LE "NOTE DI CREDITO DA RICEVERE" NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DEI CONTI: CRITICITÀ CONTABILI E IMPATTO SUGLI EQUILIBRI DI BILANCIO DEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

Posted on 8 Novembre 2025 by Salvatore Cincimino e Vincenzo Cordaro

Tags: accreditamento, acrual, ao, asl, azienda, bilancio, CDC, contabilità, costi, costo, credibilità, crediti, diligenza, diritto, enti accreditati, equilibrio, lazio, NCR, note di credito, prudenza, Regione, salute, sanità, sanitaria, sanitario, servizio sanitario, spesa sanitaria, veridicità

di Salvatore Cincimino e Vincenzo Cordaro

SOMMARIO

1. INTRODUZIONE

2. IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

2.1. Cenni sui principi contabili generali e applicati per il settore sanitario

2.2. *Focus* sui principi di competenza e di prudenza

3. SULLE NOTE DI CREDITO DA RICEVERE: RILEVAZIONE CONTABILE E TEMPORANEITÀ DELLA POSTA NEL BILANCIO DI ESERCIZIO

4. CENNI SUL RAPPORTO CON I PRIVATI ACCREDITATI E IL SISTEMA DEL BUDGET

5. Analisi delle pronunce della Corte dei conti

5.1. La deliberazione n. 31/2022/PRSP della Sezione regionale di controllo per il Lazio

5.2. La deliberazione n. 31/2025/PRSS della Sezione regionale di controllo per il Lazio

6. PROFILI PROBLEMATICI NELLA GESTIONE CONTABILE DELLE "NOTE DI CREDITO DA RICEVERE"

7. PROSPETTIVE EVOLUTIVE: POSSIBILI SOLUZIONI INTERPRETATIVE E APPLICATIVE

8. CONCLUSIONI

ABSTRACT

Il presente contributo analizza la rilevazione delle "note di credito da ricevere" nel contesto della contabilità degli enti del Servizio sanitario nazionale, attraverso l'esame della recente giurisprudenza della Corte dei conti. La questione si inserisce nel più ampio quadro della corretta rappresentazione contabile e della salvaguardia degli equilibri di bilancio degli enti del Servizio sanitario nazionale. L'articolo esamina in particolare le deliberazioni n. 31/2022/PRSP e n. 31/2025/PRSS della Sezione regionale di controllo per il Lazio, individuando le criticità connesse

all’utilizzo improprio delle poste rettificative che discendono dalla rilevazione delle “note di credito da ricevere”, specialmente nel rapporto con le strutture private accreditate. L’analisi evidenzia come la prassi di mantenere nell’attivo dello stato patrimoniale degli enti del Servizio sanitario nazionale partite sospese riguardanti note di credito da ricevere per periodi ultrannuali – quindi non estinte in ragione della effettiva ricezione dell’inerente documento fiscale, ovvero attraverso la rilevazione di insussistenze dell’attivo per mancata ricezione delle medesime note di credito – costituisca una violazione dei principi di prudenza, competenza e veridicità del bilancio, con potenziali effetti distorsivi sull’attendibilità dei risultati di esercizio e sulla sostenibilità economico-finanziaria delle aziende del settore sanitario.

This paper analyzes the recording of "credit notes receivable" in the accounting context of National Health Service entities, examining recent case law from the Court of Auditors. This issue falls within the broader framework of correct accounting and safeguarding the budgetary balance of National Health Service entities. The article specifically examines Resolutions No. 31/2022/PRSP and No. 31/2025/PRSS of the Lazio Regional Audit Section, identifying the critical issues related to the improper use of adjustment items arising from the recording of "credit notes to be received," especially in relationships with accredited private institutions. The analysis highlights how the practice of maintaining suspended items relating to credit notes to be received for periods exceeding one year on the balance sheet of National Health Service entities—which are therefore not settled by actual receipt of the relevant tax document, or by recording non-existent assets due to failure to receive the credit notes—constitutes a violation of the principles of prudence, accrual, and truthfulness of financial statements, with potential distorting effects on the reliability of operating results and the economic and financial sustainability of healthcare companies.

1. INTRODUZIONE

La rappresentazione veritiera e corretta dei risultati di gestione degli enti del Servizio sanitario nazionale (SSN) è un presupposto essenziale per garantire la sostenibilità dei livelli essenziali di assistenza e, più in generale, per assicurare l’effettiva tutela del diritto alla salute. In questo contesto, assumono particolare rilevanza le modalità con cui vengono contabilizzate le operazioni che incidono sui saldi di bilancio delle aziende sanitarie, tra cui le poste rettificative del passivo, come le “note di credito da ricevere” (di seguito, anche “NCR” o “NDC”).

Sotto il profilo rilevativo le NCR rappresentano scritture contabili con funzione rettificativa che le aziende sanitarie iscrivono in bilancio, ad esempio per ridurre i costi relativi a prestazioni sanitarie fatturate ma non dovute, generalmente per superamento del *budget* assegnato alle strutture private accreditate. Invero, la corretta gestione contabile delle NCR assume rilievo cruciale non solo per la veridicità e la correttezza del bilancio degli enti del settore sanitario, ma anche per la salvaguardia dei loro equilibri economico-finanziari.

La Corte dei conti, nell’esercizio delle funzioni di controllo sui bilanci degli enti del SSN previste dal D.L. n. 174/2012, articolo 1, commi 3 e 7, ha recentemente affrontato diverse criticità connesse all’utilizzo improprio delle poste rettificative in argomento, evidenziando come la prassi di mantenere nel tempo, senza una definizione contabile, tra le partite sospese attive dello stato patrimoniale le note di credito da ricevere in ragione della rettifica di costi di competenza dell’esercizio in cui vengono essi a maturare, costituisca una violazione dei principi di prudenza, di competenza e di veridicità del bilancio.

Il presente contributo si propone di analizzare la giurisprudenza contabile in materia, con particolare riferimento alle deliberazioni n. 31/2022/PRSP e n. 31/2025/PRSS della Sezione regionale di controllo per il Lazio, al fine di individuare i principi di diritto affermati, le criticità emerse e le possibili soluzioni interpretative e applicative.

Il contributo si articola in otto paragrafi. Dopo la presente introduzione, il secondo paragrafo delinea il quadro normativo di riferimento, con particolare attenzione ai principi contabili generali e applicati per il settore sanitario, nonché ai principi di competenza e prudenza. Il terzo paragrafo tratta della rilevazione contabile delle note di credito da ricevere e la loro fisiologica natura temporanea. Il quarto paragrafo esamina il rapporto con i privati accreditati e il sistema del *budget*. Il quinto analizza nel dettaglio le citate pronunce della Corte dei conti. Il successivo paragrafo individua i profili problematici nella gestione contabile delle note di credito da ricevere. Il settimo delinea le prospettive evolutive e le possibili soluzioni interpretative e applicative. L'ultimo paragrafo riepiloga le conclusioni.

Dal punto di vista metodologico, la ricerca si basa sull'analisi giurisprudenziale delle decisioni della Corte dei conti, utilizzando il metodo dell'analisi del contenuto qualitativa[1] per identificare i principi interpretativi emergenti dalla casistica giurisprudenziale. Tale approccio consente di evidenziare le tendenze evolutive della giurisprudenza contabile e di individuare i criteri applicativi consolidati nella prassi degli organi di controllo. L'analisi è inoltre integrata dall'esame della normativa di settore e dei principi contabili applicabili, seguendo un approccio sistematico che tiene conto dell'evoluzione dottrinale in materia di contabilità pubblica e aziendale[2].

2. IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

2.1. Cenni sui principi contabili generali e applicati per il settore sanitario

Il sistema contabile degli enti del SSN è disciplinato dal Titolo II del D.Lgs. n. 118/2011, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi [...]". L'articolo 19, comma 2, lettera c) del provvedimento normativo include espressamente tra i soggetti destinatari della disciplina "aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale."

La disposizione normativa stabilisce un regime contabile specifico per le aziende del SSN, caratterizzato dalla natura pubblicistica e al contempo aziendalistica dell'attività svolta. Tale dualità emerge chiaramente dall'articolo 25 del D.Lgs. n. 118/2011, che disciplina il bilancio di previsione degli enti sanitari, prevedendo che "Gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, [...] lettera c) predispongono un bilancio preventivo economico annuale, in coerenza con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria della regione."

Di particolare rilevanza è l'articolo 26 del medesimo Decreto legislativo, che disciplina il bilancio di esercizio delle aziende sanitarie, stabilendo che "Il bilancio d'esercizio [...] Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione [...]." Il successivo articolo 28 esplicitamente chiarisce: "Per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19 applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto

diversamente disposto nel presente titolo." Tale richiamo al codice civile comporta l'applicazione dei principi di rappresentazione veritiera e corretta di cui all'articolo 2423 c.c., secondo cui "Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio."

Pertanto, gli enti del SSN sono tenuti a rispettare i principi contabili generali e applicati previsti dal D.Lgs. n. 118/2011, nonché, per quanto non diversamente disposto, le norme del codice civile in materia di bilancio delle società commerciali (artt. 2423 e ss. c.c.).

La specificità del settore sanitario è ulteriormente delineata dal D.Lgs. n. 502/1992, che stabilisce il quadro normativo di riferimento per l'organizzazione ed il funzionamento del Servizio sanitario nazionale[3]. Nel rappresentato quadro normativo di sintesi, il D.M. Ministero della Salute 24 maggio 2019, recante "Adozione dei nuovi modelli di rilevazione economica Conto Economico (CE), Stato Patrimoniale (SP), dei costi di Livelli essenziali di Assistenza, (LEA) e Conto del Presidio (CP), degli enti del Servizio sanitario nazionale" definisce gli schemi di bilancio specifici per le aziende sanitarie.

2.2. *Focus* sui principi di competenza e di prudenza

I principi di competenza e di prudenza assumono particolare rilevanza nella contabilizzazione delle note di credito da ricevere, configurandosi come guide fondamentali per la corretta rappresentazione della situazione economico-patrimoniale degli enti del SSN.

Il principio di competenza economica, disciplinato nel codice civile dall'articolo 2423-bis, comma 1, nn. 3 e 4, stabilisce che "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento" e che "si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo". Tale principio è ulteriormente specificato dal postulato n. 17 dell'allegato 1 del D.Lgs. n. 118/2011, secondo cui "[...] l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari"[4].

Il principio OIC 11 – Finalità e postulati del bilancio d'esercizio, nella versione aggiornata con gli emendamenti del 19 aprile 2023, chiarisce che il principio della competenza stabilisce quando rilevare un fatto di gestione ai fini della determinazione del risultato economico di un dato esercizio, e che la competenza è definita sotto il profilo temporale e prescinde dalle manifestazioni finanziarie[5].

