede di completamento del Percorso Attuativo della Certificabilità. Analogamente, in Veneto il sistema delle procedure che mappa trasversalmente i flussi delle risorse destinate al SSR è stato predisposto durante un percorso di certificazione del bilancio di Azienda Zero e dei flussi finanziari tra Regione, Azienda Zero e aziende sanitarie. Pertanto, le procedure presentate in questo studio nascono per garantire la gestione ottimale dei dati contabili e la formazione delle voci di bilancio. Esse responsabilizzano gli attori coinvolti nella gestione dei flussi di risorse afferenti al fabbisogno sanitario (i.e. *adjudicating*). Rappresentano, quindi, una proficua occasione per riflettere sui dubbi circa la natura da attribuire al bilancio della GSA e alle sue regole contabili.

Quanto al *subjectivizing*, questo ruolo si manifesta *in primis* nel rapporto tra GSA/Azienda Zero e aziende sanitarie. È interessante notare che in entrambi i casi analizzati vengono mappati i rapporti tra GSA e aziende sanitarie e disciplinato il ruolo di queste ultime con particolare riferimento a flussi di comunicazione, obblighi informativi e scritture contabili. Il modello proposto di procedure sistemiche del SSR risponde, quindi, alla criticità, riscontrata in letteratura, di una scarsa integrazione tra GSA e aziende sanitarie. Sia il

caso lombardo sia quello veneto mostrano una chiara riduzione degli spazi di autonomia decisionale delle aziende e un aumento del controllo da parte della GSA/Azienda Zero. A titolo esemplificativo, le procedure di Azienda Zero recitano: “le aziende, sulla base della circolare di bilancio, effettuano le conseguenti registrazioni contabili (per maggiori dettagli si rimanda all’allegato ‘scritture contabili’)”; o ancora “le aziende adottano i [propri] bilanci [consuntivi] e li inviano ad Azienda Zero per gli opportuni controlli volti alla predisposizione del Bilancio consolidato” (“Procedura Gestione Sanitaria Accentrata n. 1 Finanziamento indistinto”). Un altro esempio lampante è costituito dalla richiesta di revisionare i manuali delle procedure amministrativo-contabili delle aziende per renderli coerenti con le fasi e i controlli previsti nel manuale di Azienda Zero. Previsioni analoghe sono contenute anche nelle procedure della GSA lombarda (eccetto che per la richiesta di aggiornamento dei manuali aziendali). Si capisce bene, quindi, come le procedure integrate e sistemiche rappresentino uno strumento funzionale al controllo di un gruppo di aziende sanitarie.

Sempre in un’ottica di tipo *subjectivizing*, le procedure della GSA offrono una prima risposta ai problemi sollevati in tema di controllo interno. La mappatura dei processi di gestione dei flussi delle risorse afferenti al fabbisogno sanitario definisce regole precise in termini di responsabilità, tempistiche, modalità di rilevazione e rendicontazione, agevolando così le condizioni per il controllo del terzo certificatore (i.e. Collegio Sindacale nel caso di Azienda Zero). Con particolare

riferimento al caso veneto, inoltre, le procedure costituiscono un indubbio strumento a supporto delle esigenze di controllo della Regione.

7. Considerazioni conclusive

Il presente studio ha inteso offrire un contributo teorico e pratico in tema di GSA. La letteratura in materia è piuttosto scarsa ed evidenzia alcune criticità generate con l'istituzione della GSA. Sono, infatti, sorti dubbi in merito all'estensione alla GSA della normativa contabile relativa alle aziende, acuiti dalla mancata approvazione della casistica applicativa per la GSA. Non meno problematica risulta la gestione dei flussi informativi e finanziari nella filiera Regione-GSA-aziende sanitarie, aggravata da carenze strutturali di integrazione tra GSA e Regione, da una parte, e tra GSA e aziende sanitarie, dall'altra. Critico si è rivelato anche il sistema di controllo interno e di gruppo ideato. Il presente lavoro propone uno strumento innovativo: la redazione di un sistema di procedure per la GSA costruito in base a una logica integrata. Suddette procedure sono, infatti, in grado di mappare da un punto di vista amministrativo-contabile i flussi di risorse afferenti al fabbisogno sanitario regionale, travalicando i confini organizzativi della GSA e integrando tutti gli attori del SSR. Lo studio applica il framework teorico introdotto da Miller e Power (2013) per evidenziare i punti di forza di tale impostazione.

