



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

---

*Documento*

# **La rendicontazione dei costi nelle strutture private accreditate delle Regioni ai tempi del Covid**

Approfondimento su art. 9 Decreto Legge 09.11.2020, n. 149 pubblicato nella G.U. del 9 novembre 2020 n. 279, c.d. "Decreto Ristori bis"

**CNF**

DICEMBRE 2020



---

## **PROGETTO “ATTIVITÀ D’IMPRESA”**

### **AREA RAFFORZAMENTO CONTENUTI SPECIFICI DELLA PROFESSIONE**

#### *CLUSTER SERVICE ECONOMY - GRUPPO DI LAVORO SANITÀ*

##### **CONSIGLIERI DELEGATI**

Achille Coppola  
Giuseppe Laurino

##### **REFERENTI**

Gianluigi Longhi  
Carmen Padula

##### **COMPONENTI**

Stefano Marzari  
Salvatore Musumeci  
Gerri Pio Romano  
Giuseppe Sciacca  
Claudio Stefenelli  
Marcello Tarabusi  
Daniele Virgillito

##### **ESPERTO**

Bruno Biagi  
Valeria Brambilla

##### **RICERCATORE FNC**

Tommaso Di Nardo



---

---

## SOMMARIO

PREMESSA.....	2
1. IL RICONOSCIMENTO DELL'INDENNIZZO: AMBITO OGGETTIVO .....	3
2. AMBITO TEMPORALE .....	4
3. L'INDIVIDUAZIONE DEI COSTI FISSI .....	4
3.1. La configurazione dei costi .....	5
3.2. Individuazione dei costi totali depurati da quei costi aventi carattere non strettamente connesso alla gestione caratteristica .....	6
3.3. Individuazione dei costi variabili diretti .....	6
4. CONCLUSIONI: LA DETERMINAZIONE DEI COSTI FISSI OGGETTO DI RISTORO .....	6

---

## Premessa

Nel corso del presente anno, stante l'emergenza epidemiologica, le strutture sanitarie hanno registrato una contrazione dell'attività e dei volumi di prestazione erogate rispetto a quanto definito rispetto alle convenzioni in essere a seguito sia dei provvedimenti di sospensione delle attività via via emanate dall'ente regolatore, sia dalla progressiva riduzione delle presenze – da parte dei soggetti in trattamento e in cura – che sono stati indotti, anche per paura a interrompere e/o a diradare i rispettivi protocolli di cura e/o di intervento programmato in elezione.

In ragione di ciò il Governo nel Decreto legge 09.11.2020, n. 149 pubblicato nella G.U. del 9 novembre 2020 n. 279, c.d. "Decreto Ristori bis", al Titolo II, Disposizioni in materia di salute, lavoro e famiglia e nello specifico all'art. 9 - Prestazioni acquistate dal SSN da privati accreditati, ha introdotto specifiche forme di ristoro specificatamente riferite alle prestazioni sanitarie acquisite dal S.S.N. dai privati accreditati, nell'ambito degli accordi e dei contratti stipulati riferiti alla produzione delle prestazioni sanitarie medesime.

In particolare, l'art. 9 ha modificato l'articolo 4 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. "Decreto Rilancio"), introducendo due nuovi commi, il 5-bis ed il 5-ter, i quali recitano:

*"5-bis. Le **regioni** e le **province autonome di Trento e Bolzano** che, **in funzione dell'andamento dell'emergenza Covid, hanno sospeso, anche per il tramite dei propri enti, le attività ordinarie, possono riconoscere alle strutture private accreditate destinatarie di apposito budget per l'anno 2020, fino a un massimo del 90 per cento del budget assegnato nell'ambito degli accordi e dei contratti di cui all'articolo 8-quinquies del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 stipulati per l'anno 2020, ferma restando la garanzia dell'equilibrio economico del Servizio sanitario regionale. Il predetto riconoscimento tiene conto, pertanto, sia delle attività ordinariamente erogate nel corso dell'anno 2020 di cui deve essere rendicontata l'effettiva produzione, sia, fino a concorrenza del predetto limite massimo del 90 per cento del budget, di un contributo una tantum legato all'emergenza in corso ed erogato dalle regioni e province autonome su cui insiste la struttura destinataria di budget, a ristoro dei soli costi fissi comunque sostenuti dalla struttura privata accreditata e rendicontati dalla stessa struttura che, sulla base di uno specifico provvedimento regionale, ha sospeso le attività previste dai relativi accordi e contratti stipulati per l'anno 2020. Resta fermo il riconoscimento, nell'ambito del budget assegnato per l'anno 2020, in caso di produzione del volume di attività superiore al 90 per cento e fino a concorrenza del budget previsto negli accordi e contratti stipulati per l'anno 2020, come rendicontato dalla medesima struttura interessata.***