La dottrina economico aziendale ha cura di declinare il principio di competenza economica ponendo in risalto: - la rilevazione delle componenti economiche, positive e negative di reddito maturate, a prescindere dalla loro monetizzazione[6]; - l'ideale correlazione causale tra costi maturati e ricavi conseguiti, in ragione della necessità di misurare il reddito prodotto – quale somma algebrica delle grandezze economiche di ricavi e costi – in un circoscritto perimetro temporale uniforme[7], denominato esercizio amministrativo. La misurazione del reddito d'esercizio discende da un criterio selettivo, che viene declinato nella "discriminazione" delle componenti di ricavo e di costo che contribuiscono a determinarlo[8]. Tale processo di discriminazione si confronta con la realtà intrinseca dell'attività aziendale, caratterizzata da un flusso gestionale continuo e unitario che attraversa i confini temporali convenzionalmente stabiliti. Le operazioni aziendali generano infatti

una corrente ininterrotta di valori economici che si manifestano secondo dinamiche proprie, non necessariamente sincronizzate con la scansione temporale degli esercizi amministrativi.

La determinazione del reddito d'esercizio rappresenta quindi un'astrazione necessaria ma artificiosa, che seziona l'unitarietà del processo gestionale per rispondere a esigenze informative periodiche. Ogni esercizio amministrativo non costituisce un'entità economica autonoma e autosufficiente, ma piuttosto un segmento temporale inserito nel *continuum* della vita aziendale, intimamente connesso con le gestioni precedenti e proiettato verso quelle future[9].

Il principio di competenza economica si configura pertanto come criterio ordinatore che, riconoscendo l'interdipendenza temporale delle operazioni gestionali, attribuisce a ciascun esercizio le componenti reddituali che, pur manifestandosi numerariamente in momenti diversi, trovano in quel periodo la loro ragione economica di riferimento. Si tratta di un processo valutativo articolato che richiede di considerare simultaneamente il passato da cui originano le condizioni operative presenti e il futuro verso cui si proiettano le conseguenze delle scelte gestionali correnti.

Il processo selettivo attraverso cui si applica il principio di competenza economica non opera in modo neutrale e univoco, ma viene modulato in funzione delle specifiche finalità che orientano la determinazione del reddito d'esercizio. Le diverse prospettive degli *stakeholder* e gli obiettivi informativi perseguiti influenzano infatti i criteri di attribuzione temporale delle componenti reddituali, generando declinazioni differenziate del medesimo principio. Nelle società per azioni, ad esempio, l'esigenza di assicurare una distribuzione equilibrata dei dividendi nel tempo può orientare l'applicazione della competenza economica verso politiche di stabilizzazione del reddito. Tale orientamento risponde alla necessità di contemperare le aspettative degli azionisti con la sostenibilità finanziaria dell'impresa, evitando oscillazioni eccessive nei risultati d'esercizio che potrebbero compromettere sia la remunerazione del capitale sia la capacità di autofinanziamento aziendale.

La normativa civilistica, dal canto suo, subordina esplicitamente il principio di competenza economica a quello di prudenza, privilegiando la tutela dell'integrità del capitale sociale e la protezione degli interessi dei terzi creditori. Questa gerarchia valoriale si traduce nell'anticipazione delle componenti negative di reddito non ancora definitivamente realizzate e nel differimento di quelle positive fino alla loro effettiva manifestazione, determinando una rappresentazione del risultato d'esercizio orientata alla salvaguardia patrimoniale piuttosto che alla neutralità economica.

Diametralmente opposta risulta invece la prospettiva del legislatore fiscale, per il quale la determinazione del reddito imponibile risponde prioritariamente all'esigenza di certezza del prelievo tributario e di oggettività della base imponibile[10]. In questo contesto, il principio di competenza viene declinato secondo criteri che privilegiano l'effettività delle operazioni e la loro verificabilità documentale, limitando gli spazi di discrezionalità valutativa e subordinando spesso le valutazioni prudenziali alla realizzazione effettiva degli eventi economici. Tale impostazione mira a garantire la stabilità del gettito fiscale e a prevenire politiche di bilancio orientate alla minimizzazione del carico tributario attraverso l'anticipazione di componenti negative o il differimento di quelle positive.

Emerge quindi come il principio di competenza economica, pur mantenendo la sua funzione fondamentale di criterio di correlazione temporale tra costi e ricavi, assuma configurazioni

operative differenti in relazione alle altrettanto differenti finalità perseguite, riflettendo il pluralismo degli interessi che convergono sulla determinazione del reddito d'esercizio.

Il citato principio di prudenza, disciplinato dall'articolo 2423-bis, comma 1, nn. 1, 2 e 4, c.c., prevede che "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza", che "si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio", e che si devono considerare i soli rischi e le perdite di competenza dell'esercizio, "[…] anche se conosciuti dopo la chiusura di questo", e non invero i proventi, in tal modo orientando il rilevatore contabile verso la tecnica del rinvio dei costi, rispetto a quella dell'anticipazione dei ricavi[11]. Il principio è richiamato anche dal postulato n. 9 dell'allegato 1 del D.Lgs. n. 118/2011, secondo cui "Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate."

Al riguardo, il principio OIC 11 richiama espressamente una "ragionevole cautela nelle stime in condizioni di incertezza"[12], al fine di non sovrastimare ricavi e attività e di non sottostimare costi e passività, anche se è evidente che "Le richiamate norme delineano un effetto asimmetrico nella contabilizzazione dei componenti economici, con prevalenza del principio della prudenza rispetto a quello della competenza"[13]. Ed infatti, "I suoi eccessi devono […] essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile"[14] [15], con il conseguente rischio di manifestazione di riserve occulte[16], provocando una intrinseca divergenza "dall'obbligo di fornire una rappresentazione veritiera e corretta"[17].

La dimensione fisiologica del principio di prudenza risalta la portata e l'effetto "correttivo"[18] del principio di competenza economica, in quanto genera, comunque, indefettibili asimmetrie rilevative, caratterizzate dalla imputazione ad un determinato esercizio amministrativo degli oneri che "rischiano" di manifestarsi, rispetto ai proventi, che contribuiscono alla determinazione del reddito di esercizio soltanto se effettivamente maturati. Al riguardo non può sottacersi la caratterizzazione "estimativa" e "amministrativa" del principio in argomento, atteso che la sua attuazione da un lato interferisce sugli aspetti valutativi, dall'altro comporta il necessario rispetto di "regole di sana, onesta e consapevole amministrazione"[19].

La relazione tra i principi di competenza e prudenza rischia di generare tensioni interpretative nella gestione rilevativa delle note di credito da ricevere. Da un lato, il principio di competenza richiederebbe la rilevazione delle note di credito da ricevere nell'esercizio in cui viene a manifestarsi concretamente, con l'ausilio di norme di legge, la rettifica del costo; dall'altro, il principio di prudenza impone cautela nelle rettifiche di costi, e nella conseguente iscrizione di poste rettificative del passivo, se non effettivamente accertate.

Nel contesto delle aziende sanitarie, la prevalenza del principio di prudenza assume particolare rilevanza considerata la natura pubblicistica dell'attività svolta e la necessità di garantire la sostenibilità economico-finanziaria del servizio sanitario pubblico[20].

La peculiare natura delle aziende sanitarie pubbliche impone una riflessione specifica sulla

declinazione del principio di competenza economica nella determinazione del loro risultato d'esercizio. In questi contesti, la misurazione del reddito non può essere orientata esclusivamente da logiche economico-patrimoniali, ma deve necessariamente contemperare l'efficienza gestionale con la missione istituzionale di tutela del diritto costituzionale alla salute. Il principio di prudenza assume nelle aziende sanitarie una connotazione del tutto particolare, configurandosi non solo come criterio di salvaguardia patrimoniale, ma soprattutto come strumento di garanzia della continuità e universalità del servizio pubblico essenziale. La tutela dei cittadini-utenti richiede infatti che la determinazione del risultato d'esercizio sia improntata a criteri che privilegino la sostenibilità prospettica dell'erogazione delle prestazioni sanitarie, anche a scapito di rappresentazioni contabili economicamente neutrali. In questo quadro, l'applicazione della competenza economica deve essere modulata considerando le specificità del ciclo produttivo sanitario, che può essere caratterizzato da asimmetrie temporali tra il sostenimento dei costi e il riconoscimento dei ricavi, nonché dalla presenza di obbligazioni implicite verso la collettività che travalicano i confini del singolo esercizio. La prudenza valutativa diventa quindi strumento essenziale per garantire che le risorse necessarie all'erogazione futura delle prestazioni non vengano compromesse da politiche di bilancio orientate all'equilibrio economico di breve periodo. Tale impostazione risponde all'esigenza di subordinare la razionalità economica alla finalità sociale del servizio sanitario, riconoscendo che il risultato d'esercizio delle aziende sanitarie non può essere letto secondo i paradigmi interpretativi propri delle imprese commerciali, ma richiede una valutazione che integri dimensioni di efficacia clinica, equità distributiva e sostenibilità sistemica. La competenza economica, filtrata attraverso il principio di prudenza, diventa così strumento per garantire l'equilibrio durevole tra risorse disponibili e bisogni di salute della popolazione, assicurando la tenuta nel tempo del sistema di protezione sanitaria universalistica.

Pertanto, ferme restando le citate "ragionevoli cautele", in caso di conflitto tra i due principi prevale il principio di prudenza, in quanto rappresenta una garanzia per i terzi e per la conservazione del «capitale» aziendale. Questo significa che, nell'incertezza valutativa, occorre privilegiare l'approccio che evita la sovrastima delle componenti positive di reddito e del patrimonio netto, optando per rappresentazioni contabili che riflettano con maggiore cautela la situazione economico-patrimoniale dell'ente.

La corretta applicazione di tale principio richiede che le note di credito da ricevere siano valutate con particolare cautela, tenendo conto dell'incertezza sulla loro effettiva esigibilità e procedendo, ove necessario, a adeguate svalutazioni o stralci.

3. SULLE NOTE DI CREDITO DA RICEVERE: RILEVAZIONE CONTABILE E TEMPORANEITÀ DELLA POSTA NEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Le note di credito da ricevere rappresentano una categoria peculiare di poste rettificative del passivo, caratterizzate da specifiche modalità di rilevazione contabile e da una natura intrinsecamente temporanea che ne dovrebbe limitare la permanenza tra le partite sospese nel bilancio di esercizio.

Dal punto di vista rilevativo, per le aziende del SSN le note di credito da ricevere configurano scritture di assestamento di fine esercizio, finalizzate a rettificare componenti negative di reddito di competenza dell'esercizio, e quindi i connessi debiti precedentemente rilevati qualora emerga il diritto dell'ente a ottenere una riduzione dell'importo dovuto. La inerente rilevazione contabile avviene attraverso la seguente scrittura di partita doppia:

- addebitando (sezione "dare") un importo nel conto acceso alle "Note di credito da ricevere", che viene riepilogato nello stato patrimoniale (conto patrimoniale attivo);
- accreditando (sezione "avere") il medesimo importo nel conto acceso alla tipologia di costo che si pone in rettifica, e che viene riepilogato nel conto economico (rettifica di costo).