La metodologia di ricerca impiegata è quella del case study. Attraverso un'analisi documentale, sono stati messi a confronto i processi amministrativi e le procedure sviluppate per la GSA in Lombardia e in Veneto.

I due casi sono stati scelti sia per la loro rilevanza sia per la loro diversità. Per entrambi è stato analizzato l'impianto complessivo delle procedure ed è stata presentata nel dettaglio una procedura a titolo esemplificativo. Dalla discussione dei risultati è emerso che le procedure sistemiche e integrate della GSA sono utilmente applicabili in contesti diversi. Oltre a cogliere e valorizzare le peculiarità organizzative e contabili, le procedure presentate sono di particolare pregio in quanto costituiscono un valido strumento di risposta alle principali problematiche teoriche e pratiche emerse con la creazione della GSA. L'applicazione del framework di Miller e Power (2013) ha messo in evidenza la formulazione di un sistema di procedure della GSA che, travalicando i confini organizzativi della GSA stessa e abbracciando una logica integrata di sistema del SSR, consente di identificare e perimetrare degli "oggetti contabili" (i.e. *territorializing*) trasversali all'intero SSR. Questo tipo di prospettiva è particolarmente funzionale in quanto consente di focalizzare l'attenzione sull'intero SSR, rispondendo così all'esigenza di meglio gestire i flussi finanziari, ma anche informativi, tra Regione, GSA e aziende sanitarie. I risultati dello studio mostrano l'importanza del *territorializing*, quale ruolo che crea i presupposti per lo sviluppo di *mediating*, *adjudicating* e *subjectivizing*. La definizione di procedure che mappano i macroprocessi del SSR in una logica sistemica diventa, inevitabilmente, occasione di mediazione (i.e. *mediating*) tra gli attori coinvolti, sia in fase di definizione sia di esecuzione delle procedure stesse. Questo risulta particolarmente evidente nei

rapporti Regione-GSA ed emblematiche sono, a tale riguardo, le criticità in tema di riconciliazione dei sistemi di contabilità finanziaria con quelli di tipo economico-patrimoniale. La definizione di suddette procedure, inoltre, consente di responsabilizzare gli attori coinvolti per garantire una gestione ottimale dei dati contabili e della formazione dei dati di bilancio (i.e. *adjudicating*). Questo aspetto risulta particolarmente rilevante se si considera che le procedure della GSA sono nate nell'ambito dei Percorsi Attuativi della Certificabilità. Infine, le procedure analizzate conferiscono un ruolo di centrale importanza alla GSA (rispettivamente all'Unità Organizzativa regionale in seno a cui si trova la GSA, in Lombardia, e ad Azienda Zero, nel caso Veneto) a discapito degli spazi di autonomia decisionale delle aziende del SSR (i.e. *subjectivizing*). Sempre in un'ottica di tipo *subjectivizing*, le procedure della GSA offrono una prima risposta ai problemi sollevati in tema di controllo interno e di gruppo.

I limiti del presente lavoro sono principalmente legati alla metodologia impiegata e sono da ravvisarsi, in primo luogo, nell'impossibilità di generalizzare i risultati. I case study sono, infatti, per definizione, casi particolarmente emblematici e significativi, ma non per questo rappresentativi dell'intero universo di riferimento. In particolare, i risultati di questo studio potrebbero essere rilevanti soltanto per sistemi sanitari regionali di grandi dimensioni, come quelli analizzati. In secondo luogo, può sollevare qualche perplessità l'adozione di un approccio di tipo "partecipativo". L'analisi documentale condotta è stata integrata e arricchita dall'esperienza sul campo

dei ricercatori; questo ha, però, inevitabilmente condizionato l'oggettività nell'interpretazione dei dati.

Nonostante la presenza di alcune limitazioni, lo studio propone dei risultati innovativi, contribuisce all'avanzamento della conoscenza e arricchisce la scarsa letteratura esistente in tema di GSA descrivendo e analizzando il modello delle procedure sistemiche e integrate della GSA attraverso le lenti del framework di Miller e Power (2013). La letteratura presenta tale framework come un valido strumento di analisi dei processi di evoluzione delle amministrazioni pubbliche (Heald e Hodges, 2015; Steccolini *et al.*, 2020). I risultati dello studio lo confermano e dimostrano l'utilità di applicarlo anche alle procedure amministrativo-contabili della GSA. Il framework, infatti, permette di comprendere e apprezzare i vantaggi derivanti dalla loro adozione anche in due contesti organizzativi diversi, quali quello lombardo e veneto. Come già evidenziato in studi precedenti (es. Heald e Hodges, 2015), il *territorializing* emerge come precondizione necessaria per lo sviluppo degli altri ruoli. L'identificazione e la perimetrazione dei macroprocessi trasversali al SSR costituiscono, infatti, l'elemento di maggiore innovazione nei casi studio presentati, da cui inevitabilmente discendono il temperamento degli interessi degli attori coinvolti (*mediating*), la responsabilizzazione su determinati risultati di processo (*adjudicating*) e l'imposizione di regole e controlli previsti dalle procedure (*subjectivizing*).