*5-ter. **La disposizione prevista al comma 5-bis si applica altresì agli acquisti di prestazioni socio sanitarie per la sola parte a rilevanza sanitaria con riferimento alle strutture private accreditate destinatarie di un budget 2020 come riportato nei relativi accordi e contratti stipulati per l'anno 2020.***

---

## 1. Il riconoscimento dell'indennizzo: ambito oggettivo

Il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 4 del Decreto Rilancio ha riconosciuto un **contributo *una tantum*** a tutte le strutture private accreditate che, in virtù dei provvedimenti regionali, abbiano sospeso, per effetto del COVID-19, le attività di ricovero e ambulatoriali contrattualizzate per l'anno 2020.

Ai sensi del nuovo comma 5-*bis*, pertanto, le Regioni e le Province Autonome, in funzione dell'andamento epidemiologico, potranno riconoscere alle strutture private accreditate fino ad un massimo del 90% del *budget* assegnato nell'ambito degli accordi e dei contratti stipulati per l'anno 2020 (art. 8-*quinquies* del D.Lgs. 502/1992). Tale riconoscimento, tuttavia, come precisato dallo stesso testo normativo, dovrà tenere conto di due elementi. Da una parte, delle attività ordinariamente erogate dalle strutture private accreditate nel corso dell'anno 2020, di cui dovrà essere rendicontata l'effettiva produzione; dall'altra, di un contributo *una tantum* legato all'emergenza in corso ed erogato a ristoro dei soli costi fissi, comunque, sostenuti dalla struttura privata accreditata e rendicontati dalla stessa. Indennizzo, quest'ultimo, riconosciuto fino a concorrenza del predetto limite del 90% del *budget*, e corrisposto alle strutture che, sulla base di uno specifico provvedimento regionale, hanno **“sospeso le attività previste dai relativi accordi e contratti stipulati per l'anno 2020”**.

Quest'ultima locuzione sembrerebbe includere tanto le ordinanze Regionali che hanno **“direttamente”** circoscritto le tipologie di prestazioni erogabili, quanto i provvedimenti che ne hanno **“indirettamente”** limitato l'attività attraverso l'obbligo, ad esempio, del rispetto del distanziamento sociale nelle stanze di degenza tra pazienti ricoverati. A ben vedere, infatti, l'introduzione di vincoli operativi all'erogazione delle prestazioni attraverso protocolli *ad hoc* e limitazioni di capienza e/o di capacità operativa, nella misura in cui non assume carattere definitivo ma è funzionale al contrasto dell'emergenza pandemica, equivale alla sospensione delle attività che le strutture sanitarie avrebbero potuto, in condizioni di normalità, erogare regolarmente. Un provvedimento – ad esempio – che ha impedito l'occupazione delle stanze delle strutture sanitarie secondo l'usuale numero di pazienti, richiedendo spesso una persona per stanza, determinando, nei fatti, una **“sospensione parziale delle attività previste dai relativi accordi e contratti”**. Sul piano letterale, quindi, predetta ipotesi appare riconducibile alla definizione legislativa di “sospensione delle attività”, *sub specie* di sospensione parziale. Sul piano teleologico, d'altra parte, è evidente che la natura del pregiudizio è il medesimo nelle due situazioni: il danno economico si ripercuote sulla struttura sanitaria in entrambe le ipotesi, tanto nella sospensione totale delle attività, quanto in quella parziale.