La modalità di rilevazione incide sulla rappresentazione degli effetti economici, in quanto produce una diretta riduzione dei costi di esercizio. Parimenti, la nota di credito da ricevere riduce l'entità di un debito nei confronti del creditore.

Tale rilevazione, ove occorrano le condizioni, mira ad operare una rettifica del costo al precipuo fine di onorare il principio di competenza economica, atteso comunque che la riduzione dei costi deve comportare una attenta valutazione del – più rilevante – principio di prudenza[21].

Il principio contabile OIC 19, relativo ai debiti, disciplina indirettamente le note di credito da ricevere specificando che "I *debiti* sono passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni o servizi aventi un valore equivalente, generalmente ad una data stabilita"[22]. Il principio chiarisce che "I debiti originati da acquisti di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verifica il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici"[23].

Nell'ambito delle aziende del SSN sono previste specifiche voci di stato patrimoniale per la registrazione delle note di credito da ricevere. L'allegato al D.M. Ministero della Salute 24 maggio 2019 chiarisce che le note di credito da ricevere sono riepilogate nel prospetto di stato patrimoniale, al passivo, con segno negativo.

In particolare, sono distinti due codici:

- **Codice PDA292**: "Note di credito da ricevere da erogatori privati accreditati e convenzionati", da evidenziare, con segno negativo, tra i:

- Debiti verso fornitori (D.VII)

- D.VII.1) Debiti verso erogatori (privati accreditati e convenzionati) di prestazioni sanitarie

- D.VII.1.b) Note di credito da ricevere (privati accreditati e convenzionati)

- **Codice PDA302**: "Note di credito da ricevere da altri fornitori", da evidenziare, con segno negativo, tra i:

- Debiti verso fornitori (D.VII)

- D.VII.2) Debiti verso altri fornitori

- D.VII.2.b) Note di credito da ricevere (altri fornitori).

Invero, le linee guida per la compilazione dello stato patrimoniale di cui al citato D.M. Ministero della Salute 24 maggio 2019, specificano: "Si ricorda che, ove applicabile, i debiti devono essere esposti al netto delle note di credito da riceve(re) e devono includere le fatture da ricevere." L'affermazione non è condivisibile, atteso che il divieto della compensazione delle partite contabili è un'importante declinazione del postulato della chiarezza a fini di intelligibilità[24], ed è esplicitamente

menzionato dal Legislatore (art. 2423-ter c.c.). La corretta applicazione del citato divieto comporta l'enucleazione delle partite sospese rettificative, che andrebbero quindi sempre iscritte tra le partite attive dello stato patrimoniale, atteso peraltro il particolare rilievo delle poste in argomento.

Per loro stessa natura, le note di credito da ricevere hanno carattere temporaneo, e con esse anche la sussistenza, tra le partite contabili, della inerente determinazione quantitativa. Le note di credito da ricevere rappresentano infatti poste transitorie, destinate a trovare definizione in tempi brevi, attraverso la ricezione dell'effettiva nota di credito, ovvero attraverso la rilevazione della sopravvenienza passiva per insussistenza – totale o parziale, in caso di definizione di differente (minore) importo rispetto al valore di iscrizione iniziale – delle ragioni per cui la rilevazione della partita attiva sospesa ("note di credito da ricevere") era stata a suo tempo rilevata.

In tale ultimo caso, andrebbero adeguatamente motivate sia l'iniziale rilevazione della nota di credito da ricevere, sia la successiva insussistenza, integrale o parziale. La inerente rilevazione contabile avviene attraverso la seguente scrittura di partita doppia:

- addebitando (sezione "dare") un importo nel conto acceso agli "Oneri straordinari", che vengono riepilogati nel conto economico (sezione E - Proventi e oneri straordinari) tra gli oneri.
- accreditando (sezione "avere") nel conto acceso alle "Note di credito da ricevere", un importo pari alla partita sospesa attiva a suo tempo iscritta, ovvero a quello pari alla differenza tra il valore inizialmente iscritto e quello della nota di credito effettivamente ricevuta, ad azzeramento della medesima per successiva acclarata insussistenza, integrale o parziale.

È bene evidenziare che la struttura rigida del conto economico rappresentata nell'allegato al D.M. Ministero della Salute 24 maggio 2019, in forma scalare, mantiene la "gestione straordinaria" (Sezione "E") con dettaglio di categorie analitiche distinte per sopravvenienze e insussistenze, attive e passive, rispetto a quanto invece operato dal Legislatore per le società di capitali con D.Lgs. n. 139/2015.

La perdurante iscrizione delle poste attive delle note di credito da ricevere oltre l'esercizio successivo rispetto a quello di avvenuta loro rilevazione configura certamente un'anomalia contabile che richiede specifica attenta valutazione in ordine alle eventuali ragioni del mantenimento. Un'ipotesi potrebbe verificarsi qualora sussista un contenzioso con il fornitore, la permanenza della posta può tuttavia essere giustificata solo in presenza di adeguate probabilità di successo dell'azione legale. In simili circostanze, tuttavia il principio di prudenza impone comunque – qualora l'evento avverso abbia i seguenti requisiti: "- natura determinata; - esistenza certa o probabile; - ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati; - ammontare della passività attendibilmente stimabile[25] – l'iscrizione di un accantonamento al fondo rischi e oneri, disciplinato dal principio contabile OIC 31. Il principio stabilisce infatti che "I *fondi per rischi* rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. I *fondi per oneri* rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi"[26].

Nel caso delle note di credito da ricevere oggetto di contenzioso, l'accantonamento dovrebbe essere commisurato al rischio di soccombenza, valutato sulla base delle specifiche circostanze del caso e del parere di esperti legali. La mancata costituzione di adeguati accantonamenti in condizioni "probabili"[27] di manifestazione dell'evento avverso, comporta una violazione del principio di prudenza e una rappresentazione non veritiera della situazione economica e patrimoniale dell'ente.

4. CENNI SUL RAPPORTO CON I PRIVATI ACCREDITATI E IL SISTEMA DEL BUDGET

La disciplina delle prestazioni sanitarie erogate da soggetti privati accreditati è contenuta nel D.Lgs. n. 502/1992. In particolare, l'art. 8-quinquies disciplina gli accordi contrattuali tra le regioni e le strutture private accreditate, prevedendo che tali accordi definiscano, tra l'altro, "il volume massimo di prestazioni che le strutture presenti nell'ambito territoriale della medesima unità sanitaria locale, si impegnano ad assicurare, distinto per tipologia e per modalità di assistenza"[28].

Questa attività, nota come "sistema del *budget*", costituisce la procedura attraverso cui viene garantito il contenimento della spesa sanitaria e il rispetto dei vincoli di bilancio. Le prestazioni erogate oltre i limiti di *budget*, di regola, non sono remunerate dal SSN, a meno che non siano espressamente autorizzate dalla regione.

Il sistema del *budget* si articola secondo una logica di programmazione sanitaria che mira a contemperare l'esigenza di garantire l'accesso alle prestazioni sanitarie con la necessità di contenere la spesa pubblica entro limiti sostenibili. La determinazione dei *budget* avviene attraverso un processo di negoziazione tra le aziende sanitarie e le strutture private accreditate, che tiene conto dei fabbisogni assistenziali del territorio, delle risorse finanziarie disponibili e degli *standard* qualitativi richiesti.

In questo contesto, le note di credito da ricevere assumono una funzione peculiare: esse vengono utilizzate dalle aziende sanitarie per "sterilizzare" il costo delle prestazioni fatturate dai "privati accreditati", ma ritenute non dovute in quanto eccedenti il *budget* assegnato[29] o non congrue (ossia per prestazioni non rese o sovraremunerate) o non appropriate (qualora si può rendere una prestazione alternativa meno costosa e al contempo con pari o maggior beneficio per il paziente). Tale prassi solleva tuttavia questioni di legittimità contabile, in quanto trasforma uno strumento di rettifica in uno strumento di gestione del contenzioso.

La problematica si complica ulteriormente allorquando il controllo della veridicità, ossia della congruità o dell'appropriatezza delle prestazioni sanitarie avviene con ritardo rispetto alla loro erogazione, ovvero se i controlli analitici, finalizzati a verificare la conformità delle prestazioni erogate ai protocolli clinici e ai livelli essenziali di assistenza, vengono effettuati attraverso campionamenti statistici, certamente, comunque, non esaustivi. Tali eventi comportano il dispiego di periodi di elaborazione incompatibili con le tempistiche di chiusura dei bilanci di esercizio.

Questa asincronia temporale genera incertezza sulla legittimità delle note di credito da ricevere e sulla loro effettiva esigibilità. Le aziende sanitarie devono infatti stimare l'ammontare delle prestazioni inappropriate o eccedenti il *budget* sulla base di proiezioni statistiche, con evidenti margini di errore che possono riflettersi sulla correttezza delle valutazioni di bilancio.

Va tuttavia rilevato che, in condizioni fisiologiche, attraverso la puntuale produzione di adeguati flussi informativi e con adeguate piattaforme informatiche rivelative di dati ed elaboratrici di

informazioni, è possibile svolgere controlli di veridicità, congruità ed appropriatezza censori e non quindi a campione, in tempi brevi[30], attraverso l'acquisizione, la validazione e la valorizzazione di ogni singola prestazione da parte della azienda sanitaria.

Un antidoto al rischio di perdita di controllo del *budget* di risorse assegnate alle strutture private è rappresentato dalla fissazione di specifici tetti di spesa, dal frazionamento temporale (di norma mensile) del citato tetto. In tal modo, al termine di ciascun intervallo infrannuale la struttura privata non può rendicontare un importo superiore al tetto di risorse ad essa assegnate nel medesimo arco temporale[31], prevedendo una specifica disciplina volta a definire la rendicontazione delle prestazioni e della loro valorizzazione finanziaria, per importi comunque non superiori al tetto di spesa fissato.

Particolare attenzione va posta alla fattispecie della rilevazione di note di credito da emettere in maniera indistinta, ossia senza alcun riferimento a specifiche prestazioni ed al contempo a specifici fornitori. Tale fattispecie, certamente inusuale secondo fisiologici criteri rilevativi, non è tuttavia infrequente.

Un ulteriore elemento di complessità è rappresentato dalla prassi, sempre più diffusa, della cessione dei crediti da parte delle strutture private accreditate. Molte di queste strutture, infatti, cedono sistematicamente i loro crediti verso le aziende sanitarie a società finanziarie, spesso attraverso operazioni di cartolarizzazione o *factoring*. Tale prassi complica la gestione delle note di credito da ricevere, in quanto l'azienda sanitaria si trova a dover negoziare non più con il creditore originario, ma con un cessionario che potrebbe non riconoscere la legittimità delle contestazioni.

