CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA
Protocollo N.0002011/2026 del 17/02/2026

CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA
DICIASSETTESIMA LEGISLATURA

Cagliari, 17 FEB. 2026

All'Onorevole Presidente
della Terza Commissione

All'Onorevole Presidente
della Sesta Commissione

SEDE

Il Documento
di iniziativa della Corte dei conti

Oggetto: **Relazione n. 63**

concernente:

"AOU CAGLIARI – verifica sul bilancio di esercizio 2022."

Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 32 del Regolamento interno del Consiglio regionale trasmetto, con preghiera di sottoporlo all'esame della Commissione presieduta dalla S.V. Onorevole, l'atto di cui all'oggetto.

IL PRESIDENTE

Giampietro Comandini

CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA | E
COPIA CONFORME ALL'ORIGINALE DIGITALE
Protocollo N.0001853/2026 del 16/02/2026
Firmatario: elisa carnieletto, ANTONIO CONTU, ANNA ANGIONI, Cdc - Corte dei Conti

Deliberazione n /2026/PRSS

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

Nell'Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026 composta dai magistrati:

Dott. Antonio Contu	Presidente
Dott.ssa Cristina Ragucci	Primo Referendario
Dott.ssa Elisa Carnieletto	Referendario (relatore)
Dott.ssa Tiziana Sorbello	Referendario
Dott. Raffaele Giannotti	Referendario

ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

nei confronti dell'Azienda Ospedaliera di CAGLIARI

sul bilancio di esercizio 2022

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti (deliberazione Sezioni riunite 16 giugno 2000 e successive modifiche);

VISTI l'art. 1, comma 170, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e l'art. 3, commi 3 e 7, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTE la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 14/SEZAUT/2023/INPR, con cui sono state approvate le linee guida, con correlato questionario, attraverso le quali i collegi sindacali degli enti del servizio sanitario nazionale

hanno dovuto riferire alle Sezioni regionali di controllo sui risultati di bilancio dell'esercizio 2022;

ESAMINATE la documentazione trasmessa dall'Azienda e, in particolare, la relazione-questionario del collegio sindacale sul bilancio di esercizio 2022, la Nota integrativa esercizio 2022, la Relazione sulla gestione esercizio 2022, il parere del Collegio sindacale sul bilancio di esercizio 2022;

VISTA la nota istruttoria dell'8 agosto 2025 e il riscontro prot. n. 4089 dell'Azienda del 1° ottobre 2025;

VISTA la nota n. 648 del 2 febbraio 2026 con la quale il Magistrato istruttore ha deferito la proposta di deliberazione per la discussione in camera di consiglio;

VISTA l'ordinanza n. 4/2026 del Presidente della Sezione, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione in camera di consiglio per le determinazioni conclusive;

VISTA la nota del Collegio sindacale del 6 febbraio 2026;

ESAMINATA la memoria dell'Azienda depositata in data 9 febbraio 2026;

UDITI in contraddittorio, per l'Azienda il Direttore Generale Dott. Vincenzo Serra, il Direttore Ammnistrativo Dott. Gianluca Calabrò, il coordinatore Servizio Bilancio Dott. Giuseppe Murru, il Direttore Sviluppo Organizzativo e controllo di Gestione Prof. Luigi Minerba, la Direttrice Programmazione e controllo di Gestione Dott.ssa Roberta Manutza;

UDITO il relatore Elisa Carnieletto

PREMESSO

L'esame della relazione-questionario redatta dal Collegio sindacale dell'AOU di CAGLIARI sul bilancio d'esercizio 2022, ha fatto emergere alcune criticità inerenti, in particolare, al ritardo nei tempi di approvazione del bilancio, alla circolarizzazione dei rapporti di debito/credito, alla tempestività dei pagamenti, all'affidabilità del sistema di contabilità analitica, in ordine al recupero delle liste d'attesa, alla tenuta degli inventari, all'accantonamento a fondo rischi e oneri, alle misure di contenimento della spesa per la farmaceutica.

Al riguardo, è stata inviata richiesta istruttoria in data 8 agosto 2025, a cui l'Azienda ha fornito riscontro in data 1° ottobre 2025.

La Sezione intende esaminare nel prosieguo le conclusioni istruttorie concernenti le principali criticità riscontrate, allo stato degli atti, nel bilancio d'esercizio 2022 dell'AOU di Cagliari. L'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non integra un'implicita

valutazione positiva degli stessi da parte della Sezione, la quale, alla luce del principio di continuità della gestione economico finanziaria e dei bilanci, si riserva ulteriori approfondimenti in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi successivi.

CONSIDERATO IN FATTO E DIRITTO

1. La gestione economico finanziaria dell'Azienda.

Prima di procedere all'esposizione delle principali irregolarità emerse dal bilancio dell'esercizio 2022, è opportuno muovere dall'analisi delle più importanti voci di ricavo e costo del bilancio di esercizio 2022, le cui informazioni di dettaglio sono riportate nella Nota Integrativa allegata al bilancio, nel parere n. 133 dell'11 dicembre 2024 dell'Organo di revisione e nel questionario trasmesso in data 9 aprile 2025. Dall'analisi dei dati contabili emerge che l'Azienda ha rispettato l'equilibrio economico-finanziario e patrimoniale, in continuità con quanto accertato nell'ambito della precedente verifica sull'esercizio 2020 e 2021 (cfr. del. n. 32/2023/PRSS e n. 10/2024/PRSS di questa Sezione). Occorre rilevare che il Collegio sindacale si è espresso favorevolmente sul bilancio di esercizio, formulando alcune osservazioni, riguardanti, in particolare, la spesa farmaceutica, il costo per consulenze e collaborazioni esterne, il fondo per interessi moratori, il pagamento dei debiti verso fornitori.

Venendo all'esame dei documenti trasmessi dall'azienda ed esaminati dal magistrato istruttore, si rileva che i documenti di bilancio sono composti dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario, dalla nota integrativa e sono corredati dalla relazione sulla gestione sottoscritta dal Direttore Generale e dal parere dell'Organo di revisione. Si riportano di seguito in maniera schematica le risultanze economiche e patrimoniali dell'AOU di Cagliari, relative all'esercizio 2022, con evidenziazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio 2021.

Tabella n.1- SP e CE 2022

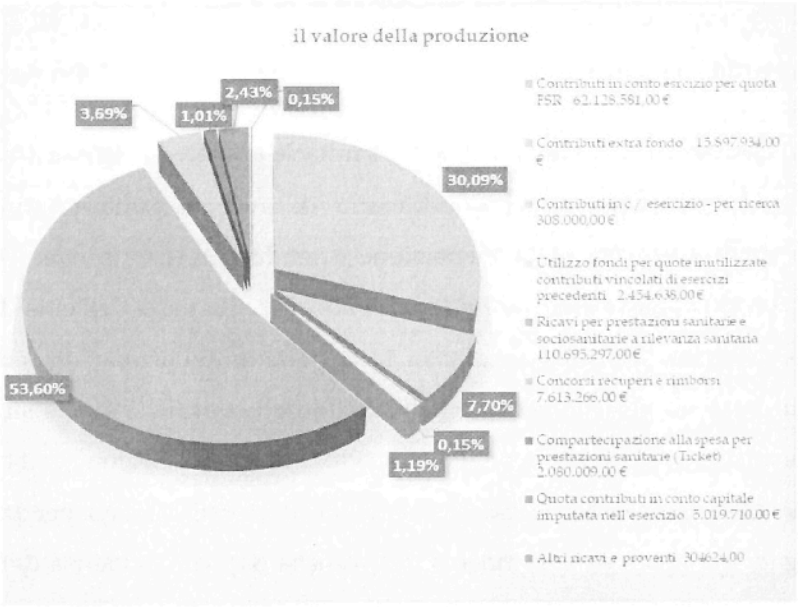
Stato Patrimoniale	2022	2021	Differenza 2022/2021
Attività	260.592.011	225.593.559	34.998.451
Immobilizzazioni	49.276.151	44.889.259	4.386.892
Attivo Circolante	211.285.266	180.523.993	30.761.273

Ratei e Risconti attivi	30.593	180.307	-149.714
Passività	260.592.011	225.593.559	
Patrimonio Netto	177.732.100	150.072.385	
Fondi per Rischi e Oneri	33.071.239	25.804.350	7.266.889
TFR			
Debiti	49.131.812	49.705.521	
Ratei e Risconti passivi	656.860	11.303	
Conto Economico			
Valore della Produzione (A)	206.502.058	198.837.020	
Costi della Produzione (B)	199.086.233	193.813.382	
Differenza	7.415.824	5.023.637	
Proventi e oneri finanziari	204	1.844	
Proventi e oneri straordinari	259.589	1.448.856	
Risultato prima delle imposte	7.675.616	6.470.649	
Totale Imposte e tasse	5.279.473	5.209.378	70.095
Risultato d'esercizio	2.396.144	1.261.272	1.134.872

Fonte: Elaborazione Sezione su dati SP e CE 2022.

Dall'analisi dei dati contabili dell'ente emerge un **utile di esercizio** pari a 2.396.144,10, con un incremento del **valore della produzione** del 3,85% rispetto al precedente esercizio finanziario, riconducibile principalmente alle maggiori assegnazioni ricevute. Si rappresenta di seguito sinteticamente l'incidenza delle singole componenti positive di bilancio sul valore complessivo della produzione.