La ricerca offre anche interessanti e attuali implicazioni pratiche. In primo luogo, le procedure rispondono all'esigenza di governare i flussi informativi e finanziari tra Regione, GSA e azien-

de sanitarie e di colmare le carenze strutturali di integrazione tra gli attori del sistema. Con particolare riferimento alla problematicità dei rapporti tra la Regione, quale ente territoriale nel suo complesso, e la GSA, quale centro di responsabilità e di rilevazione contabile dei fatti che afferiscono al SSR, le procedure analizzate rappresentano un indubbio strumento di mediazione e contemperamento degli interessi. Sono un'occasione di confronto, condivisione e formalizzazione che consente di far chiarezza su alcuni aspetti critici e non del tutto disciplinati, quali per esempio i problemi legati alla riconciliazione della contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale. Di notevole rilevanza risulta anche la capacità delle procedure di disciplinare i rapporti tra GSA e aziende sanitarie, che altrimenti difficilmente verrebbero mappati. In questo modo, sono funzionali anche a esercitare un maggiore controllo, in generale, sull'operato delle aziende sanitarie e, nello specifico, sull'attendibilità dei dati contabili. La gestione ottimale dei

dati contabili è garantita anche grazie alla responsabilizzazione degli attori coinvolti sulle specifiche fasi del processo. Inoltre, con riferimento ai dubbi circa la natura da attribuire al bilancio della GSA e alle sue regole contabili, anche alla luce della mancata adozione della casistica applicativa della GSA da parte della Conferenza Stato-Regioni, va detto che la formulazione stessa delle procedure della GSA è un'ottima occasione per riflettere sul tema. Da ultimo, come conseguenza di tutte queste considerazioni, appare verosimile che le procedure possano incidere positivamente sul sistema di controllo interno e di gruppo. Una chiara mappatura dei processi e delle relative scritture contabili, unita alla segregazione delle responsabilità e alla contrapposizione di funzioni, presenta il duplice vantaggio di agevolare le condizioni per il controllo del terzo certificatore (o del Collegio Sindacale, nel caso di soggetti con personalità giuridica propria) e creare le precondizioni per un sistema di controllo interno e di gruppo certificabile.

BIBLIOGRAFIA

- Anessi Pessina E., Cantù E., Persiani N. (2011). Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche. In: Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di). *L'Aziendalizzazione della Sanità in Italia. Rapporto Oasi 2011*. Milano: Egea.
- Anessi Pessina E. (2012). L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità. In: Capalbo F. (a cura di). *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*. Torino: Giappichelli Editore.
- Anessi Pessina E., Cantù E. (2018). Armonizzazione contabile e riaccostamento istituzionale nel Servizio Sanitario Nazionale. In: Anessi Pessina E. (a cura di). *L'armonizzazione contabile nel settore pubblico italiano. Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali*. Milano: FrancoAngeli.
- Baard V. (2010). A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 7(1): 13-45. DOI: 10.1108/11766091011034262.
- Berry A.J., Otley D.T. (2004). Case-based research in accounting. In: Humphrey C., Lee B. (a cura di). *The Real Life Guide to Accounting Research, a Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*. Amsterdam: Elsevier.
- Burns J., Scapens R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1): 3-25. DOI: 10.1006/mare.1999.0119.
- Cantù E. (2014). *Il bilancio delle Aziende di Servizi Sanitari*. Milano: Egea.
- Carter C., Spence C., McKinlay A. (2020). Strategic change, leadership and accounting: A triptych of organizational reform. *Public Administration*, 89(1):62-91. DOI: 10.1111/padm.12550.
- Chiucchi M.S. (2012). *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*. Torino: Giappichelli Editore.
- Chiucchi M.S. (2014). Il gap tra teoria e prassi nel Management Accounting: il contributo della field-based research. *Management Control*, 3: 5-9. DOI:10.3280/MACO2014-003001.
- Dumay J.C. (2010). A critical reflective discourse of an interventionist research project. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 7(1): 46-70. DOI: 10.1108/11766091011034271.
- Eisenhardt K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4): 532-550. DOI: 10.5465/amr.1989.4308385.
- Ellwood S., Newberry S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4): 549-573. DOI: 10.1108/09513570710762584.
- Guthrie J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality?. *Financial Accountability and Management*, 14(1): 1-19. DOI: 10.1111/1468-0408.00047.
- Heald D., Hodges R. (2015). Will "austerity" be a critical juncture in European public sector financial reporting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6):993-1015. DOI: 10.1108/AAAJ-04-2014-1661.
- Hopwood A.G. (1985). The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social. *Accounting, Organizations and Society*, 10(3): 361-377. DOI: 10.1016/0361-3682(85)90025-X.
- ISTAT (2020). Popolazione residente. – Disponibile al sito: <http://demo.istat.it/popres/index.php?anno=2020&lingua=ita>.
- Jeacle I. (2012). Accounting and popular culture: framing a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4): 580-601. DOI: 10.1108/09513571211225051.
- Jönsson S., Lukka K. (2005). *Doing interventionist research in management accounting*. Gothenburg Research Institute – Rapport 2005: 6.
- Jönsson S., Lukka K. (2006). There and back again: Doing interventionist research in management accounting. In: Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.S. (a cura di). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier.
- Liguori M., Steccolini I. (2014). Accounting, innovation and public-sector change Translating reforms into change?. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5): 319-323. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.05.001.
- Lounsbury M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting Organizations and Society*, 33(4-5): 349-361. DOI: 10.1016/j.aos.2007.04.001.
- Martinelli M. (2017). *L'impostazione di un sistema integrato di contabilità economico-patrimoniale nella Gestione Sanitaria Accentrata Regionale*. Torino: Giappichelli Editore.