La cessione dei crediti sanitari configura una forma particolare di finanziamento delle strutture private accreditate, che consente loro di ottenere liquidità immediata a fronte di crediti che, per le caratteristiche del sistema di pagamento pubblico, hanno tempi di incasso spesso superiori ai 60-90 giorni. Tuttavia, tale operazione trasferisce al cessionario anche i rischi connessi all'incertezza sull'effettiva esigibilità dei crediti, compreso il rischio di contestazioni da parte dell'ente debitore.

Dal punto di vista giuridico, la cessione del credito non modifica la natura dell'obbligazione, ma può complicare la gestione delle controversie. Il cessionario, infatti, subentra nella posizione giuridica del cedente e può far valere tutti i diritti inerenti al credito, ma deve anche sopportare tutte le eccezioni opponibili al credito stesso (art. 1248 cod.civ.).

In questo contesto, la rilevazione di note di credito da ricevere nei confronti di crediti già ceduti può generare contenziosi complessi, che richiedono la dimostrazione della sussistenza del diritto al rimborso non solo nei confronti del cedente originario, ma anche nei confronti del cessionario. Tale circostanza rafforza la necessità di applicare il principio di prudenza nella valutazione di tali poste, procedendo a adeguate svalutazioni o accantonamenti quando l'esito del contenzioso appare incerto.

5. Analisi delle pronunce della Corte dei conti

5.1. La deliberazione n. 31/2022/PRSP della Sezione regionale di controllo per il Lazio

Con la deliberazione n. 31/2022/PRSP, la Sezione regionale di controllo per il Lazio ha esaminato le criticità emerse dall'analisi del bilancio dell'Azienda Sanitaria Locale di Latina, con particolare riferimento alla gestione delle note di credito da ricevere.

Tra le altre criticità, la Corte ha stigmatizzato "l'uso reiterato e illegittimo del calcolo del fondo di prima dotazione"[32] disciplinato dal Decreto del Commissario ad acta (DCA) n. 521/2018 della Regione Lazio[33]. L'atto in argomento è stato utilizzato per operare le rilevazioni di "operazioni di stralcio di debiti e crediti insussistenti risalenti anteriormente al 1° gennaio 2015"[34] utilizzando, quale contropartita il "fondo di prima dotazione", e non invero i conti accesi alle partite straordinarie (sopravvenienze e insussistenze, attive e passive), del conto economico[35].

Il fondo di prima dotazione trova logica collocazione in ragione del passaggio degli enti del SSN alla contabilità armonizzata. È stato infatti chiarito che si tratta di "[...] una posta *una tantum* e a scopo 'transizionale'", finalizzata ad evitare che degli enti sanitari registrassero "[...] cospicue sopravvenienze passive per il solo effetto del passaggio alla nuova contabilità armonizzata [...]"[36]. La natura eccezionale della posta in argomento è stata invece annullata dal DCA n. 521/2018, con il quale si è autorizzato, di fatto, il perpetrarsi della rilevazione nel patrimonio netto – e non quindi tra le partite straordinarie del conto economico – di stralci di partite sospese, creditorie e debitorie, anteriori alla data del 1° gennaio 2015.

Tale prassi è certamente in contrasto con quanto statuito dai principi contabili riguardanti il trattamento contabile dello stralcio dei crediti[37] e della riduzione dei debiti[38], che prevedono l'iscrizione della contropartita in apposite voci del conto economico.

La Corte ha pertanto, correttamente ritenuto che tale modalità di contabilizzazione fosse in contrasto con i principi contabili, in quanto violava il principio di competenza economica (art. 2423-bis, comma 1, nn. 3 e 4, c.c.) e il principio di continuità (art. 2423-bis, comma 1, n. 6, c.c.), che impongono di registrare le variazioni di stime di debiti e crediti nel conto economico. La Corte ha inoltre, correttamente eccepito quanto rilevato dall'ASL in tema di giustificata adozione del DCA n. 521/2018 in ossequio al principio OIC 29[39], in quanto "In nessun modo l'Oic n. 29 considera l'aggiornamento di stima un errore"[40].

Con riferimento specifico al caso censurato, la Corte ha rilevato che "[...] l'Asl ha un numero ingente di partite contabili meramente correttive (note di credito da ricevere) e/o a carattere transitorio (fatture da ricevere). Tali partite sono state accese, in alcuni casi, da oltre un decennio. Non è stato più possibile stabilire se queste sono state iscritte a suo tempo regolarmente, per l'assenza di partitari o altra documentazione analitica che consenta di ricostruire l'origine storica delle stesse, identificando il fornitore e il titolo della prestazione"[41]. La Corte ha sottolineato che "Entrambe le poste (note di credito e fatture 'da ricevere') si riferiscono a un anomalo accumulo, negli anni, di poste precarie e transitorie, che avrebbero dovuto chiudersi, in relazione alle fatturazioni cui si riferiscono, ragionevolmente, nel giro di un anno dalla loro prima registrazione. Il mantenimento è quindi indice di un disordine contabile grave, che rende precarie tutte le rappresentazioni delle poste a cui si riferiscono e si reverbera sull'affidabilità dei saldi del patrimonio netto e di conto economico"[42] [43].

La Corte ha inoltre evidenziato che, in base al principio di prudenza, le note di credito da ricevere, in quanto "crediti sperati"[44], avrebbero dovuto essere stralciate o adeguatamente svalutate dopo un congruo periodo di tempo, mentre i debiti avrebbero dovuto essere mantenuti in bilancio fino a

prova certa della loro insussistenza.

La deliberazione ha conclusivamente accertato l'esistenza di un consistente "squilibrio" contabile di € 17.608.275 derivante dal mantenimento in bilancio di note di credito da ricevere prive di giustificazione contabile.

5.2. La deliberazione n. 31/2025/PRSS della Sezione regionale di controllo per il Lazio

Con la deliberazione n. 31/2025/PRSS, la Sezione regionale di controllo per il Lazio ha esaminato il bilancio di esercizio 2023 dell'Azienda Sanitaria Locale Roma 1, rilevando diverse criticità, tra cui quelle relative alla gestione delle note di credito da ricevere.

I risultati economici di sintesi preliminarmente rappresentati rendono evidenti alcune anomalie, tuttavia non censurate. In particolare, risalta il pareggio economico maturato il precedente esercizio 2022, e la maturazione di un positivo risultato, pari a € 141.921.214,58, nell'esercizio sul quale viene esercitato il controllo. Sui risultati economici maturati è evidenziato che la maturazione di "un utile di esercizio 2023 [...] rappresenta una interessante novità per l'ASL RM 1 derivante dal mancato utilizzo della tecnica del 'livellamento' a zero del risultato di esercizio, utilizzata dal 2016 al 2022 e inidonea a consentire una rappresentazione contabile adeguatamente trasparente del risultato di esercizio perché, appunto, 'livellato' a zero da calibrati trasferimenti del fondo sanitario diversi da quelli previsti nel bilancio di previsione"[45]. Tale affermazione non appare pienamente condivisibile nella misura in cui occorrerebbe riscontrare l'illegittimità, e non invero l'"inidoneità" della riportata "tecnica del 'livellamento'" del risultato economico di esercizio.

La "tecnica" in argomento è stata introdotta nella Regione Lazio con DCA n. 52/2017. Il meccanismo di correzione contabile denominato "*fine tuning*" consiste nell'"aggiustamento" dei ricavi delle aziende sanitarie successivamente alla chiusura dell'esercizio, con la specifica finalità di garantire il formale pareggio economico.

Attraverso il *fine tuning* è quindi consentita la modifica, con effetto retroattivo, dei ricavi trasferiti alle aziende sanitarie per assicurare che il bilancio risulti in equilibrio, indipendentemente dal risultato economico effettivamente conseguito durante l'anno, in particolare in caso di produzione di perdite di esercizio.

La normativa regionale stabilisce in tal modo un protocollo che consente di neutralizzare sistematicamente qualsiasi risultato economico negativo di gestione mediante la riallocazione dei fondi regionali.

Questa pratica comporta una alterazione del principio di competenza economica, oltre che – soprattutto – di competenza, poiché le modifiche ai ricavi vengono effettuate con riferimento a esercizi già chiusi. Inoltre, il positivo risultato economico alimenta di pari importo il patrimonio netto della ASL RM 1. Tuttavia, il patrimonio netto non subisce pari variazione aumentativa. Risalta, in particolare, la significativa riduzione del fondo di dotazione – già negativo al termine dell'esercizio 2022 per € 103.245.073,87 – che raggiunge il significativo importo negativo pari a € 191.394.985,11.

A tal riguardo, la sezione 6. della deliberazione in esame afferma: "Con determinazione 3.8.2023, n. G10720 la Regione ha avviato una '*attività straordinaria di revisione dello stato patrimoniale per la corretta determinazione del fondo di dotazione delle aziende del SSR*'. Tale attività ha comportato una significativa riduzione delle note di credito da ricevere iscritte nel bilancio dell'ASL, il cui valore si è

drasticamente ridotto, passando da € 162.647.615,32 al 31.12.2022, a € 94.639.124,42 al 31.12.2023. Gli esiti della menzionata attività, ancorché non completata al tempo dell'approvazione del BES 2023, sono confluiti nei saldi del menzionato bilancio"[46]. La Corte ha osservato – ed enfatizza la circostanza – che il Bilancio di esercizio sanitario (BES) 2023 "[…] contabilizza importi ancora rilevanti (€ 94,639 mln) di 'note di credito da ricevere', ancorché in significativa riduzione rispetto a quanto iscritto nel BES 2022 (€ 162,647 mln) per effetto della menzionata attività di *due diligence* sin qui svolta, che ha consentito la cancellazione di circa 68 mln di euro di ndc da ricevere"[47]. Al riguardo, la successiva sezione 28. della deliberazione chiarisce che "Gli effetti dell'attività di revisione contabile straordinaria […] hanno determinato un peggioramento del saldo del fondo di dotazione ed un miglioramento di quello relativo ai ' debiti verso fornitori' […]. In proposito, la menzionata attività di due diligence ha contribuito a rendere attendibile il saldo negativo dei fondi di dotazione, presupposto per il loro ripianamento da parte della Regione".

Appare quindi evidente che l'ASL RM 1 nel corso dell'esercizio in sindacatura abbia svolto una attività di revisione delle partite sospese accese ai fornitori, i cui risultati sono confluiti direttamente nel fondo di dotazione. Tale manovra, apprezzata nella deliberazione in esame, si sarebbe dovuta censurare, in ragione della illegittimità della tecnica, pur in precedenza adottata con DCA n. 521/2018, parzialmente revocata dalla Giunta regionale con deliberazione del 14 febbraio 2024[48], anteriore alla approvazione del bilancio di esercizio 2023 di ASL RM 1, avvenuta con delibera del Commissario straordinario del 6 agosto 2024.

Invero, la Corte avrebbe dovuto censurare il comportamento contabile adottato dal ASL RM 1, segnalando che gli effetti della revisione dei debiti verso fornitori andavano iscritti tra gli oneri straordinari del conto economico, e non operando, quale controvalore, una diretta riduzione del fondo di dotazione.