Grafico n.1-Il valore della produzione AOUCA –esercizio 2022



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati CE 2022

Dall'analisi dei dati esposti emerge che la quota più rilevante dei ricavi della gestione caratteristica, par al 53,60% del valore della produzione, è costituita dai ricavi per le prestazioni sanitarie e sociosanitarie, che ammontano complessivamente a 110.695.297 euro, mentre i contributi in conto esercizio per quota FSR, pari a 62.128.581 euro, incidono nella misura del 30,09% sul totale complessivo del valore della produzione, a conferma della rilevanza delle attribuzioni regionali destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente. I **costi della produzione** ammontano complessivamente a 199.086.232,67 euro, con una variazione in aumento del 2,72% rispetto al 2021. In particolare, i documenti di bilancio evidenziano un incremento del 3,19% dei costi sostenuti per gli **acquisti di beni sanitari e non sanitari**, mentre gli acquisti di servizi sanitari, pari a 16.749.368,14 euro, riportano un decremento del 5,19% rispetto all'esercizio 2021. La Nota integrativa precisa che ciascuna tipologia di bene, compreso nelle voci relative agli acquisti di beni sanitari e non sanitari, è monitorata attraverso il sistema gestionale del magazzino, che rileva ogni tipologia di movimento, in entrata e in uscita. La **spesa del personale** registra nel 2022 una crescita del 5,22%, confermando una componente di costo significativa in relazione al personale del ruolo sanitario (65.316.526 euro), mentre la **consistenza debitoria** dell'ente mostra una riduzione del 1,15%, con un ammontare complessivo al 31 dicembre 2022 pari a 49.131.812 euro. Dall'analisi del questionario emerge che il Collegio sindacale,

nell'ambito delle verifiche espletate sul bilancio di esercizio 2022, non ha rilevato gravi irregolarità contabili suscettibili di incidere sulla veridicità e sugli equilibri di bilancio.

In relazione ai costi sostenuti per le **prestazioni sanitarie erogate in regime di intramoenia**, l'organo di revisione riferisce nel questionario di aver eseguito puntuali verifiche sull'esistenza di un'adeguata regolamentazione aziendale, e di non aver riscontrato la presenza di criticità. In particolare, si evidenzia l'adozione da parte dell'ente di un sistema di contabilità separata, idonea a garantire la corretta imputazione dei costi e ricavi, superando sul punto le criticità rilevate nell'ambito delle verifiche svolte sul precedente ciclo di bilancio (cfr. deliberazione n. 10/2024/PRSS di questa Sezione). Al riguardo, si precisa che la Nota integrativa fornisce il dettaglio dei costi e ricavi per le prestazioni sanitarie erogate in regime di intramoenia (cfr. Tabella 54), con evidenza delle principali variazioni intervenute rispetto all'esercizio 2021.

In merito alla **regolare tenuta degli inventari e al loro costante aggiornamento,** in riscontro alla richiesta di chiarimenti formulata dal magistrato istruttore, l'ente ha trasmesso i verbali n. 91 del 12 luglio 2022, e nn. 107 e 108 del 4 agosto 2023 relativamente alle verifiche espletate dal Collegio sindacale in riferimento all'esercizio 2022. Sul punto, la Sezione, nel prendere atto delle informazioni fornite in sede istruttoria, rammenta la necessità della puntuale compilazione del questionario ai fini della completa disamina dei dati contabili dell'ente, ed invita l'Azienda a proseguire le azioni volte a garantire il regolare e costante aggiornamento dell'inventario, ai fini della corretta rappresentazione del patrimonio dell'ente. In merito all'**esistenza e all'affidabilità del sistema di contabilità analitica**, nel riscontro istruttorio del 1° ottobre si riferisce che l'Azienda non dispone, allo stato attuale di un sistema di contabilità analitica automatizzato/informatizzato. Nonostante la mancanza di un sistema automatico, sono in uso sistemi di rilevazione dell'utilizzo delle risorse per Centro di Responsabilità (CdR) e per Centro di Costo (CdC), con riferimento, nello specifico, al consumo dei beni sanitari e non sanitari e al personale. Anche per quanto concerne le attività sanitarie (come le attività di degenza e ambulatoriale), i sistemi di rilevazione in uso presso l'Azienda consentono la riconduzione delle attività per Centro di Responsabilità e per Centro di Costo. Nel riscontro si precisa, altresì, che l'Azienda è impegnata in attività volte al miglioramento e all'armonizzazione del sistema di contabilità aziendale. Al riguardo, il Collegio sindacale riferisce che *"è attualmente operativo un Tavolo Tecnico regionale (istituito*

con Determinazione RAS n. 555 del 25.05.2023), composto da rappresentanti delle Aziende Sanitarie regionali, con l'obiettivo di armonizzare la metodologia di costruzione del Piano dei Centri di Costo. Più in generale, il Collegio prende atto che l'azienda ha avviato iniziative interne ed esterne per aggiornare il sistema di contabilità analitica per centri di costo e responsabilità. Tale contabilità deve permettere analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati. Inoltre, le Regioni sono tenute ad adottare misure organizzative idonee a consentire l'analisi e il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa. Il sistema contabile integrato degli enti in contabilità finanziaria prevede l'adozione di un piano dei conti integrato, raccordato ai conti economico-patrimoniali, in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali. Alla luce della precedente disamina il Collegio Sindacale ha accertato che presso l'AUO esiste un sistema di contabilità per centri di responsabilità e centri di costo che si può ritenere, per gli elementi probatori forniti in sede di verifica, sufficientemente affidabile".

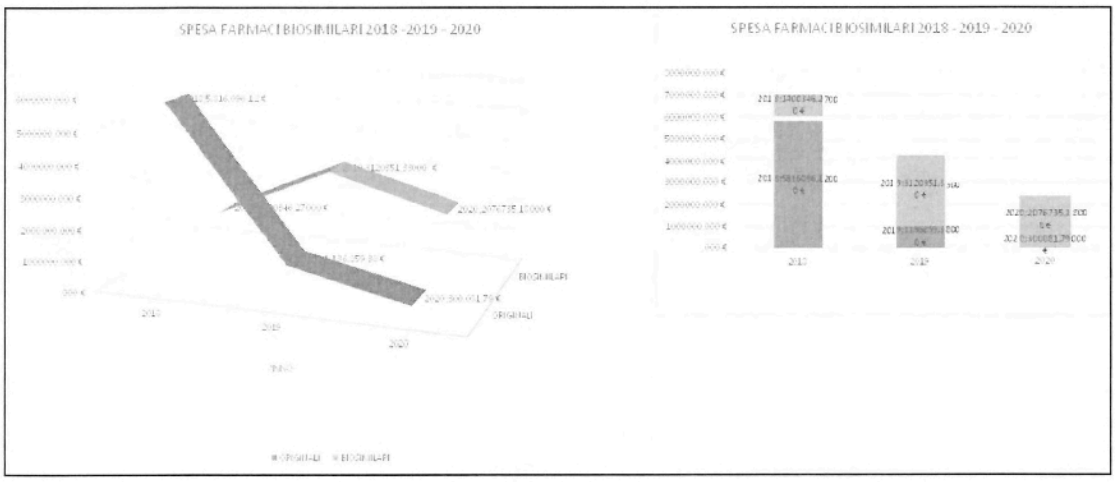
In sede di Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, i rappresentanti dell'Azienda hanno fornito puntuali chiarimenti e aggiornamenti circa l'implementazione del sistema di contabilità analitica aziendale. In particolare, nelle memorie depositate in data 9 febbraio 2026 in vista dell'Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, l'Azienda conferma quanto riferito nel riscontro istruttorio del 1° ottobre 2025 in merito allo stato di avanzamento del sistema di contabilità analitica aziendale, precisando che l'AOU di Cagliari *"dispone di applicativi informatici verticali progettati per rispondere alle esigenze specifiche dei diversi ambiti di attività da gestire; a questo proposito, a titolo esemplificativo, si evidenzia l'applicativo per la gestione del personale (HR), l'applicativo per la contabilità generale, la gestione dei magazzini (AMC), l'applicativo per la gestione dei dati sui ricoveri, sul pronto soccorso, sulle sale operatorie (ADT), l'applicativo per la gestione dell'attività ambulatoriale (CUP WEB)"*. Si precisa altresì che l'Azienda, fin dall'anno 2008, ha adottato pratiche generali e comportamenti uniformi per la gestione delle attività relative alla contabilità analitica, sebbene non siano stati formalizzati specifici regolamenti e procedure e che *"in attesa dell'acquisizione di un applicativo specifico per la gestione della Contabilità Analitica verranno formalizzate le relative procedure"*.

L'andamento della **spesa farmaceutica** si attesta, al 31 dicembre 2022, su un livello complessivo pari a **38.237.302,36 euro, con una crescita del 2,51% rispetto all'esercizio 2021 (37.300.912,78 euro).** Dall'analisi dei documenti contabili dell'ente emerge che gli importi più significativi sono riconducibili alla voce *"Medicinali con AIC, ad eccezione di*

vaccini ed emoderivati di produzione regionale ", per un valore di 38.116.784,15 euro, mentre gli acquisti relativi ai "*dispostivi medici*" ammontano complessivamente a 18.683.497,52 euro. Nel parere dell'organo di revisione si rilevano rimborsi da parte delle aziende farmaceutiche a titolo di **payback** per un totale di 3.069.684,46 euro, suddivisi tra payback per il superamento del tetto della spesa farmaceutica territoriale (non quantificato) e payback per superamento del tetto della spesa farmaceutica ospedaliera (2.711.208,81 euro). In sede istruttoria, il Collegio sindacale precisa che" *questo dato evidenzia un'attività di monitoraggio della spesa farmaceutica da parte dell'AOU di Cagliari, mirata a contenere i costi e ad assicurare il rispetto dei tetti di spesa*".