Le conseguenze economiche delle predette restrizioni sono state, implicitamente, l'innalzamento del punto di pareggio, in rapporto ai ricavi, per effetto di una maggiore incidenza dei costi fissi. In particolare, le disposizioni emanate, ad esempio, hanno stabilito, in un primo momento, che il regime di ricovero dovesse avvenire garantendo il distanziamento tra pazienti di almeno 3 metri; successivamente, il distanziamento interpersonale tra i pazienti, in aree di degenza non critiche, è stato ridotto a 1,5 metri. Tali disposizioni hanno, di fatto, elevato i costi fissi e condizionato la

---

capacità ricettiva e produttiva delle strutture sanitarie. Ne discende che una lettura sostanziale della disposizione introdotta con l'art. 9 citato, che tenga necessariamente conto dei principi basilari dell'economia aziendale, impone di includere anche le restrizioni "indirette", o "sospensioni parziali", nell'alveo dei condizionamenti dai quali scaturisce il diritto all'indennizzo.

## 2. Ambito temporale

Le nuove disposizioni non precisano il periodo temporale di riferimento, tuttavia il contenuto letterale delle locuzioni al "budget per l'anno 2020" ed alle attività ed accordi "per l'anno 2020" conferma come – trattandosi di disposizioni che individuano semplici *ristori* e non *risarcimenti* (puntualmente correlati a specifici e comprovati danni) – non sia possibile individuare un riferimento temporale diverso dall'esercizio coincidente con l'anno 2020.

Qualunque altra soluzione, che individuasse un periodo infrannuale di riferimento, sarebbe incoerente con la filosofia del ristoro e comunque discriminatoria nel trattamento differenziato delle strutture da regione a regione.

La conclusione logica del riferimento all'anno solare è confermata da due ulteriori riflessioni:

- a) il riferimento ai "costi fissi", che essendo – appunto – fissi non sono usualmente correlati ad uno specifico arco temporale e quindi assunti nella loro interezza;
- b) il riferimento limite del 90% del *budget* annuale non avrebbe alcun senso, se la base di computo non fosse, appunto, l'intero esercizio a cui si riferisce il *budget*.

## 3. L'individuazione dei Costi fissi

Le Regioni e le Province Autonome, conseguentemente, ai sensi del combinato disposto dei commi 5 e 5-*bis* dell'art. 4 del D.L. 34/2020, così come modificato e integrato dall'art. 9 del D.L. 34/2020, una volta definito l'importo spettante alla struttura privata accreditata sulla base (i) della produzione resa nel corso 2020, come rendicontata dalla struttura stessa, e (ii) della rendicontazione dei costi fissi, comunque sostenuti dalla struttura privata accreditata durante il periodo di sospensione dell'attività ordinaria contrattualizzata per l'anno 2020 – a ristoro dei quali verrà riconosciuto il contributo *una tantum* (comma 5-*bis*) –, potranno operare i dovuti conguagli rispetto agli acconti eventualmente già erogati (comma 5).

L'art. 9 del D.L. 149/2020, infine, ha esteso l'applicazione della normativa di cui al comma 5-*bis* agli acquisti delle prestazioni socio-sanitarie per la sola parte di rilevanza sanitaria, aggiungendo all'art. 4 del D.L. 34/2020 il comma 5-*ter*.

Alla luce di quanto sopra esposto è indubbio che l'elemento critico nella determinazione del contributo *una tantum* sia soprattutto l'individuazione di un modello standardizzato per la corretta

---

individuazione delle voci di costo, che le strutture private accreditate e contrattualizzate debbano rendicontare per individuare il totale dei costi fissi.

### 3.1. La configurazione dei costi

Nella classificazione dei costi in ambito sanitario, ma più genericamente in ambito aziendale, esistono in letteratura e nella prassi operativa numerosi modelli di configurazione di costo collegati, tra l'altro, anche all'obiettivo dell'analisi (scopo conoscitivo) e al modello prescelto per la determinazione dei ricavi o margini relativi ad ogni prestazione.