Nell'analisi specificamente rivolta alla fattispecie delle note di credito da ricevere, la Corte ha esaminato la natura e la funzione dei documenti in argomento evidenziando che "L'iscrizione di ndc da ricevere (o, simmetricamente, di fatture da ricevere) è […] legittima se effettuata sulla base di un idoneo titolo giuridico, come avviene per qualunque iscrizione contabile, la cui sussistenza deve essere accertata caso per caso"[49].

Non è certamente condivisibile la circostanza che in deliberazione vengano espresse, in simmetriche argomentazioni, gli aspetti tecnico contabili riguardanti le note di credito da ricevere e le fatture da ricevere, anche sotto il profilo delle modalità di rappresentazione delle determinazioni quantitative di sintesi di fine periodo[50], anche in riferimento alla corretta declinazione del principio di prudenza[51].

Invero, le note di credito sono documenti rettificativi collegati a obbligazioni da recupero che, trascorso il tempo necessario per verificare la fondatezza della rettifica di valore (con il riscontro del riconoscimento del diritto al recupero dell'ente rispetto al privato accreditato, mediante una nota di credito ricevuta o equivalente), diventano meri crediti sperati. In quanto tali – rispetto alle fatture da ricevere – le poste rettificative del passivo rappresentate attraverso tali note di credito da ricevere, per il principio di prudenza, non sono scritturabili, vanno stralciate oppure, se mantenute, necessitano di una corrispondente rettifica con le modalità contabili in precedenza chiarite.

Si tratta quindi di poste diverse e non compensabili, su cui vanno effettuate valutazioni, anche contabili, distinte.

Ed infatti, la delibera prosegue affermando che qualora "[...] una parte delle menzionate note ha un collegato processo civile [...] la corretta gestione contabile [...] deve coinvolgere la valutazione di congruità dell'accantonamento al fondo rischi contenzioso"[52]. Tale considerazione, per contro, è certamente condivisibile, purché l'accantonamento generato sia tale da annullare qualsiasi effetto distorsivo sulla corretta dimensione del patrimonio netto e del risultato di gestione (cioè pari all'importo della stessa nota di credito da ricevere). Tuttavia, giova qui rilevare una contraddizione metodologica non risolta dalla Corte, relativa alla potenziale applicazione di un doppio standard valutativo. Per le note di credito da ricevere assistite da contenzioso, la Sezione ritiene sufficiente l'iscrizione di un fondo rischi commisurato alla probabilità di soccombenza; per note di credito prive di contenzioso, invece, esprime preoccupazione per la loro stessa esistenza, indipendentemente dall'eventuale accantonamento. Tale disparità di trattamento non trova giustificazione tecnica, posto che entrambe le tipologie presentano analoga incertezza circa la loro definitiva realizzazione. La Corte non chiarisce perché il contenzioso pendente legittimi il mantenimento delle note di credito mentre l'assenza dello stesso le renda intrinsecamente problematiche; né si esprime sulla possibilità di "legittimare" le note di credito non coinvolte in un contenzioso mediante un correlato accantonamento al fondo rischi.

La Corte ha inoltre sottolineato che "la [...] funzione rettificativa (in aumento o in diminuzione) di [...] scritture contabili 'da ricevere' dovrebbe avere, di regola, una portata temporale tendenzialmente transitoria, sino alla effettiva ricezione del documento 'da ricevere', sia esso una nota di credito o una fattura". In questa prospettiva, la Sezione ha precisato che "la crescente anzianità della loro iscrizione in bilancio rappresenta [...], la spia di una possibile criticità da approfondire"[53].

L'istruttoria condotta dalla Sezione ha dimostrato "l'esistenza di molti casi in cui il (presunto) creditore non ha emesso la ndc, ha conservato nel proprio bilancio il credito vs ASL e lo ha azionato in sede giurisdizionale civile per ottenerne il riconoscimento con sentenza, in alcuni casi avvenuto, in altri no". Questo fenomeno è stato identificato dalla Corte come "contenzioso extrabudget", la cui pendenza "giustifica l'anzianità dell'iscrizione contabile delle ndc da ricevere, in ragione del tempo necessario per la formazione del giudicato civile"[54]. Tuttavia, come affermato nella sezione 26.8.2 della deliberazione in esame, in presenza di un contenzioso occorre accantonare, contestualmente alla avvenuta iscrizione della partita attiva delle note di credito da ricevere, un corrispondente importo nell'inerente fondo rischi.

Nella specifica sezione che la Corte dedica ai rilievi sulle note di credito da ricevere ed alle fatture da ricevere (sezione 26) è evidenziato che oltre il 70% dell'importo delle note di credito da ricevere (68,7 € ml. su un totale di € 94,6 € mln.) ancora aperte al 31.12.2023 risulta iscritto negli anni 2016 e precedenti. Tale importo, come in precedenza rilevato, è significativamente ridotto in ragione di una revisione straordinaria, in corso di svolgimento al momento dell'effettuazione della attività di controllo, che prelude, per le verifiche in corso ed i riscontri effettuati, ulteriori riduzioni delle partite sospese[55].

Conclusivamente, la Corte ha rilevato che "l'elevato numero di strutture accreditate, unitamente alla annosa tendenza di alcune di queste di erogare prestazioni extrabudget [...] rappresentano

elementi strettamente connessi che è necessario valutare in modo unitario e sistematico per comprendere le caratteristiche più importanti della gestione economica e contabile di questa ASL"[56].

La Sezione ha conclusivamente identificato tre criticità fondamentali alla base del fenomeno: "l'eccezionale numero di strutture private accreditate", "la tendenza, di alcune di queste, a non rispettare il limite di spesa assegnato (budget) con conseguente erogazione di prestazioni extrabudget", e "la sostanziale assenza di un adeguato sistema sanzionatorio, da parte della Regione, per quelle strutture accreditate che, in maniera più o meno sistematica, sforano il budget assegnato". La Corte ha quindi segnalato "alla Regione e alla ASL le criticità innanzi menzionate per l'adozione di misure correttive [...]"[57].

6. PROFILI PROBLEMATICI NELLA GESTIONE CONTABILE DELLE "NOTE DI CREDITO DA RICEVERE"

L'analisi delle pronunce della Corte dei conti consente di individuare diversi profili di criticità nella gestione contabile delle note di credito da ricevere da parte degli enti del SSN, che possono essere sistematizzati in relazione alle diverse fasi del processo contabile e alle specifiche caratteristiche del settore sanitario.

Il primo profilo problematico riguarda la natura e la funzione delle note di credito da ricevere. Come chiarito dalla Corte dei conti, le note di credito da ricevere sono scritture rettificative di fine esercizio, finalizzate a garantire il rispetto del principio di competenza e di veridicità del bilancio. Esse vengono iscritte nel passivo dello stato patrimoniale, a diretta diminuzione dei debiti verso fornitori, in attesa che il fornitore emetta l'effettiva nota di credito.

Tuttavia, nel contesto del sistema sanitario, le note di credito da ricevere assumono una funzione peculiare: esse vengono utilizzate non tanto per correggere specifici costi, quanto per registrare le aspettative di "recupero" su prestazioni già erogate e registrate come debiti nel bilancio o già pagate. Tale prassi configura un uso improprio dello strumento contabile, che ne snatura la funzione originaria trasformandolo da meccanismo di rettifica a strumento di gestione del contenzioso.

Invero, le note di credito da ricevere devono essere utilizzate esclusivamente per rettificare errori materiali o difformità chiaramente identificabili nelle fatturazioni ricevute, e non per registrare aspettative di rimborso basate su valutazioni discrezionali o interpretazioni controverse dei rapporti contrattuali.

Un secondo profilo critico riguarda la temporaneità delle note di credito da ricevere. Come evidenziato dalla Corte dei conti, le note di credito da ricevere sono scritture transitorie, destinate a chiudersi nell'esercizio successivo a quello in cui sono state iscritte, tramite la ricezione dell'effettiva nota di credito o la contabilizzazione di una sopravvenienza passiva (ovvero insussistenza dell'attivo).

La prassi di mantenere in bilancio note di credito da ricevere per periodi ultrannuali, senza trasformarle in effettive note di credito ovvero in sopravvenienze passive (ovvero insussistenza dell'attivo), viola i principi di prudenza, competenza e veridicità del bilancio. Tale comportamento configura una "cristallizzazione di poste transitorie", fenomeno che compromette l'attendibilità della rappresentazione contabile. La stessa Corte che censura il mantenimento pluriennale delle note di

credito da ricevere, nella deliberazione n. 31/2025/PRSS giustifica poi tale permanenza quando collegata al contenzioso *extrabudget*, affermando che "la pendenza giustifica l'anzianità dell'iscrizione contabile delle ndc da ricevere, in ragione del tempo necessario per la formazione del giudicato civile". Si genera così un cortocircuito interpretativo: la violazione dei principi contabili diventa accettabile se giustificata da tempi processuali che la Corte stessa riconosce possano protrarsi per anni.

Il principio di prudenza impone che le componenti positive non realizzate non siano contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate. Le note di credito da ricevere pluriennali rappresentano "crediti sperati" che, in assenza di riscontri oggettivi sulla loro effettiva esigibilità, dovrebbero essere stralciate o adeguatamente svalutate.

Un terzo aspetto problematico riguarda il rapporto tra le note di credito da ricevere e il sistema del *budget* assegnato alle strutture private accreditate, nonché i controlli di appropriatezza delle prestazioni sanitarie.

Come evidenziato dalla Corte dei conti, molte delle note di credito da ricevere iscritte nei bilanci delle aziende sanitarie sono collegate a prestazioni ritenute non dovute in quanto eccedenti il *budget* assegnato o non appropriate. Tuttavia, la valutazione dell'appropriatezza delle prestazioni sanitarie avviene spesso con notevole ritardo rispetto all'erogazione delle prestazioni stesse, generando incertezza sulla legittimità delle note di credito da ricevere e sulla loro effettiva esigibilità.

Tale asincronia temporale è particolarmente problematica nel contesto della sanità pubblica, dove i controlli di appropriatezza richiedono verifiche cliniche complesse che non possono essere effettuate in tempi compatibili con le scadenze contabili. La conseguenza è che le aziende sanitarie sono costrette a stimare l'ammontare delle prestazioni inappropriate sulla base di proiezioni statistiche, con evidenti margini di errore che si riflettono sulla correttezza delle valutazioni di bilancio. In tal caso, assume peculiare rilievo l'iscrizione di appositi accantonamenti al fondo rischi e oneri, al fine di poter contemperare esigenze di chiarezza gestionale con la necessaria prudenza con cui esprimere le determinazioni quantitative economiche e patrimoniali di sintesi.