Uno specifico focus istruttorio è stato svolto in ordine alle **misure adottate per il contenimento della spesa farmaceutica.** Al riguardo, nel verbale dell'11 novembre 2024 l'organo di revisione richiama l'esigenza di *"**un attento monitoraggio della spesa farmaceutica da parte dell'AUO di Cagliari, orientata a contenere i costi e a garantire il rispetto dei tetti di spesa stabiliti a livello regionale e nazionale***". Nel riscontro del 1° ottobre 2025, l'Azienda ha precisato che le azioni intraprese per il contenimento della spesa farmaceutica vengono attuate in due momenti distinti: al momento della definizione degli acquisti e, successivamente, con il monitoraggio dei consumi e l'appropriatezza prescrittiva. Per quanto concerne la fase degli acquisti, l'Azienda ha evidenziato che le modalità di approvvigionamento utilizzate per l'acquisto delle specialità medicinali e dispositivi medici hanno consentito risparmi di spesa. In particolare, gli acquisti vengono effettuati dal Servizio di Farmacia sulla base delle gare espletate dalla Centrale di Committenza Regionale CAT, da Ares, ovvero autonomamente dall'Azienda. L'aggiudicazione avviene secondo il criterio del prezzo più basso e, in caso di carenza della specialità aggiudicata, si provvede all'acquisto "in danno" su libero mercato, con rimborso della differenza di prezzo da parte della ditta aggiudicataria. In merito all'acquisto delle specialità medicinali (orginator e biosimilari), nel riscontro del 1° ottobre 2024, viene evidenziato, per il triennio 2018-2020, **un risparmio superiore al 50 % della spesa complessiva**, come si evince dai prospetti di seguito riportati, trasmessi dall'ente in sede istruttoria.

Grafico n. 2- Spesa farmaci biosimilari AOU Cagliari -2018-2029-2020



Fonte: AOU Cagliari- riscontro del 1° ottobre 2024

Tabella n.2. Spesa farmaci originali e biosimilari- 2018-2019-2020

	2018	2019	2020
ORIGINALI	5.816.096,12 €	1.136.859,38 €	300.081,79 €
BIOSIMILARI	1.400.346,27 €	3.120.351,33 €	2.076.735,18 €
	7.218.460,39 €	4.259.229,71 €	2.378.836,97 €

Fonte: AOU Cagliari- riscontro del 1° ottobre 2024

Dall'analisi dei dati sopra rappresentati, relativi all'andamento della spesa nel triennio considerato, emerge un risparmio complessivo, dal 2018 al 2020, pari a 4.839.623,42 euro, con una significativa riduzione della spesa sostenuta per le specialità medicinali originator ed un contestuale incremento dell'utilizzo dei farmaci biosimilari. Nel riscontro istruttorio si precisa, altresì, che nelle procedure di acquisto tramite Accordo quadro, utilizzate spesso per la fornitura dei biosimilari destinati alla distribuzione diretta e alle terapie oncologiche, si procede all'aggiudicazione con il criterio del minor prezzo, con conseguente adeguamento dei piani terapeutici. L'Azienda evidenzia, inoltre, che alla scadenza del brevetto delle specialità aggiudicate i capitolati di gara prevedono la rinegoziazione del prezzo.

Un'ulteriore misura adottata ai fini del contenimento della spesa farmaceutica consiste nell'utilizzo consolidato del **software di prescrizione BusterMed,** che consente di monitorare l'appropriatezza prescrittiva e l'ottimizzazione delle scorte di reparto, con conseguente riduzione delle risorse impiegate e degli scaduti. L'Azienda precisa, inoltre,

che ai fini del governo e monitoraggio della spesa farmaceutica sono stati assegnati ai diversi Centri di costo (CDC) obiettivi specifici di contenimento della spesa e che il Servizio di Farmacia aziendale contribuisce, altresì, alla riduzione dei tempi di pagamento dei debiti commerciali, provvedendo alla registrazione, entro una settimana dal ricevimento, dei documenti di trasporto (DDT) relativi agli ordinativi effettuati. Nel riscontro istruttorio, si evidenzia, infine, che l'**appropriatezza del consumo di farmaci e dispositivi medici** è una attività prevista dal PIAO 2025/2027 e regolarmente eseguita dal Servizio di Farmacia, mediante l'invio periodico agli organi di controllo Aziendali dei report di consumo. La Sezione, alla luce degli elementi acquisti in sede istruttoria, prende positivamente atto delle misure di carattere organizzativo e gestionale adottate dall'ente ai fini del contenimento e del governo della spesa farmaceutica, a presidio del diritto incomprimibile alla salute. Invita, altresì, l'ente a proseguire nell'attività di monitoraggio della spesa farmaceutica, in coerenza con gli obbiettivi strategici di programmazione, riservandosi di verificare, nei successivi cicli di controllo, l'efficacia delle azioni intraprese e l'effettiva incidenza sul mantenimento degli equilibri di bilancio.

2. Gli equilibri di bilancio.

Dall'analisi del bilancio 2022 e della Nota integrativa emerge che l'Azienda ha rispettato l'equilibrio economico-finanziario e patrimoniale. Il Consuntivo 2022 registra un risultato di esercizio pari a **2.396.144,10** euro, con un incremento rispetto all'esercizio precedente di **euro 1.134.872,07**, pari al 89,98 %. In particolare, i dati forniti nel questionario evidenziano l'andamento dei risultati di esercizio e le modalità di coperture delle predite pregresse, con risultati positivi nel 2021 e 2022, interamente portati nuovo. Il Collegio sindacale, nel verbale dell'11 dicembre 2024, si è espresso favorevolmente sul bilancio di esercizio 2022, attestandone la corrispondenza alle risultanze contabili. L'organo di revisione, inoltre, ha attestato nel questionario che il sistema amministrativo-contabile (inventari dei cespiti, inventari di magazzino, riconciliazioni crediti e debiti ecc.) fornisce la ragionevole sicurezza che il bilancio o parte di esso non sia inficiato da errori significativi, e non ha rilevato gravi irregolarità contabili, tali da incidere sulla veridicità e sull'equilibrio del bilancio di esercizio. In relazione alla verifica degli equilibri di bilancio delle aziende sanitarie, si rileva che il conseguimento e il mantenimento dell'equilibrio di bilancio degli enti del Servizio Sanitario regionale costituisce una garanzia fondamentale per assicurare la continuità

nell'erogazione dei servizi essenziali di assistenza, alla luce della tutela costituzionale del bene della salute e rappresenta un parametro imprescindibile per le verifiche sulla gestione finanziaria delle aziende sanitarie. In ragione di ciò, il questionario predisposto dal Collegio Sindacale sul bilancio di esercizio degli enti del SSR è funzionale alla verifica da parte delle Sezioni regionali di controllo della stabilità economico-finanziaria dell'ente sanitario. A tale fine, nel perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, le Regioni sono chiamate a garantire l'equilibro economico-finanziario del servizio sanitario regionale, come confermato, per quanto riguarda, in particolare, la Regione Sardegna, dalla rilevanza assoluta della spesa destinata alla tutela della salute (Missione 13) nel quadro complessivo della spesa regionale e, in particolare, dei finanziamenti stanziati a garanzia dei livelli essenziali di assistenza, che rappresentano prestazioni irrinunciabili e fondamentale presidio di tutela costituzionale. L'incidenza dei LEA nella determinazione del fabbisogno sanitario regionale esprime la rilevanza accordata dall'ordinamento all'erogazione dei servizi essenziali di assistenza in condizioni di appropriatezza ed efficienza, e conferma, altresì, l'importanza delle operazioni volte a garantire l'equilibrio economico-finanziario del Servizio Sanitario Regionale nel suo complesso e con riferimento alle singole aziende sanitarie. Al riguardo, le Regioni, nell'ambito dell'attività di programmazione, si impegnano a garantire l'equilibrio economico-finanziario del SSR in sede di preventivo annuale e di conto consuntivo, realizzando forme di verifica trimestrale sugli andamenti finanziari, in coerenza con gli obiettivi dell'indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche, nonché misure correttive della gestione nei casi di squilibrio (cfr. art. 6 dell'Intesa della Conferenza permanente per i rapporti tra Stato, regioni e province autonome di Trento e Bolzano del 23 marzo 2005). In particolare, spetta alle Regioni assicurare adeguata copertura ai disavanzi del proprio sistema sanitario con le risorse derivanti dalle manovre fiscali dell'esercizio successivo, come espressamente previsto dall'art. 20, comma 2-bis, del d.lgs. n. 118/2011. Con riferimento specifico all'esercizio 2022, che costituisce il primo anno di operatività delle neocostituite aziende sanitarie, la Regione Sardegna, nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto generale per l'esercizio 2022, ha dato atto di aver ripianato tutto il disavanzo pregresso negli esercizi 2019 e 2020 e di non aver provveduto a stanziare risorse a tal fine nel bilancio 2022, mentre nell'esercizio 2023 sono state stanziate e impegnate euro 7.678.762,80 a copertura di perdite registrate negli esercizi 2021 e 2022. Sul punto, si evidenzia che con DGR n. 46/41 del 22 dicembre 2023 si è provveduto