- Miller P. (2001). Governing by numbers: Why Calculative Practices Matter. *Social Research*, 68(2): 379-396.
- Miller P., Power M. (2013). Accounting, organizing, and economizing: Connecting accounting research and organization theory. *The Academy of Management Annals*, 7(1): 557-605. DOI: 10.5465/19416520.2013.783668.
- Ministero del Tesoro (2011). *Relazione Generale sulla Situazione Economica del Paese*. Roma.
- Modell S. (2014). The societal relevance of management accounting: an introduction to the special issue. *Accounting and Business Research*, 44(2): 83-103. DOI: 10.1080/00014788.2014.882741.
- Parker L.D. (2012). Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1): 54-70. DOI: 10.1016/j.cpa.2011.06.002.
- Persiani N., Bonin M (2018). La gestione della spesa sanitaria accentrata tramite *holding*: il caso veneto di Azienda Zero. In: Anessi Pessina E. (a cura di). *L'armonizzazione contabile nel settore pubblico italiano. Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali*. Milano: FrancoAngeli.
- Persiani N. (2007). *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere*. Milano: FrancoAngeli.
- Persiani N. (2011). *Il bilancio consolidato nelle aziende del Servizio Sanitario Nazionale. In Scritti in onore di Sergio Terzani*. Milano: FrancoAngeli.
- Persiani N. (2012). Il controllo contabile del bilancio degli enti del S.s.n.: verso la certificabilità dei dati e dei bilanci. *Ragiusan*, 344: 28-36.
- Puntillo P. (2009). Il federalismo sanitario e la contabilizzazione della spesa sanitaria nei bilanci regionali. Risultati di un'analisi empirica. *Mecosan*, 72: 159-173.
- Ragioneria Generale dello Stato (2017). *Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4*. Roma.
- Rossi F. (2012). La gestione sanitaria accentrata. *Ragiusan*, 344: 100-109.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M. (a cura di) (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2nd Ed.). London: Thomson Learning.
- Steccolini I., Saliterer I., Guthrie J. (2020). The role(s) of accounting and performance measurement systems in contemporary public administration. *Public Administration*, 98(1): 3-13. DOI: 10.1111/padm.12642.
- Suomala P., Lahikainen T., Lyly-Yrjänäinen J., Paranko, J. (2010). Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 7(1): 71-96. DOI: 10.1108/11766091011034280.
- Vosselman E. (2014). The 'performativity thesis' and its critics: towards a relational ontology of management accounting. *Accounting and Business Research*, 44(2): 181-203. DOI: 10.1080/00014788.2013.856748.
- Yin R.K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3rd Ed.). Thousand Oaks: Sage.
- Yin R.K. (2012). *Applications of case study research* (3rd Ed.). Washington D.C.: Sage.