Un ulteriore profilo di criticità è rappresentato dal fenomeno della cessione dei crediti da parte dei privati accreditati. La Corte dei Conti ha rilevato che strutture private accreditate cedono i loro crediti verso le aziende sanitarie a società finanziarie. Questa prassi complica ulteriormente la gestione delle note di credito da ricevere, in quanto l'azienda sanitaria si trova a dover fronteggiare non più il creditore originario, ma un cessionario che potrebbe non riconoscere la legittimità della richiesta di nota di credito. La cessione del credito, infatti, non estingue le eccezioni che il debitore può opporre al credito stesso, ma può rendere più complessa la loro gestione procedurale.

Dal punto di vista contabile, la cessione dei crediti genera ulteriore incertezza sulla recuperabilità delle note di credito da ricevere, richiedendo un approccio ancora più prudente nella loro valutazione. Infatti, in presenza di crediti ceduti, la probabilità di ottenere il riconoscimento di contestazioni può ridursi significativamente, richiedendo accantonamenti più consistenti a fronte del maggior rischio di soccombenza. Anche per tale fattispecie, appositi accantonamenti al fondo rischi e oneri consentono di esprimere il risultato economico di esercizio in consonanza con il richiesto principio di prudenza.

Le criticità sopra evidenziate hanno un significativo impatto sugli equilibri di bilancio degli enti sanitari. La prassi di mantenere in bilancio note di credito da ricevere per un arco di tempo pluriennale, senza adeguate svalutazioni, comporta una sovrastima dei risultati di esercizio e del patrimonio netto, con potenziali conseguenze sulla sostenibilità economico-finanziaria delle aziende sanitarie. Infatti, le note di credito da ricevere riducono i debiti verso fornitori e, di conseguenza, i costi di esercizio, migliorando artificialmente il risultato economico. Circostanza questa grave, considerata la necessità di garantire la sostenibilità del servizio sanitario nel lungo periodo.

La prassi di mantenere in bilancio note di credito da ricevere per più esercizi amministrativi compromette inoltre la veridicità e correttezza del bilancio, in violazione dell'art. 2423, comma 2, c.c. e del postulato n. 5 dell'allegato 1 del D.Lgs. n. 118/2011. In particolare, la sovrastima dei risultati di esercizio e del patrimonio netto impedisce una corretta valutazione della situazione economico-patrimoniale dell'ente e della sua capacità di garantire la continuità aziendale. La mancata o inadeguata informativa in nota integrativa sulla natura, l'origine e la vetustà delle note di credito da ricevere compromette la trasparenza del bilancio e la possibilità per i destinatari dello stesso di effettuare consapevoli valutazioni sulla gestione dell'ente.

Le criticità nella gestione delle note di credito da ricevere evidenziano anche la presenza di carenze nel sistema di controllo interno degli enti sanitari. In particolare, la Corte dei Conti ha rilevato l'assenza di adeguati sistemi di monitoraggio e verifica della legittimità e dell'esigibilità delle note di credito da ricevere, carenze particolarmente evidenti nel rapporto con le strutture private accreditate, dove il ritardo nei controlli di appropriatezza e la prassi della cessione dei crediti complicano ulteriormente la gestione delle note di credito da ricevere.

7. PROSPETTIVE EVOLUTIVE: POSSIBILI SOLUZIONI INTERPRETATIVE E APPLICATIVE

L'analisi delle criticità emerse dalla giurisprudenza della Corte dei conti consente di delineare possibili soluzioni interpretative e applicative per una corretta gestione delle note di credito da ricevere nel settore sanitario.

Un primo, prioritario, intervento riguarda la definizione di principi guida chiari per la gestione contabile delle note di credito da ricevere. Tali principi dovrebbero essere basati su un'interpretazione rigorosa dei principi contabili di competenza e prudenza, evitando usi impropri dello strumento contabile. Lo sviluppo di linee guida specifiche per il settore sanitario, che tengano conto delle peculiarità operative delle aziende del SSN, dovrebbe essere svolto in collaborazione con gli organismi di controllo e con le associazioni professionali, al fine di garantire coerenza interpretativa e applicativa.

Le linee guida dovrebbero includere esempi pratici e casi studio che illustrino le modalità corrette di gestione delle note di credito da ricevere nelle diverse situazioni operative tipiche del settore sanitario.

In particolare, le note di credito da ricevere dovrebbero essere utilizzate esclusivamente per rettificare errori materiali chiaramente identificabili, e non per registrare aspettative di rimborso basate su valutazioni discrezionali. La rilevazione dovrebbe essere supportata da documentazione adeguata che dimostri la ragionevolezza dell'aspettativa di rimborso.

Un secondo intervento riguarda la definizione chiara dei termini temporali per la chiusura delle

note di credito da ricevere. Come evidenziato dalla Corte dei conti, le note di credito da ricevere sono scritture transitorie che non possono permanere indefinitamente in bilancio. Andrebbe pertanto indicata in nota integrativa la "vetustà" delle partite attive sospese in argomento, chiarendo le ragioni dell'eventuale mantenimento oltre il periodo ragionevole di un esercizio.

Dovrebbe infatti essere stabilito un termine massimo di breve periodo per la trasformazione delle note di credito da ricevere in crediti effettivi, ovvero in sopravvenienze passive. Decorso tale termine, le note di credito da ricevere dovrebbero essere automaticamente stralciate, salvo che sussistano circostanze adeguatamente documentate, per le quali occorre anche iscrivere appositi accantonamenti al fondo rischi e oneri.

È certamente di rilievo il miglioramento dei processi di gestione del rapporto con le strutture private accreditate. In particolare, dovrebbero essere sviluppati meccanismi più efficaci per la tempestiva risoluzione delle controversie relative al riconoscimento delle prestazioni e al rispetto dei *budget* assegnati. Tali meccanismi potrebbero includere procedure di conciliazione accelerata, sistemi di monitoraggio in tempo reale del *budget* utilizzato, e protocolli standardizzati per la gestione delle contestazioni.

A tal proposito la definizione di adeguate procedure gestionali volte a rendere chiarezza delle partite sospese con erogatori privati, accreditati e convenzionati, di prestazioni sanitarie assume precipuo rilievo. L'evoluzione nel tempo dei complessi rapporti, anche pregressi, con i citati erogatori privati è fonte di confusione gestionale, che si riflette negativamente anche sulle partite contabili. Il disordine contabile che ne può discendere[58] non può, comunque, in alcun modo rappresentare un alibi per la dimostrazione di risultati economici sovrastimati.

Un altro importante intervento riguarda i processi di controllo interno nelle aziende del settore sanitario, e quindi l'implementazione di sistemi di monitoraggio e di controllo specifici per le note di credito da ricevere. Tali sistemi dovrebbero prevedere procedure standardizzate per la valutazione periodica delle partite, con particolare attenzione alla loro vetustà e alla probabilità di recupero.

Non va sottaciuto che la non corretta gestione delle partite contabili in argomento comporta la rappresentazione di risultati economici e di flussi informativi economici e finanziari, distorti. Un indiretto effetto è certamente rappresentato da processi di deresponsabilizzazione del management aziendale. Tale prassi contabile risulta in evidente contrasto sia con il paradigma del *New Public Management*[59] (NPM) – che, a partire dagli anni '90 del secolo scorso, ha introdotto nel settore pubblico logiche di *accountability*, misurazione delle *performance* e responsabilizzazione manageriale sui risultati – sia con interventi normativi quale il D.Lgs. n. 171/2016[60], attraverso il quale il Legislatore ha riformato il sistema di conferimento degli incarichi di direzione delle strutture sanitarie pubbliche, introducendo criteri meritocratici e professionalizzanti per la selezione della dirigenza[61], prevedendo requisiti specifici di formazione, esperienza gestionale e valutazione delle competenze manageriali. Tale intervento normativo mira a rafforzare la qualità della governance e la responsabilità gestionale, richiedendo che i dirigenti siano valutati anche sulla base dell'accuratezza e dell'attendibilità delle rappresentazioni contabili prodotte, al fine di garantire trasparenza e correttezza nella gestione delle risorse pubbliche.

È inoltre necessario sviluppare competenze specifiche, anche attraverso percorsi formativi, sui principi contabili applicabili e sulle modalità corrette di gestione di tali partite. La formazione

dovrebbe includere non solo gli aspetti tecnico-contabili, ma anche la comprensione delle implicazioni legali e dei rischi connessi alla gestione delle note di credito da ricevere nel contesto sanitario. I sistemi di controllo potrebbero includere reporting periodici che evidenzino l'ammontare e l'anzianità delle note di credito da ricevere, consentendo ai vertici aziendali di adottare tempestivamente eventuali le misure correttive.

8. CONCLUSIONI

L'analisi della giurisprudenza della Corte dei conti in materia di note di credito da ricevere evidenzia significative criticità nella gestione contabile di tale posta da parte degli enti del Servizio sanitario nazionale. Le pronunce esaminate delineano un quadro preoccupante, caratterizzato dall'uso improprio di strumenti contabili con funzione rettificativa e dal mantenimento pluriennale di partite transitorie, in violazione dei principi fondamentali di competenza, prudenza e veridicità del bilancio.

La problematica assume particolare gravità nel contesto sanitario, dove la corretta rappresentazione dei risultati di gestione costituisce presupposto essenziale per la sostenibilità del sistema e per la garanzia dei livelli essenziali di assistenza. La sovrastima dei risultati di esercizio derivante dal mantenimento improprio delle note di credito da ricevere può indurre decisioni gestionali inappropriate e compromettere la capacità di lungo periodo delle aziende sanitarie di adempiere alla loro missione istituzionale.

L'analisi delle deliberazioni n. 31/2022/PRSP e n. 31/2025/PRSS della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio ha evidenziato l'esistenza di squilibri significativi nei bilanci degli enti esaminati, con importi che raggiungono cospicui importi. Tali squilibri non rappresentano mere irregolarità contabili, ma configurano vere e proprie distorsioni della rappresentazione economico-patrimoniale, con potenziali conseguenze sulla valutazione della sostenibilità finanziaria del sistema sanitario regionale.

A fronte della problematica esaminata, gli enti del SSN possono implementare interventi gestionali che coniughino rigore contabile e specificità del settore sanitario, garantendo al contempo la sostenibilità del sistema e l'attendibilità informativa dei bilanci. In particolare, l'introduzione di un sistema di *early warning* automatizzato consentirebbe di identificare tempestivamente le note di credito prossime al superamento del limite temporale di permanenza, attivando procedure standardizzate di verifica e chiusura. Sul piano organizzativo, la costituzione di *task force* interdisciplinari – composte da competenze contabili, cliniche e legali – potrebbe accelerare la risoluzione delle contestazioni con i privati accreditati, riducendo l'incertezza valutativa. L'implementazione di piattaforme digitali condivise per la tracciabilità delle prestazioni erogate permetterebbe inoltre un controllo *real-time* del rispetto dei *budget*, minimizzando il ricorso alle note di credito da ricevere.