all'assegnazione in acconto alle aziende sanitarie delle risorse, complessivamente pari ad euro 4.200.000, stanziate dall'articolo 5, comma 9, della l.r. n. 17 del 19 dicembre 2023, sul capitolo di spesa SC05.0010 del bilancio regionale 2023, per il ripiano delle perdite provvisorie 2022, registrate dalle Aziende sanitarie sulla base delle risultanze provvisorie dei modelli di rilevazione ministeriale CE consuntivi 2022 depositati nel sistema NSIS. Va inoltre precisato che l'art. 51, c. 1, della l.r. n. 9/2023, modificata dall'art. 3, c. 10, della l.r. n. 1/2024 espressamente dispone che le economie di spesa maturate dalle Aziende del SSR e dalla Gestione sanitaria liquidatoria dell'Azienda per la tutela della salute sulle risorse stanziate nella missione 13 del bilancio regionale, destinate a finanziare il SSR, e non utilizzabili per le finalità stabilite dalle norme di assegnazione, sono riversate alle entrate del bilancio regionale per essere destinate, ai sensi dell'articolo 42, comma 5, lettera d), del d.lgs. n. 118 del 2011, alla copertura dello squilibrio corrente dei bilanci delle aziende del SSR o, ove necessario, all'eventuale copertura del disavanzo sanitario pregresso. In merito alla copertura degli squilibri di parte corrente riferiti all'esercizio 2022, con dgr n. 29/7 del 22 settembre 2023 si è provveduto alla ripartizione e all'assegnazione delle risorse stanziate sul bilancio regionale 2022 per la copertura dello squilibrio dei bilanci di esercizio 2022 delle aziende del servizio sanitario regionale complessivamente pari a euro 95.000.000, in considerazione delle esigenze di copertura espresse dalle aziende sanitarie in fase di predisposizione dei propri bilanci preventivi 2023. Il sistema di finanziamento in esame, volto ad assicurare l'equilibrio economico-finanziario del servizio sanitario regionale, evidenzia le criticità, più volte segnalate da questa Sezione, connesse ai ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio da parte delle aziende sanitarie regionali, ascrivibili principalmente all'attuazione della riforma del SSR prevista dalla l.r. n. 24/2020, come evidenziato, da ultimo, anche nell'ambito del giudizio di parifica sul rendiconto della Regione 2024 (deliberazione SSRRSA/ 1/2025/PARI). In particolare, la provvisorietà dei dati su cui si fondano le diverse delibere di attribuzione regionali, sia relative al finanziamento di parte corrente, sia relative alla copertura del disavanzo pregresso degli enti sanitari, comporta un disallineamento tra gli stanziamenti regionali e le esigenze connesse ad una precisa quantificazione del disavanzo pregresso, con conseguenti successive rimodulazioni delle risorse assegnate, una volta che i dati definitivi sono resi disponibili dalla singola azienda dopo l'approvazione dei bilanci di esercizio. In questo contesto, un equilibrio stabile sul lungo periodo rappresenta il necessario presupposto per

il mantenimento, in prospettiva, di una situazione di risultato positivo di esercizio e di sostenibilità dell'indebitamento, la cui crescita è regolata da precisi vincoli previsti dal legislatore. Ciò premesso, per quanto riguarda nello specifico l'AOU di Cagliari, il Collegio di revisione attesta nel questionario che l'Azienda non ha in essere operazioni di indebitamento diverse da mutui ed obbligazioni. Quanto al rispetto dei limiti di indebitamento, nei chiarimenti forniti con nota del 6 febbraio 2026 il Collegio de revisori puntualizza che l'Azienda "*non ha fatto ricorso alla contrazione di mutui né all'accensione di altre forme di credito*". Si ritiene utile ribadire, a questo proposito, la necessità di garantire nel lungo periodo la conservazione dell'equilibrio economico-finanziario degli interventi finalizzati all'esecuzione di opere e servizi pubblici essenziali ai fini del perseguimento dei fini istituzionali dell'ente, realizzati anche mediante forme di collaborazione e partenariato pubblico-privato. A tal fine, occorre assicurare un costante monitoraggio delle condizioni di convenienza economica e sostenibilità finanziaria dei progetti attraverso un'analisi accurata dei costi-benefici che tenga conto della corretta ripartizione dei rischi tra le parti, "*per garantire che tali operazioni non si traducano in un trasferimento di rischi o extra-profitti non compatibili con il pieno raggiungimento dell'interesse pubblico* "(cfr. SRC per l'Emilia Romagna, delib. n. 37/2024/PRSE). La corretta regolamentazione negoziale e allocazione dei rischi, d'altra parte, rappresenta condizione imprescindibile ai fini dell'inquadramento delle operazioni di partnership nell'alveo delle "fonti di indebitamento" e della conseguente precisa contabilizzazione del contratto nel bilancio dell'ente. Come infatti chiarito dalla Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 15/SEZAUT/2017/QMIG), le procedure di realizzazione in partenariato di opere pubbliche e servizi che non siano sostanzialmente corrispondenti alla regolamentazione tipica dettata dal Codice degli Appalti, con specifica allocazione dei rischi a carico dell'operatore privato, "*devono considerarsi rientranti nel novero dei contratti e delle operazioni assimilate al contratto di leasing finanziario, ai sensi dell'art. 3, comma 17, della l. n. 350/2003, indipendentemente dalla qualificazione formale attribuita dalle parti, secondo le disposizioni contenute nel punto 3.25 del principio contabile applicato all.4/2 al d.lgs. n. 118/2011, con ogni coerente conseguenza in termini di modalità di contabilizzazione, di computo ai fini del calcolo del tetto del debito massimo ammissibile, di responsabilità per quanti contribuiscano a porre in essere atti negoziali elusivi del limite di indebitamento*".

3. Erogazione finanziamento sanitario.

Nel questionario il Collegio sindacale attesta che il valore del finanziamento sanitario (indistinto, vincolato ed extra fondo) di competenza dell'esercizio 2022 attribuito all'Ente ammonta ad euro **170.028.565,87**, di cui euro **164.543.147,61** trasferito per cassa all'ente entro il 31 dicembre 2022, con una percentuale di importo pagato sul finanziamento sanitario complessivo corrispondente al 96.77%. L'importo dei contributi in conto esercizio dalla Regione, a destinazione indistinta e vincolata, iscritti nel valore della produzione corrispondono agli atti di finanziamento della Regione. In relazione al finanziamento del sistema sanitario regionale, si deve premettere che la Regione Sardegna rientra nel novero degli enti ad autonomia speciale che provvedono integralmente al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, *"senza alcun apporto a carico del bilancio dello Stato"* (art. 1, comma 836, della legge n. 296 del 2006). Il sistema di finanziamento delle regioni a statuto speciale è costituito da risorse provenienti interamente dal proprio bilancio, articolandosi su entrate fiscali ricevute sotto forma di compartecipazioni ai tributi erariali (le cui quote sono stabilite negli statuti speciali e nelle norme di attuazione). Al riguardo, la Corte costituzionale, con sentenza n. 141/2024, ha osservato che il finanziamento integrale degli oneri del servizio sanitario regionale a carico del bilancio della Regione Sardegna comporta che *"lo Stato non possa intervenire con norme che definiscano le modalità di contenimento di una spesa sanitaria che è interamente sostenuta dalla Regione autonoma, perché in siffatta ipotesi neppure ha titolo per dettare norme di coordinamento finanziario"*. La Consulta - sebbene costante nel ritenere che i vincoli di finanza pubblica recati dalla legislazione statale si applicano, di regola, anche ai soggetti ad autonomia speciale e che i tetti di spesa costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica - ha affermato che, nel caso di specie, i tetti previsti non costituiscono un vincolo per la legislazione regionale nell'allocazione della spesa sanitaria, in quanto la Regione autonoma Sardegna provvede integralmente al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale e non è sottoposta a piano di rientro dal disavanzo finanziario in materia sanitaria. La verifica dei conti dell'AOU di Cagliari e, in particolare, la disamina del fabbisogno sanitario assegnato dalla Regione Sardegna, costituisce la naturale premessa per l'analisi delle peculiarità emergenti nei profili strutturali e di funzionamento della governance dell'ente e delle relative criticità, su cui ci si soffermerà nel prosieguo. Con DGR n. 23/32 del 6 luglio 2023, recante "*Attribuzione alle aziende sanitarie regionali delle risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente per l'esercizio 2022*", successivamente modificata con le deliberazioni n. 26/23 del 25 luglio 2023

e n. 40/17 del 16 ottobre 2024, sono state attribuite agli enti del SSR le risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente. L'importo del finanziamento definitivamente assegnato alle aziende sanitarie per l'esercizio 2022, al lordo del saldo passivo della mobilità extraregionale ed internazionale e delle risorse destinate all'avvio del "Mater Olbia", è pari complessivamente ad euro 3.306.296.021,95, imputato a carico del bilancio regionale come di seguito rappresentato:

Tabella n.3- Attribuzione risorse Regionali per finanziamento indistinto Aziende SSR-es.2022

Missione 13, Progr. 1 - SC05.0001 - CdR 00.12.01.02	3.227.656.263,13
Missione 13, Progr. 1 - SC09.0778 - CdR 00.12.01.04	5.453.227,82
Missione 13, Progr. 1 - SC08.9391 - CdR 00.12.01.02	1.036.002,00
Missione 13, Progr. 1 - SC08.8618 - CdR 00.12.01.03	13.672.877,00
Missione 13, Progr. 1 - SC08.9389 - CdR 00.12.01.03	283.440,00
Missione 13, Progr. 1 - SC05.5002 - CdR 00.12.01.01	57.616.103,00
Missione 13, Progr. 1 - SC08.6542 - CdR 00.12.01.01	578.109,00
Totale euro	3.306.296.021,95