Per il nostro caso di specie ci focalizzeremo solo sui costi totali e su quelli diretti o variabili, ricordando che, nelle aziende sanitarie contrattualizzate con il SSN, le risorse impiegate e i relativi costi vengono remunerate forfettariamente dai DRG. Partendo nell'indagine dal lato dei "ricavi" (remunerazione *à forfait*), in assenza di un sistema di contabilità analitica risulta assai complesso ottenere una associazione "puntuale" a ciascuna tipologia di ricavo delle risorse/costi rispettivamente consumate/sostenuti per realizzarlo.

Poiché un modello esclusivamente basato su presupposti economici non rappresenta l'unico strumento da utilizzare per la valutazione delle *performance* delle imprese sanitarie, ma vi sono altri parametri che vengono analizzati e comunicati, di natura prevalentemente qualitativa, ancorché misurati con scale di valori numerici quali, ad esempio, il tasso di mortalità, al tasso di ricaduta, al tasso di infezioni rilevate, etc., si premette che sono astrattamente condivisibili i limiti segnalati dalla dottrina rispetto all'uso del solo risultato economico come principale metro di giudizio dell'andamento di un'azienda sanitaria; pur tuttavia, nel caso di specie, il criterio economico appare l'unico idoneo ad individuare una corretta rendicontazione dei costi fissi contenute nell'art. 9 del citato provvedimento.

Fatta questa premessa metodologica, rispetto alle potenziali criticità di un modello universale di rendicontazione, è possibile procedere all'individuazione dei costi fissi attraverso un'elaborazione dei dati le cui fasi essenziali possono sintetizzarsi:

- Individuazione dei costi totali operativi depurati di quei costi non strettamente connessi alla gestione caratteristica;
- Individuazione dei costi variabili diretti.

La identificazione dei "costi fissi" può essere quindi ottenuta, per differenza, fra i costi totali e i costi variabili. Tale approccio discende dalla consapevolezza che nell'ambito delle imprese sanitarie oggetto d'indagine non esiste, in uso, un modello di riferimento univoco per la rendicontazione e, nella maggioranza dei casi, le imprese non adottano sistemi di contabilità analitica. In secondo luogo, la soluzione proposta è coerente con le finalità della disposizione.

---

### 3.2. Individuazione dei costi totali depurati da quei costi aventi carattere non strettamente connesso alla gestione caratteristica

Questa prima fase si concentra nell'individuazione dei costi operativi totali e a tale scopo, si ritiene che:

- a) i costi totali debbano essere considerati coincidenti con l'intero aggregato "B" del conto economico (costi di produzione) dello schema di bilancio indicato dall'art. 2425 del Codice Civile ed esclusi soltanto le seguenti voci di costo, ipotizzando per semplicità e per omogeneità di condizioni tali voci includano primariamente oneri non strettamente connessi alla gestione caratteristica della struttura:
  - i. svalutazioni diverse dall'ammortamento incluse nella voce B 10.c);
  - ii. svalutazione dei crediti incluse nella voce B 10.d);
  - iii. minusvalenze da cessione di cespiti incluse nella voce B14.

### 3.3. Individuazione dei costi variabili diretti

La seconda fase, più delicata, è focalizzata sull'individuazione dei costi variabili diretti.

A tale scopo, si ritiene che:

- b) i costi diretti variabili possano essere identificati con le seguenti voci:
  - i. acquisti di medicinali, dispositivi medici e altro materiale di consumo classificati nella voce B6) del conto economico;
  - ii. costi per servizi appaltati a terzi (ad es. ristorazione, servizio mensa, servizi "extra" *on demand*) con carattere di variabilità diretta al ricavo classificati nella voce B7) del conto economico;
  - iii. onorari del personale sanitario libero professionista remunerato con contratti esclusivamente "a cottimo" per le singole prestazioni erogate, classificati nella voce B7) del conto economico;
  - iv. eventuali utenze di reparto a consumo di produzione.

## 4. Conclusioni: la determinazione dei costi fissi oggetto di ristoro

L'ultima fase, rappresenta l'individuazione dei costi fissi oggetto di ristoro quale risultato della differenza tra i costi totali di cui al precedente punto 3.2. e costi variabili diretti di cui al precedente punto 3.3.