Su tali attività, è particolarmente apprezzabile il ruolo censorio svolto dalla Corte, in particolare riscontrato nella deliberazione n. 31/2022/PRSP, che non si espone a rilievi. In linea con gli indirizzi resi dalla citata deliberazione, e per il superamento della enunciata criticità sulle note di credito da ricevere riportata anche nella deliberazione n. 31/2025/PRSS della Sezione regionale di controllo per il Lazio – che non eccelle per le pur doverose censure che si sarebbero dovute segnalare sui tecnicismi contabili adottati dall'Ente sottoposto a verifica – le "linee guida per la relazione del collegio sindacale degli enti del servizio sanitario nazionale sul bilancio di esercizio 2024" recentemente adottate dalla Corte dei conti, Sezione delle autonomie, con deliberazione n.

12/sezaut/2025 /INPR, unitamente all'inerente questionario, esprimono particolare attenzione sul tema.

Lo schema di questionario sul bilancio di esercizio 2024 che i collegi sindacali sono tenuti a predisporre presenta, "[...] nuove verifiche mirate a garantire una rappresentazione più affidabile e corretta della situazione finanziaria [...]", in particolare, per l'analisi del passivo, [...] i debiti verso fornitori e le note di credito a scomputo dei debiti verso i fornitori. Viene posta particolare attenzione alla corretta contabilizzazione di queste ultime, che possono incidere sull'attendibilità dei saldi finali di bilancio, laddove non correttamente gestite"[62]. Nelle sezioni 39. e 40. del questionario gli Organi di controllo degli enti del SSN le note di credito da ricevere vanno annotate in diretto riferimento al debito – verso fornitori - privati accreditati e verso altri fornitori – oggetto di rettifica, con indicazione dell'anno di formazione/rilevazione della posta rettificativa.

Le criticità identificate richiedono comunque interventi strutturali che vanno oltre la mera correzione contabile. È necessario ripensare i processi di gestione del rapporto con le strutture private accreditate, sviluppando meccanismi più efficaci per la tempestiva risoluzione di potenziali controversie e per il monitoraggio del rispetto dei *budget* assegnati. Inoltre, oltre al competente lavoro svolto dalla Corte dei conti, è indispensabile rafforzare i sistemi di controllo interno delle aziende sanitarie, implementando procedure standardizzate per la valutazione e il monitoraggio delle note di credito da ricevere.

La prevalenza del principio di prudenza, chiaramente affermata dalla giurisprudenza della Corte dei conti, impone un approccio conservativo nella gestione di tali partite. Le note di credito da ricevere pluriennali devono essere considerate "crediti sperati" e, come tali, devono essere stralciate o adeguatamente svalutate quando non si trasformano in crediti effettivi entro un congruo periodo di tempo.

Il contributo evidenzia inoltre la necessità di sviluppare un *framework* normativo più specifico per la gestione delle note di credito da ricevere nel settore sanitario, che tenga conto delle peculiarità operative di tale contesto. Le attuali disposizioni, infatti, pur fornendo principi generali validi, non offrono indicazioni sufficientemente dettagliate per affrontare le complessità specifiche del rapporto tra enti pubblici e strutture private accreditate.

L'implementazione delle soluzioni proposte richiede un approccio coordinato che coinvolga tutti i soggetti del sistema: dalle aziende sanitarie agli organismi di controllo, dalle regioni alle strutture private accreditate. Assume peculiare rilievo anche il meritorio controllo sulla gestione finanziaria degli enti del SSN da parte delle Sezioni di controllo della Corte dei conti. Attraverso un'azione sinergica è possibile garantire una rappresentazione veritiera e corretta dei bilanci degli enti del SSN, preservando la fiducia nel sistema e assicurando la sostenibilità di lungo periodo del servizio sanitario pubblico.

1. K.H. Krippendorff, *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*, Sage Publications, 2018.
2. M.Q. Patton, *Qualitative Research & Evaluation Methods. Integrating Theory and Practice*, 4th edition, Thousand Oaks, Sage Publications, 2014; J.W. Creswell - J.D. Creswell, *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*, 4th edition, Newbury Park, Sage Publications, 2017.

3. Come noto, il Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, in tema di riordino della disciplina in materia sanitaria, ha rappresentato una svolta epocale nel sistema sanitario italiano, introducendo il processo di aziendalizzazione delle strutture sanitarie pubbliche. Questa riforma si inserisce nel più ampio contesto delle trasformazioni della pubblica amministrazione italiana degli anni '90 del secolo scorso, ispirate ai principi del *New Public Management* (E. Ferlie - L. Ashburner - L Fitzgerald - A. Pettigrew, *The New Public Management in Action*, Oxford University Press, 1996; L. Anselmi, L. (a cura di), *Il processo di trasformazione delle P.A. Il percorso aziendale*, 1995, Torino, Giappichelli). La riforma ha introdotto meccanismi di controllo della spesa attraverso la definizione di *budget* aziendali e la responsabilizzazione dei dirigenti sui risultati economici. Le aziende sanitarie sono state chiamate a perseguire l'equilibrio economico della gestione, introducendo logiche di contenimento dei costi e ottimizzazione delle risorse (E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2005; E. Anessi-Pessina, *L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità*, in F. Capalbo (a cura di), *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*, 2012, pp. 99-128 Torino, Giappichelli).
4. D.Lgs. n. 118/2011, Allegato 1, postulato n. 17. *Principio della competenza economica*.
5. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 11 - *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*, marzo 2018, aggiornato aprile 2023, par. 29.
6. "[...] si tratta di considerare «acquisita» la grandezza sostanzialmente impiegata (costo) e disimpiegata (ricavo) anche se non sono ancora intervenute le fasi della monetizzazione (pagamento del debito, incasso del credito)" (G. Mazza, *Problemi di assiologia aziendale. Quarta edizione*, 1997, Milano, Giuffrè, p. 250).
7. "[...] la competenza ha riguardo a una ragionata correlazione (diretta o indiretta) tra ricavi di periodo e consumi impiegati per quella produzione, separando i valori destinati alla produzione di periodi successivi" (G. Mazza, *Problemi di assiologia aziendale. Quarta edizione*, 1997, Milano, Giuffrè, p. 250).
8. "Se la gestione delle aziende non ha vita autonoma esercizio per esercizio, e i costi e i ricavi presentano, nel succedersi del tempo relazioni [...] non formandosi in diretta o esclusiva relazione economica a distinti esercizi e non necessariamente riguardando, almeno per intero, la gestione del periodo nel quale si manifestano numerariamente, la determinazione del reddito d'esercizio pone il problema pone il problema dei criteri da seguire per discriminare, tra i suddetti costi e ricavi, quelli di «competenza» di un esercizio da quelli di «competenza» di altri. Il problema economico della formazione del bilancio per la rilevazione del reddito d'esercizio, si risolve essenzialmente – si può dire – nella scelta dei *criteri per la determinazione della «competenza dei componenti di reddito in ragione d'esercizio»*" (P. Onida, *Economia d'azienda. Terza edizione*, 1971, Torino, UTET, p. 599).
9. "Dalla gestione promana il flusso dinamico dei costi e dei ricavi: questo flusso riflette quindi necessariamente l'unità e la continuità della gestione nel tempo e nello spazio. In queste condizioni non si comprende come non possa parlarsi di risultati economici propri in senso assoluto di singoli esercizi, e interpretabili come autonomo frutto di ciascuno. In qualunque modo venga inteso, il reddito d'esercizio non può logicamente e consapevolmente essere configurato senza considerare la dinamica della gestione nella successione del tempo, senza inserire l'esercizio nel quadro della unitaria vita dell'azienda, senza ragionare sulle relazioni tra la gestione passata e le prospettive future d'esercizio" (P. Onida, *Economia d'azienda. Terza edizione*, 1971, Torino, UTET, p. 598).

10. "D'altro canto l'esclusiva osservanza delle disposizioni fiscali [...] nella formazione dei bilanci può tradursi in impostazioni e valutazioni illecite dal punto di vista civilistico e può prestare il fianco a contestazioni da parte di azionisti che rivendicassero maggiori dividendi, quando la prudenza nelle valutazioni, pur consentita da facoltà discrezionali del codice civile, fosse ispirata dall'evitare maggiori imponibili fiscali" (A. Amaduzzi, *I bilanci di esercizio delle imprese. Seconda edizione*, 1978, Torino, UTET, p. 44). ↩
11. P. Capaldo, *Reddito, capitale e bilancio di esercizio. Una introduzione*, 1998, Milano, Giuffrè. ↩
12. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 11 - *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*, marzo 2018, aggiornato aprile 2023, par. 16. ↩
13. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 11 - *Finalità e postulati del bilancio d'esercizio*, marzo 2018, aggiornato aprile 2023, par. 19. ↩
14. D.Lgs. n. 118/2011, Allegato 1, postulato n. 9. *Principio della prudenza*. Al riguardo, è chiarito che "Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo di valutazione del bilancio. Tuttavia, la sua eccessiva applicazione [...] rende il bilancio inattendibile e non corretto. Pertanto, l'applicazione del medesimo non deve determinare l'arbitraria riduzione del reddito e del patrimonio dell'impresa" (A. Quagli (a cura di), *Bilancio e principi contabili*, Assago, Wolters Kluwer Italia, 2017, p. 11). ↩
15. "[...] il che significa anche come scriteriate svalutazioni di valori permanenti nel patrimonio dell'azienda nulla hanno a che fare con questo principio che non può di certo ridursi a un «comodo» criterio di valutazione ma che deve essere ricondotto a quello che la dottrina tedesca denomina 'Imparitätsprinzip' inteso anche nella più ampia estensione (evidentemente negli apprezzamenti di stima) di attribuire i valori massimi agli impieghi consumati e alle rimanenze passive finanziarie e i valori minimi ai disimpieghi e agli impeghi «in rimanenza» (G. Mazza, *Problemi di assiologia aziendale. Quarta edizione*, 1997, Milano, Giuffrè, p. 250). Ed infatti, il principio della prudenza "[...] non deve [...] rappresentare l'arbitraria riduzione di redditi e di patrimonio, ma deve essere una qualità dei giudizi a cui deve uniformarsi il procedimento valutativo di formazione del bilancio d'esercizio, specialmente in relazione alle incertezze ed ai rischi connessi con l'andamento operativo aziendale" (F. Dezzani, P. Pisoni, L. Puddu, *Il bilancio e la IV Direttiva CEE*, 1991, Milano, Giuffrè, p. 10). ↩
16. C. Sorci (a cura di), *Lezioni di economia aziendale*, 2014, Milano, Giuffrè, pp. 147-153. ↩
17. M. Lacchini, R. Trequattrini, *Ascesa e declino del principio di prudenza nel sistema contabile italiano: riflessioni critiche*, Rivista Italiana di Ragioneria e Economia Aziendale, n. 7-8, 2002, pp. 344-345. ↩
18. "[...] il principio di prudenza può correggere la «maturazione» o la «competenza» teorica nel senso di acquisire a misurazione di reddito e quindi di patrimonio netto costi e perdite in quanto accertati e non acquisire sopravvenienze attive e ricavi se soltanto previsti [...]" (G. Mazza, *Problemi di assiologia aziendale. Quarta edizione*, 1997, Milano, Giuffrè, p. 250). ↩
19. "La «prudenza» sancita dalla norma sopra richiamata [art. 2423-bis c.c.] è *prudenza estimativa*, in quanto deve condizionare le valutazioni di bilancio. Ma essa è anche *prudenza amministrativa*, perché il suo corretto impiego deve tener conto pure delle regole di sana, onesta e consapevole amministrazione. Donde il concetto «integrato» di prudenza *estimativo-amministrativa*, al quale si riconnette quello più sopra delineato di *prudenza equilibrata e lungimirante*." (G. Ferrero, *I complementari principi della chiarezza, della verità e della correttezza nella redazione del bilancio d'esercizio*, 1991, Milano, Giuffrè, p. 29). ↩
20. Cfr., *ex multis*, Corte dei conti, Sezione di controllo per il Trentino - Alto Adige/Südtirol sede di