Fonte: Dgr. 40/17 del 16 ottobre 2024

Le risorse destinate al finanziamento delle spese correnti per l'esercizio 2022 sono ripartite tra le aziende sanitarie come indicato nell'allegato 1 (Riparto FSR) e nell'allegato 2 (Risorse finalizzate) della DGR n. 40/17 del 16 ottobre 2024. All'azienda Ospedaliera Universitaria di Cagliari sono assegnate complessivamente, per l'esercizio 2022, euro 170.028.565,87, al netto del saldo della mobilità extraregionale e internazionale (euro 715.231,96) e della mobilità intraregionale (euro 107.084.250,45):

Tabella n.4-Ripartizione FSR esercizio 2022-AOU Cagliari

Riparto FSR Asl 8 Cagliari	
Assistenza collettiva	-
Assistenza distrettuale	3.103.500,97
Assistenza Ospedaliera	42.712.552,19
Funzioni Pronto soccorso	4.790.219,85
Funzioni Altro	6.398.532,41
Assegnazioni Finalizzate sul fondo	2.966.488,81
Rimborso per personale a progetto	-
Fondo farmaci innovativi	2.190.689,76

Riparto Art 1 comma 274 L 234/2021	-
Finanziamento delle risorse aggiuntive regionali per il personale dipendente del Servizio sanitario regionale articolo 6 comma 18 LR 17/2021 (DGR 33/7 del 13.10.2023)	67.099,47
Potenziamento medicina dell'emergenza territoriale articolo 6 comma 21 LR 17/2021	-
Art 11, comma 3 delle Legge regionale 12 dicembre 2022 n. 22	-
Utilizzo quote ex Legge regionale 12/2019	-
Acconto ex art. 11, comma 2, Legge regionale 12 dicembre 2022 n. 22	-
Totale al lordo della mobilità	62.229.083,46
Saldo mobilità extraregione e internazionale	715.231,96
Saldo mobilità intraregionale	107.084.250,45
Totale al netto della mobilità	170.028.565,87

Fonte: Dgr n. 40/17 del 16 ottobre 2024 -All.1

La DGR 40/17 del 16 ottobre 2024 (All. 2) specifica la ripartizione delle somme riferite alle **quote finalizzate**, che per la AOU di Cagliari ammontano complessivamente ad euro **2.966.488,81**, comprensivi della quota, pari ad euro 192.828,90, destinata al recupero delle liste di attesa (L. 234/2021, art. 1 c. 278). Per quanto riguarda, nello specifico, l'Azienda di Cagliari, dalla DGR n. 44/17 del 2024 si evince che sono stati attribuiti euro 4.700.000 per l'attività territoriali svolte dalla Clinica psichiatrica di Cagliari, nonché euro 2.507.171,07 per la complessità di gestione del File F all'ARNAS "G. Brotzu", euro 2.669.299,30 all'AOU di Sassari e euro 1.698.532,41 all'AOU di Cagliari. L'Amministrazione regionale precisa, inoltre, che tutte le aziende hanno operato nel 2022 *"in una situazione di provvisorietà, e che, in tale contesto, si è resa complicata anche l'organizzazione delle strutture interne. Inoltre, la deliberazione di assegnazione del patrimonio dall'ATS in liquidazione alle neo istituite aziende è stata approvata dalla Giunta regionale il 16 marzo 2023 e, sino a tale data, l'ARES non ha potuto procedere alle complesse e conseguenti operazioni contabili, in quanto non era acclarato se il patrimonio sarebbe transitato alle aziende socio-sanitarie locali o ad ARES. Dati i ritardi nella approvazione dei bilanci di esercizio 2022 da parte delle aziende sanitarie, dovuti principalmente alle circostanze sopradescritte, e al fine di verificare l'andamento della gestione contabile delle aziende sanitarie, la Direzione generale della Sanità ha chiesto alle stesse, nel mese di maggio 2024, di ridepositare i bilanci di esercizio 2022 aggiornati. Dal confronto dei modelli depositati sono emerse importanti differenze rispetto ai precedenti, sui quali è stato fatto il riparto di cui alle deliberazioni in oggetto, tali da determinare uno squilibrio nelle attribuzioni, e, quindi, nei risultati di esercizio, tra le aziende stesse."*

Per la necessità di adeguare le rilevazioni contabili alle segnalazioni pervenute dall'Ares e dalla Gestione Regionale Sanitaria Liquidatoria ATS, la DGR n. 40/17 del 16 ottobre 2024 ha provveduto alla ridefinizione delle assegnazioni regionali in base ai nuovi modelli ministeriali CE depositati nel mese di maggio 2024.

Ciò premesso sull'andamento generale della gestione 2022 dell'AOU di Cagliari, si procede ora ad esaminare le principali criticità riscontrate nell'ambito dell'analisi dei documenti di bilancio dell'Azienda.

4. Tardiva approvazione del bilancio.

In riscontro alla richiesta di chiarimenti formulata dal magistrato istruttore in ordine alla ritardata approvazione del bilancio di esercizio 2022, l'Azienda, con nota del 1° ottobre 2025, ha indicato le ragioni della tardiva approvazione del bilancio d'esercizio 2022, da ricondurre principalmente al processo di riorganizzazione del sistema sanitario regionale, che ha ridefinito il modello di governo del sistema sanitario regionale, superando la precedente organizzazione incentrata su un'unica azienda territoriale (ATS Sardegna), conservando la governance unitaria di alcune funzioni di sistema. A partire dal 1° gennaio 2022, la legge regionale n. 24/2020 ha disposto la messa in liquidazione dell'ATS e la nascita di otto aziende socio-sanitarie locali e dell'Azienda regionale della salute (ARES). Nel riscontro si riferisce, in particolare, che *"l'assetto organizzativo delle aziende ha avuto la sua piena realizzazione solo nel 2023, con l'approvazione degli atti aziendali. Non può, pertanto, non rilevarsi che tutte le aziende hanno operato nel 2022 in una situazione di provvisorietà, e che, in tale contesto, si è resa complicata anche l'organizzazione delle strutture interne"*. Inoltre, la deliberazione di assegnazione del patrimonio dall'ATS in liquidazione alle neoistituite aziende è stata approvata dalla Giunta regionale il 16 marzo 2023 e, sino a tale data, l'ARES non ha potuto procedere alle complesse e conseguenti operazioni contabili, in quanto non era acclarato se il patrimonio sarebbe transitato alle aziende sociosanitarie locali o ad ARES. Dati i ritardi nella approvazione dei bilanci di esercizio 2022 da parte delle aziende sanitarie, dovuti principalmente alle circostanze sopradescritte, e al fine di verificare l'andamento della gestione contabile delle aziende sanitarie, la Direzione generale della Sanità ha chiesto alle stesse, nel mese di maggio 2024, di ridepositare i bilanci di esercizio 2022 aggiornati. Dal confronto dei modelli depositati sono emerse importanti differenze rispetto ai precedenti,

sui quali è stato fatto il riparto di cui alle deliberazioni in oggetto, tali da determinare uno squilibrio nelle attribuzioni, e, quindi, nei risultati di esercizio, tra le aziende stesse.

In sede di Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026 e nella memoria depositata il 9 febbraio 2026, i rappresentanti dell'Azienda hanno riferito dettagliatamente in ordine alle problematiche che hanno determinato la tardiva approvazione del bilancio 2022. In particolare, l'Azienda, nella memoria trasmessa in vista dell'Adunanza pubblica, richiamando sul punto il verbale del Collegio sindacale sul bilancio 2022, ha evidenziato le criticità connesse all'attuazione della riforma del Servizio sanitario regionale ed alla provvisorietà dei dati contabili riferiti all'esercizio in esame.

Sul punto, si evidenzia che i ritardi o le omissioni nell'invio del questionario impattano sui controlli intestati alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, impedendo di svolgere un controllo effettivo ed utile sul bilancio dell'Ente. Al riguardo, la giurisprudenza contabile evidenzia che il tardivo invio della relazione-questionario sul bilancio di esercizio delle aziende sanitarie *"costituisce ex se un'irregolarità, in quanto non permette alla Sezione regionale di avviare il prescritto controllo sulla gestione finanziaria e contabile dell'ente locale secondo il modulo procedimentale prefigurato dalla legge (può farsi rinvio, a mero titolo esemplificativo, alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo per la Lombardia, n. 198/2017/PRSE, per l'Abruzzo, n. 27/2015/PRSP, per la Puglia, n. 130/2017/PRSP; per la Sicilia, n. 152/2017/PRSP)"* (Sez. riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, sent. n. 5/2024/DELC).

La Sezione, preso atto delle ragioni addotte dall'ente in ordine al ritardo nell'adozione e nell'approvazione del bilancio, rileva l'avvenuta violazione delle disposizioni di legge in materia, che deve essere stigmatizzata per le importanti conseguenze sulla programmazione del servizio sanitario, sia a livello regionale che aziendale, oltre che sui relativi controlli. Si rammenta, dunque, l'importanza del rispetto dei termini di approvazione del bilancio d'esercizio stabiliti dalla normativa statale, essendo le previsioni in esame riconducibili alla materia del coordinamento della finanza pubblica ex art. 117, c. 3, Cost.