Trento, *Deliberazione n. 50 /2024/PRSE*.
21. Si fa rinvio al precedente paragrafo 2.
22. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 19 - *Debiti*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024, par. 4.
23. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 19 - *Debiti*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024, par. 38.
24. Cfr: F. Dezzani - P. Pisoni - L. Puddu, *Il bilancio di esercizio e la IV Direttiva CEE*, 1991, p. 4, Milano, Giuffrè.
25. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024, par. 25.
26. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024, parr. 5-6.
27. "In relazione al grado di realizzazione e di accadimento, gli eventi futuri possono classificarsi come probabili, possibili o remoti. Un evento è probabile quando il suo accadimento è ritenuto più verosimile del contrario. Un evento è possibile quando dipende da una circostanza che può o meno verificarsi; quindi il grado di accadimento dell'evento futuro è inferiore al probabile. Si tratta dunque di eventi contraddistinti da una ridotta probabilità di realizzazione. Un evento è remoto quando ha scarsissime possibilità di verificarsi; ovvero, potrà accadere solo in situazioni eccezionali" (Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 31 – *Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024, par. 12.).
28. D.Lgs. n. 502/1992, art. 8-quinquies, comma 2, lett. b).
29. Ancorché, in sede di contenzioso le entità private riescano a dimostrare la sussistenza delle condizioni giuridiche volte al riconoscimento del cd. "*extrabudget*" (si fa rinvio, al riguardo, al successivo paragrafo 5).
30. Cfr: F. Bonadonna - S. Cincimino, *I flussi informativi per il controllo gestionale e strategico in sanità*, 2007, Roma, Aracne.
31. La Regione siciliana ha "mensilizzato" i *budget* assegnati alle strutture private, prevedendo "l'obbligo per le strutture private di garantire 'l'allineamento del fatturato alle prestazioni effettivamente riconosciute ed economicamente liquidabili'", ossia "[...] le prestazioni la cui valorizzazione concorre a determinare il dodicesimo del budget assegnato [...]", così che [...] le strutture private contrattualizzate dalle Aziende Sanitarie Provinciali provvedono a fatturare mensilmente, a titolo di acconto, le suddette prestazioni erogate e rendicontate: - in caso di produzione pari o superiore a tale importo, nella misura di un dodicesimo dell'intero budget assegnato; - in caso di produzione inferiore al dodicesimo del budget, nella medesima misura delle prestazioni erogate". In caso di minor produzione rispetto al "dodicesimo liquidabile", "la eventuale minore produzione [...] troverà compensazione, entro l'anno, nella quota di corrispettivo non liquidata in quei mesi nel quali si dovesse verificare una eventuale maggiore produzione rispetto al predetto dodicesimo liquidabile" (Regione siciliana, Assessorato della Salute, Dipartimento Regionale per la Pianificazione Strategica, nota prot. 80357 del 21/10/2014).
32. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 7.4.3.
33. Il DCA n. 521/2018 ha ad oggetto: "Integrazione DCA 69/2018 e 402/2018 – Valutazione straordinaria delle partite contabili creditorie e debitorie iscritte nei bilanci degli enti del SSR –

Indicazioni operative sul trattamento contabile da seguire".

34. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 4.
35. "Secondo il procedimento contabile previsto dal Dca n. 521, gli enti del Ssr sono tenuti a una procedura contabile in cinque passaggi: 1) effettuare, entro il termine di approvazione del bilancio di esercizio 2018, una valutazione straordinaria di esigibilità delle poste di credito e di sussistenza di quelle di debito iscritte nei propri stati patrimoniali, compresi i fondi rischi a qualsiasi titolo iscritti, eseguita nell'ottica di garantire per ciascuna partita la sussistenza dei presupposti documentali dell'obbligazione, per il loro mantenimento nella contabilità aziendale; 2) stornare, con contropartita 'fondo di dotazione', le partite contabili che, a seguito della valutazione straordinaria, risultino insussistenti o inesigibili, se iscritte in data precedente al 1° gennaio 2015; 3) stornare, con contropartita 'fondo di dotazione', al netto di una prudenziale iscrizione nello stato patrimoniale di un 'fondo di accantonamento da estinzione debiti', le partite debitorie che a seguito della valutazione straordinaria, risultino di dubbia sussistenza, se iscritte in data precedente al 1° gennaio 2015; 4) rilevare, con contropartita 'fondo di dotazione', un 'fondo di svalutazione crediti di dubbia esigibilità' per una quota parte del valore delle partite creditorie che, a seguito della valutazione straordinaria, risultino di dubbia esigibilità, se iscritte in data precedente al 1° gennaio 2015"; 5) adottare, a conclusione della procedura di valutazione straordinaria, un atto formale del direttore generale con le risultanze della stessa, esponendo in un prospetto le partite contabili analizzate dal quale risultino gli esiti per singola posta in ordine alla conservazione o alla cancellazione della stessa dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2018 (e lo stesso per le annualità successive, come si chiarisce con successivi Dca)." (Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 4.2).
36. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 4.4.
37. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 15 – *Crediti*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024, par. 25. Il principio va declinato alla precipua struttura rigida del conto economico degli enti del settore sanitario (allegato al D.M. Ministero della Salute 24 maggio 2019, che prevede l'apposita sezione "E." dei Proventi e oneri straordinari.
38. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 19 – *Debiti*, dicembre 2016, aggiornato marzo 2024.
39. Organismo Italiano di Contabilità, Principio contabile OIC 29 – *Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*, dicembre 2016, aggiornato dicembre 2017.
40. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 4.5.2.
41. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 3.
42. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 3.
43. Riconoscendo le problematiche sopra evidenziate, la Regione Lazio ha parzialmente revocato con la delibera di Giunta n. 69 del 14/2/2024, che ha annullato retroattivamente parte del decreto 521/2018. È stato disposto il ritorno ai valori originari del fondo dotazione, riferiti al gennaio 2017, per l'intero sistema sanitario regionale.

44. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 3.1. ↩
45. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 28. ↩
46. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 6. ↩
47. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.4. ↩
48. Si richiama espressamente quanto evidenziato nel paragrafo 5.1. ↩
49. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.3. ↩
50. "Sotto tale profilo, limitando l'analisi ai dati esposti nel BES 2023, risulta in questo l'iscrizione della posta attiva di € 93.819.152,00 a titolo di 'note di credito da ricevere' collegate a strutture accreditate e, dal lato passivo, di 'fatture da ricevere' per € 109.402.444,17 riferite ai privati accreditati. Dunque, l'utilizzo di queste poste rettificative ha determinato un peggioramento del risultato di esercizio 2023 per 15,583 mln di euro." (Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.8). ↩
51. "i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo" (art. 2426 c.c., c. 1, lett. 8)). ↩
52. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.8.2. ↩
53. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.3. Particolarmente rilevante è l'osservazione secondo cui "nel caso delle ndc da ricevere, infatti, e salvi specifici casi particolari, la loro mancata ricezione dopo il decorso di un congruo periodo di tempo, unitamente ad eventuali solleciti della ASL (presunta) debitrice, è chiaro indice della volontà del (presunto) creditore di non emettere quella nota di credito". La Corte ha identificato in questo fenomeno un "disallineamento contabile tra ASL (debitrice) e terzo fornitore (creditore)", specificando che "la prima ritiene di non dovere pagare una determinata spesa perché, ad esempio, ritenuta extrabudget. Quindi, avendo ricevuto la fattura per il pagamento di quella prestazione, iscrive una ndc da ricevere per sterilizzarne l'importo a suo avviso non dovuto e, contestualmente, chiede l'emissione di una nota di credito che, a volte, non viene emessa. L'istruttoria ha infatti dimostrato l'esistenza di molti casi in cui il (presunto) creditore non ha emesso la ndc, ha conservato nel proprio bilancio il credito vs ASL e lo ha azionato in sede giurisdizionale civile per ottenerne il riconoscimento con sentenza, in alcuni casi avvenuto, in altri no. Si tratta del contenzioso *extrabudget*, innanzi esaminato, la cui pendenza giustifica l'anzianità dell'iscrizione contabile delle ndc da ricevere, in ragione del tempo necessario per la formazione del giudicato civile." ↩
54. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.3. ↩
55. "In proposito, la Direttrice del dipartimento 'bilancio e contabilità' della ASL ha riferito che 41 dei 68 mln di NCD iscritte nel 2016 e 'anni precedenti' sono riferite a due strutture (Cristo Re e Ospedale Israelitico) nei cui confronti sussistono, nella contabilità della ASL, fatture da ricevere di importo 'esattamente corrispondente' a quello delle NDC da ricevere. Ha inoltre riferito che queste fatture non sono riconosciute né riconoscibili da parte della ASL, ancorché iscritte in

bilancio, e sono quindi da cancellare unitamente alle NDC da ricevere e, in sede di consuntivo 2024 potrà essere fatta una ulteriore 'pulizia contabile' su queste posizioni, facendola transitare dal conto economico per maggiore trasparenza. La medesima Direttrice ha infine riferito che entro il 2024 queste posizioni saranno chiuse rimuovendo i crediti non più esigibili; ciò è possibile perché si sono conclusi i contenziosi collegati al concordato preventivo del Cristo Re e le connesse sentenze sono passate in giudicato." (Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.1).

56. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.8.
57. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2025/PRSP*, sez. 26.8.4.
58. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 3.
59. C. Hood, *The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a theme*, in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, fasc. 2-3, 1995, pp. 93-109.
60. "Attuazione della delega di cui all'articolo 11, comma 1, lettera p), della legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di dirigenza sanitaria".
61. Cfr. Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio, *deliberazione n. 31/2022/PRSP*, sez. 7.4.1.
62. Corte dei conti - Sezione delle autonomie, *deliberazione n.* 12/sezaut/2025 /inpr, p. 3.