5. I rapporti di debito e credito dell'Azienda.

L'analisi dei dati di bilancio dell'ente evidenzia, al 31 dicembre 2022, una mole complessiva di debiti pari a **49.131.812,02** euro, con una riduzione dell'1,15% rispetto al precedente

esercizio finanziario. Si espone di seguito il prospetto, elaborato dalla Sezione sulla base dei dati contabili dell'Azienda, con indicazione delle principali voci di debito e delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio 2021.

Tabella n.5- Debiti AOU Cagliari -es. 2022/2021

Debiti	Anno 2022	Anno 2021	Variazione 2022/2021 importo	Variazione 2022/2021 %
Debiti v/Stato	1.439.833	1.467.285	-27.452	-1,87
Debiti v/Regione	140.416	10.984.808	-10.844.392	-98,72
Debiti v/Comuni	198.048	527.061	-329.013	-62,42
Debiti v/aziende sanitarie pubbliche	4.482.633	4.378.832	103.801	2,37
Debiti v/fornitori	15.898.051	10.995.392	4.902.659	44,59
Totale	**49.131.812**	**49.705.521**	-573.709	-1,15

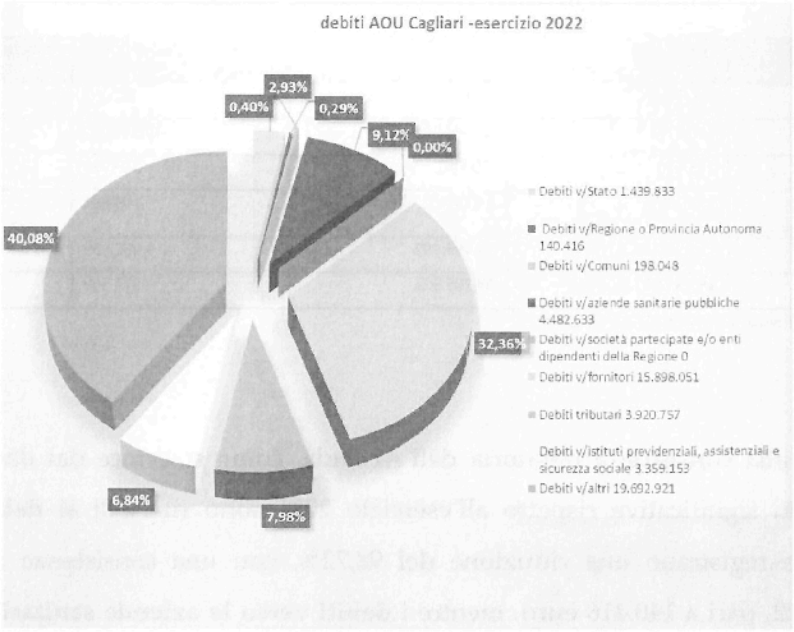
Fonte: Elaborazione Sezione su dati su dati SP 2022

In relazione alla consistenza debitoria dell'Azienda, come si evince dai dati esposti, le variazioni più significative rispetto all'esercizio 2021 sono riferibili ai **debiti verso la Regione**, che registrano una riduzione del 98,72%, con una consistenza finale, al 31 dicembre 2022, pari a 140.416 euro, mentre i **debiti verso le aziende sanitarie pubbliche** evidenziano un incremento del 2,37%. Al riguardo, la Nota integrativa fornisce il dettaglio dei debiti intraregionali (per mobilità e per altre prestazioni), per un importo complessivo pari a 4.210.171 euro (cfr. Tabella 46), riconducibili in misura prevalente ai rapporti debitori nei confronti della ASL 8 di Cagliari (2.815.373 euro), mentre i debiti verso le aziende extra-regione ammontano complessivamente a 272.461 euro. Dall'esame dei documenti contabili dell'ente, emerge una significativa mole di **debiti verso i fornitori**, pari a 15.898.051,19 euro, di cui 15.472.474,78 euro non ancora scaduti e 425.576,41 euro scaduti al 31 dicembre 2022. Rispetto all'esercizio precedente, si evidenzia che l'importo dei debiti verso i fornitori ha registrato un incremento significativo del 44,59%, principalmente ascrivibile ad un incremento del volume di acquisti. I prospetti di dettaglio forniti dall'ente (cfr. Nota integrativa, tabella 43), espongono l'anzianità dei debiti, suddivisi per anno di formazione, da cui emerge l'importo di 681.574 euro, relativo ai debiti verso i fornitori risalenti alle annualità 2018 e precedenti.

Si rappresenta di seguito la composizione della situazione debitoria dell'ente, con indicazione dell'incidenza percentuale delle singole voci di debito sull'ammontare

complessivo dei debiti iscritti in bilancio, elaborata sulla base dei dati contenuti nello Stato Patrimoniale trasmesso dall'ente.

Grafico n. 3- Debiti AOU Cagliari –esercizio 2022



Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati SP 2022

Dall'analisi dei dati esposti emerge che l'ammontare dei debiti iscritti in bilancio verso i fornitori costituisce il 32,36% del totale dei debiti iscritti in bilancio, mentre i debiti verso la Regione riportano un'incidenza percentuale marginale (0,29%) rispetto alla consistenza debitoria complessiva dell'ente. In relazione alle **misure adottate o previste per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti, nel riscontro istruttorio del 1° ottobre 2025 si precisa quanto segue:** "*Il monitoraggio del tempestivo svolgimento dei pagamenti nella AOU di Cagliari parte dalla regolare ricezione delle fatture elettroniche inviate dai fornitori di beni e servizi attraverso il sistema di interscambio (SDI), a seguito dell'affidamento della fornitura effettuato tramite aggiudicazione. Le fatture vengono analizzate dal punto di vista formale, ovvero viene valutata la presenza degli elementi dettati dal DM 132 del 24/08/20 affinché una fattura elettronica possa essere accettata da una PA (fornitura realizzata a favore della PA destinataria, indicazione del codice CIG e/o del codice CUP, del codice DM per i dispositivi medici e del codice AIC per i farmaci, degli estremi dell'ordine elettronico e del codice aziendale del centro ordinatore) e in caso sia assente*

uno o più di essi la fattura elettronica viene rifiutata, con rifiuto motivato, utilizzando sempre il sistema di interscambio SDI Se la fattura è formalmente corretta, viene accettata e registrata nella contabilità, iscrivendo così l'accensione di un debito e di una scadenza entro la quale tale debito deve essere pagato (60 giorni dalla data di ricezione e accettazione della fattura, come da D.lgs. 192/2012, art.1 comma 2-5), al fine del rispetto dell'obiettivo dei tempi di pagamento dei debiti commerciali, posto ai Direttori Generali delle aziende sanitarie con DGR n. 2/7 del 18.01.2024. Attraverso un sistema di interscambio aziendale interno (workflow) la fattura viene inviata ai servizi liquidatori, ovvero ai servizi che ne hanno curato l'aggiudicazione in sede di gara, in modo da valutarne la conformità in termini di quantità ordinate, servizi svolti e prezzi stabiliti. Se la fattura non corrisponderà a tali elementi, sarà cura dei servizi liquidatori richiedere, attraverso formale contestazione, uno storno o una integrazione della fattura ricevuta, tramite l'emissione di una nota di credito o di una nota di debito. Se la fattura risultasse conforme a quanto aggiudicato e ordinato, il debito viene posto in stato certo, liquido ed esigibile e la fattura viene rinviata al servizio bilancio, sempre attraverso il sistema di interscambio aziendale interno (workflow), in attesa del pagamento. Le lista delle fatture il cui debito viene posta in stato certo, liquido ed esigibile, e quindi pagabili, viene comunicato istituzionalmente attraverso l'emissione di una Determina Dirigenziale a firma del responsabile del servizio liquidatore e il servizio bilancio può iniziare le attività che sottostanno alla emissione degli ordinativi di pagamento. Prima della emissione degli ordinativi di pagamento delle fatture devono essere obbligatoriamente effettuati alcuni controlli ovvero la presenza di un valido documento unico di regolarità contributiva (DURC) e di un conto corrente dedicato, comunicato formalmente tramite dichiarazione della tracciabilità dei flussi finanziari, corredata dai documenti di identità dei soggetti autorizzati ad operare sul conto corrente. Una volta verificati tali elementi si procede alla emissione dell'ordinativo di pagamento, se la cifra (al netto dell'IVA) dovesse superare i 5.000€ deve essere effettuato un ulteriore controllo tramite Agenzia delle Entrate e Riscossioni, per verificare la presenza o meno di inadempienze da parte del fornitore verso il quale si sta procedendo al pagamento. In caso di DURC irregolare o di inadempienze del fornitore nei confronti dell'INPS, INAIL o Agenzia delle Entrate e Riscossioni, l'ordinativo viene immediatamente bloccato e vengono contattati i rispettivi Enti per la risoluzione degli elementi che ostacola il pagamento. Periodicamente vengono adottate misure di verifica contabile sullo stato dei debiti commerciali non ancora pagati, scaduti o in prossima scadenza, a seguito delle quali vengono attuate azioni interlocutorie formali con i servizi liquidatori, con l'obiettivo di verificare le motivazioni che hanno creato la ritardata liquidazione e il sollecito ad una loro celere risoluzione attraverso formale contestazione nei confronti del fornitore". In merito alle misure di garanzia adottate con riferimento all'obbligo di

assegnare specifici obiettivi ai dirigenti ai fini del pagamento dei debiti commerciali (legge n. 145/2018), nei chiarimenti forniti l'Azienda *"attesta che annualmente in occasione della assegnazione degli obiettivi di performance organizzativa la Direzione Strategica provvede a declinare gli obiettivi Regionali, assegnati ai Direttori Generali con Delibera di Giunta Regionale, alle strutture interessate nella fattispecie il rispetto dei tempi medi di pagamento secondo la normativa vigente. Si evidenzia che questa Azienda, attraverso le attività svolte dalla Strutture amministrative, tecniche e sanitarie, ha sempre raggiunto l'obiettivo regionale specifico relativo ai tempi medi di pagamento. Ad ogni buon fine si forniscono i dati relativi ai diversi anni: nell'anno 2022 i tempi medi di pagamento sono stati pari a 36,4 giorni inferiori ai 60 previsti dalla normativa; nell'anno 2023 l'AOU ha raggiunto l'obiettivo relativo ai tempi di pagamento con 32,75 giorni, nell'anno 2024 i tempi medi di pagamento sono stati pari a 32,62 giorni e nel primo semestre dell'anno 2025 sono pari a 37,92 giorni. Si ritiene pertanto che, allo stato attuale, le misure adottate da questa Azienda consentano alla stessa di adempiere a quanto previsto dalla normativa"*. Si segnala, inoltre, che, alla chiusura dell'esercizio in esame, è stato iscritto nello stato patrimoniale dell'ente un fondo per interessi moratori e per oneri di ritardato pagamento pari a 760.002,45 euro. Nel questionario si evidenzia una consistenza iniziale del fondo di 719.198,30 euro, con accantonamenti per 50.000,00 euro ed utilizzi pari a 9.195,85 euro. Al riguardo, l'organo di revisione precisa che, al fine di determinare prudenzialmente l'ammontare dell'accantonamento per presunti interessi moratori, si tiene conto, da un lato dei debiti scaduti al 31 dicembre 2022 (come risulta da PCC) e, dall'altro, della media delle fatture pagate durante l'anno in ritardo rispetto ai 60 giorni previsti dalla normativa vigente. Il Collegio sindacale ha attestato che l'indicatore di tempestività dei pagamenti è pari a -21 giorni di anticipo medio rispetto al termine di 60 giorni previsto, con un tempo medio di pagamento di 39 giorni. Nella nota integrativa si precisa che l'Azienda, al fine di ridurre i tempi medi e consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti, *"ha attivato delle procedure che permettano ai Servizi liquidatori, in stretta collaborazione con il Servizio Bilancio, il costante monitoraggio delle fatture in scadenza (nel rispetto del criterio cronologico) ponendo in campo tutte le attività che consentano anche di eliminare eventuali ostacoli alla corretta liquidazione e pertanto di accelerare l'estinzione dei debiti"*. Al riguardo, si segnala che risultano pubblicati nel sito istituzionale dell'ente gli indicatori di tempestività dei pagamenti, nel rispetto di quanto previsto dal d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33. Dall'analisi dei dati pubblicati e forniti dall'ente, emerge una tendenza positiva al rispetto delle tempistiche di legge, con un

miglioramento nell'esercizio 2025, che registra un indice di tempestività pari a -22,24. Si ritiene opportuno richiamare l'attenzione dell'Amministrazione sulla necessità di proseguire le azioni volte ad assicurare il puntuale pagamento delle fatture commerciali e limitare lo stock del debito, soprattutto nella prospettiva di scongiurare un accumulo di passività negli esercizi futuri. Sul punto, si osserva che **il ritardo nei tempi di pagamento è una problematica cronica per il settore pubblico e assume un peso particolarmente preoccupante per gli Enti del Servizio sanitario nazionale**, specialmente per le aziende sanitarie locali. In particolare, le ragioni dei ritardi dei pagamenti sono prevalentemente da ricondurre ad una non corretta gestione della programmazione finanziaria e, in particolare, del bilancio preventivo che, presentando natura economico-patrimoniale e non finanziaria, non ha carattere autorizzatorio (deliberazione n. 4/SEZAUT/2024/FRG). Al riguardo, non vi è dubbio che la Regione, in quanto centro di spesa di "primo livello" nella dimensione del Sistema sanitario regionale, ha l'obbligo di garantire la copertura dei debiti delle aziende sanitarie. Ciò, tuttavia, non esonera gli enti sanitari da qualsiasi profilo di responsabilità, in termini di pareggio e di sostenibilità, quantomeno nell'ottica di una sana gestione economico-finanziaria alla luce dei principi desumibili dall'art 97, co. 1, della Costituzione e dall'art. 25 del d.lgs. n.118/2011. In merito, la giurisprudenza contabile ha osservato che, per quanto il bilancio di previsione economico non abbia natura autorizzatoria, come per le altre pubbliche amministrazioni, *"non significa che lo stesso non possa e non debba essere predisposto in pareggio, con le risorse a conoscenza dell'Azienda al momento della sua predisposizione, soprattutto dal momento in cui le previsioni di bilancio si traducono in budget di spesa"* (cfr. Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 112/2021/PRSS). In linea con l'esigenza di garantire il conseguimento e il mantenimento degli equilibri di bilancio delle aziende del Servizio sanitario regionale, numerose sono le iniziative intraprese dal Legislatore al fine di accelerare i tempi di pagamento e fronteggiare le crisi di liquidità delle imprese, in attuazione della Direttiva 2011/7/UE. In questa prospettiva assumono particolare rilievo le disposizioni relative alla perimetrazione e alla cassa previste dagli artt. 20 e 21 del d.lgs. n. 118/2011, nonché gli ulteriori interventi finalizzati all'implementazione dei processi di monitoraggio dei debiti commerciali, alla semplificazione e alla trasparenza delle procedure di pagamento, tra cui la Piattaforma debiti commerciali, l'obbligo di fatturazione elettronica e il potenziamento del sistema informativo SIOPE PLUS. Nel quadro normativo di riferimento, improntato verso un

miglioramento dell'efficienza gestionale degli enti sanitari, il contenuto del questionario predisposto dal Collegio sindacale sul bilancio di esercizio degli enti sanitari offre elementi informativi necessari ai fini del monitoraggio dei tempi di pagamento e, in generale, in merito alla situazione debitoria delle aziende sanitarie. Nel corso del 2022 sono stati effettuati **pagamenti per 90.955.116,90 euro**, di cui 9.077.762,69 euro effettuati oltre i termini previsti dal d.p.c.m. 22/09/2014 (ovvero pagamento entro 60 gg. per gli enti del SSN), pari al 9,98% sul totale. In relazione ai **debiti scaduti da oltre un anno**, nel questionario si precisa che il mancato pagamento delle fatture è da ricondurre alle contestazioni da parte dei servizi liquidatori a fronte delle quali, in molti casi, si è provveduto a richiedere le relative note di credito. Sul punto, nel riscontro istruttorio del 1° ottobre 2025, si evidenzia che, al fine di eliminare i debiti scaduti da oltre un anno, l'Azienda *"si è concentrata sulle procedure di monitoraggio sistematico e sulle azioni correttive attuate per ridurre lo stock del debito commerciale pregresso"*. In particolare, **le azioni intraprese per il monitoraggio, la riduzione e il contenimento del debito sono state le seguenti**:

1. procedure di monitoraggio e contenimento (Tramite PCC). Al riguardo, il Collegio sindacale riferisce che il Servizio Bilancio procede periodicamente, in particolare attraverso la Piattaforma dei Crediti Commerciali (PCC) alle seguenti attività, finalizzate al monitoraggio e alla riduzione del debito: *"Verifica di Conformità e Registrazione: Si effettua una verifica mensile del numero e dell'ammontare lordo delle fatture ricevute nella PCC e si confrontano con quanto registrato nella contabilità aziendale, assicurandosi che tutte le fatture presenti in PCC (stato "ricevuto") siano state contabilizzate. Gestione delle Note di Credito: Viene effettuato un aggiornamento periodico della PCC relativo allo storno totale o parziale delle note di credito con le fatture di riferimento, come risultanti dalla contabilità. Sospensione del Debito in Contenzioso: Le fatture che risultano non liquidate dai servizi liquidatori in quanto formalmente contestate ai fornitori vengono aggiornate nella PCC nello stato di "sospeso in contestazione/contenzioso". Questa procedura di aggiornamento comporta l'esclusione delle fatture contestate dallo stock del debito e l'interruzione dei termini di scadenza di pagamento. Gestione Blocchi Amministrativi: L'aggiornamento nella PCC avviene anche nel caso in cui il debito, pur essendo certo, liquido ed esigibile, sia bloccato a causa di irregolarità del DURC o per l'applicazione dell'Art. 48/bis dpr 602/73 (blocco da parte dell'Agenzia delle Entrate e Riscossione). In questi casi, la fattura viene esclusa dallo stock del debito in attesa della conclusione del procedimento."*

2. azioni interlocutorie interne. L'organo di revisione riferisce che le azioni volte al contenimento dei debiti commerciali da parte del Servizio Bilancio si esplicano anche attraverso una comunicazione costante con i Servizi liquidatori, in particolare mediante l'invio di note formali di sollecito ai servizi liquidatori, relativamente alle fatture liquidate in ritardo e non contestate, nonché alle fatture scadute o di prossima scadenza.

3. risultati Ottenuti sull'eliminazione del debito pregresso. Nel riscontro istruttorio si dà atto che il monitoraggio dello stock del debito commerciale ha determinato una graduale riduzione dello stock del debito pregresso, come emerge dagli esiti delle verifiche eseguite sulle diverse annualità. Il Collegio sindacale precisa, inoltre, che il Servizio Bilancio intende procedere alla formalizzazione delle azioni mirate al contenimento dello stock del debito e alla riduzione dei tempi di pagamento attraverso la proposta di un regolamento che disciplini le procedure da realizzare.

In sede di Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, i rappresentanti dell'Azienda hanno fornito puntuali chiarimenti e aggiornamenti sulla situazione dei debiti e sulle misure adottate al fine di monitorarne la relativa evoluzione, riferendo circa il miglioramento del trend della tempestività dei pagamenti negli esercizi successivi al 2022. In particolare, nelle memorie depositate in data 9 febbraio 2026, l'Azienda, confermando sul punto quanto precisato nel riscontro istruttorio del 1° ottobre 2025, ha illustrato le diverse fasi in cui si articola il monitoraggio sulla tempestività dei pagamenti dei debiti commerciali, dalla ricezione delle fatture elettroniche attraverso il sistema di interscambio (SDI), all'emissione dell'ordinativo di pagamento, nonché le diverse attività di verifica espletate sulla Piattaforma dei Crediti Commerciali (PCC). Al riguardo, negli approfondimenti istruttori si precisa che l'attività di monitoraggio dello stock del debito ha portato alla progressiva riduzione del debito pregresso e che le azioni avviate dal Servizio Bilancio nei confronti dei servizi liquidatori ai fini del contenimento dei debiti commerciali si esplicano attraverso:

- invio sistematico di note formali ai Servizi liquidatori concernenti, le fatture liquidate con ritardo e non contestate. Con tali note si chiede di conoscere le ragioni della ritardata liquidazione al fine di poter contestare le eventuali richieste di interessi moratori;
- note formali di richiesta di liquidazione o contestazione delle fatture scadute e non liquidate e delle fatture prossime alla scadenza;

- richiesta, tramite mail, delle fatture non liquidate sollecitate dai fornitori e/o presenti nello stock del debito scadute o in scadenza.

La Sezione prende atto delle precisazioni fornite e raccomanda di proseguire nell'attività di monitoraggio e controllo sul livello complessivo della situazione debitoria. In base ai dati esposti, si invita, comunque, l'Azienda a vigilare per prevenire ritardi nei pagamenti in grado di determinare un maggiore onere a titolo di interessi di mora, tenuto conto della consistenza debitoria dell'ente registrata nell'esercizio 2022.

L'analisi dello Stato patrimoniale attivo evidenzia una mole complessiva di crediti pari a 129.547.041 euro, con un incremento del 20,56% rispetto al precedente esercizio finanziario. Gli importi più significativi sono riferiti ai **crediti verso la Regione per finanziamento per investimenti**, per un valore complessivo al 31 dicembre 2022 pari a 67.907.892 euro, in relazione ai quali la Nota integrativa fornisce il dettaglio dei singoli investimenti (cfr. Tabella 25), mentre **crediti verso la Regione di parte corrente** ammontano complessivamente a 23.256.908 euro, di cui 5.485.418 per quota FSR. **I crediti verso lo Stato** registrano nel 2022 una crescita significativa (26.396.426 euro) rispetto al 2021, interamente riconducibile ai finanziamenti per investimenti, per un valore finale, al 31 dicembre 2022, di 28.614.387 euro. In merito ai **crediti verso le altre aziende sanitarie pubbliche**, pari a 1.506.570 euro, i documenti di bilancio evidenziano una crescita del 2,71% rispetto al precedente esercizio. A riguardo, la nota integrativa (cfr. tabella 24) fornisce il dettaglio dei crediti intraregionali (per mobilità e per altre prestazioni), distinti per singola azienda sanitaria, da cui emergono componenti significative di credito verso l'Asl 8 di Cagliari (696.053 euro) e l'Arnas Brotzu (400.543 euro). In relazione ai **crediti v/ altri,** l'analisi dei dati contabili evidenzia un importo pari a 7.669.584 euro, di cui 4.744.734 euro verso clienti privati, in significativa crescita rispetto al 2021 (1.298.516 euro), mentre nei confronti delle gestioni liquidatorie si registrano crediti per 688.169 euro. Nel dettaglio, la Nota integrativa specifica che l'importo di 3.269.283,06 euro *"è rappresentato da crediti iscritti, a seguito di specifica indicazione da parte della RAS, nei confronti di Aziende farmaceutiche per presunti Pay back sui dispositivi medici, relativamente ai quali con la stessa Nota la RAS indica di effettuare un accantonamento per la parte non riscossa a causa dell'esito incerto. Ulteriori € 1.791.536,77 sono riferiti a "Crediti verso altri soggetti pubblici per la ricerca", nello specifico si tratta della somma residua da incassare per un Finanziamento da parte di " Sardegna ricerche" ulteriori €. 29.257,60*

per crediti verso Enti regionali e crediti diversi per € 128.418,85". Il Collegio sindacale attesta di aver provveduto alla circolarizzazione dei principali rapporti di credito e debito e dichiara l'assenza di contenziosi in grado di incidere in modo significativo sull'equilibrio economico e finanziario dell'ente. Nel questionario si dà altresì atto che non è stato iscritto un fondo svalutazione crediti. Nel riscontro istruttorio l'Azienda specifica che *"non vi sono rapporti di credito debito da circolarizzare con le Centrali di acquisto e non sussistono rapporti con Organismi partecipati. Tuttavia, nella fase si di chiusura del Bilancio d'Esercizio vengono avviate le attività di certificazione dei debiti verso fornitori di beni e servizi; considerato l'elevato numero di fornitori, l'attività di circolarizzazione viene eseguita su soggetti con una fatturazione maggiormente frequente e soggetti scelti a campione"*.

In sede di Adunanza pubblica del febbraio 2026, i rappresentanti dell'Azienda hanno fornito puntuali chiarimenti e aggiornamenti circa le azioni svolte in merito al monitoraggio dell'esigibilità dei crediti, riferendo in ordine alla riconducibilità di una mole rilevante di crediti al payback. In particolare, nelle memorie depositate in data 9 febbraio 2026 in vista dell'Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, l'Azienda ha ulteriormente precisato che ai fornitori scelti viene inviata una comunicazione formale, tramite PEC, con il saldo delle partite aperte risultante nella contabilità dell'AOU al momento della chiusura dell'Esercizio, con richiesta di rispondere formalmente sia sulla conferma del dato fornito sia sull'eventuale disallineamento del saldo rispetto al dato del fornitore. In ordine alla situazione creditoria dell'Ente, inoltre, l'Azienda, richiamando sul punto quanto specificato nella Nota integrativa, riferisce che i crediti sono esposti al presumibile valore di realizzo e che l'adeguamento del valore nominale dei crediti al valore presunto di realizzo è ottenuto mediante eventuale utilizzo di apposito fondo al fine di tener conto dei rischi di inesigibilità. Nello specifico, l'Azienda illustra la composizione dettagliata dei crediti aziendali precisando che *"il totale dei crediti è evidenziato alla voce B.II. della sezione "attivo" dello stato patrimoniale ed è pari a Euro 129.547.041. Tra i crediti si distinguono in €28.614.386,60 verso Stato dei quali €. 28.561.673,60 per investimenti ed € 52.461,00 per ricerca finalizzata; per € 91.164.800 verso RAS, di cui € 67.907.891,98 per Finanziamenti per Investimenti, €. 23.256.908 per crediti di Parte Corrente di cui € 64.229 per ricerca, € 5.485.418,26 per quota FSR e € 17.707.260,48 per altra spesa di parte corrente; I crediti sono inoltre formati per €. 1.506.570 verso Altre Aziende Sanitarie pubbliche di cui € 1.442.411,19 verso Aziende Sanitarie della RAS ed €. 64.158 verso Aziende Sanitarie extraregione; € 7.669.584,21 sono rappresentati da*

crediti verso altri, di cui € 688.169,47 verso la Gestione liquidatoria della Ex ATS, € 4.744.734,31 sono rappresentati da crediti verso privati il cui ammontare principale pari a € 3.269.283,06 è rappresentato da crediti iscritti, a seguito di specifica indicazione da parte della RAS, nei confronti di Aziende farmaceutiche per presunti Pay back sui dispositivi medici, relativamente ai quali con la stessa Nota la RAS indica di effettuare un accantonamento per la parte non riscossa a causa dell'esito incerto. Ulteriori € 1.791.536,77 sono riferiti a "Crediti verso altri soggetti pubblici per la ricerca", nello specifico si tratta della somma residua da incassare per un Finanziamento da parte di " Sardegna ricerche" ulteriori €. 29.257,60 per crediti verso Enti regionali e crediti diversi per € 128.418,85 (di cui € 3.822 crediti verso personale e € 124.596.85 crediti verso INAIL)". Con riferimento ai crediti verso la Regione e verso le altre aziende sanitarie pubbliche regionali, negli approfondimenti istruttori si specifica, inoltre, che l'Azienda ha provveduto alla regolare riconciliazione dei relativi importi. In merito ai crediti verso soggetti privati, si rappresenta che nel corso dell'anno 2023/2024 sono stati incassati 203.000 euro e che sono in fase di recupero e definizione ulteriori crediti per 289.598 euro e 422.584 euro. Si precisa infine, che l'AOU procede alla circolarizzazione dei crediti verso soggetti privati per importi superiori a 30.000 euro. La Sezione, preso atto delle precisazioni fornite dall'Ente, nel rimarcare la presenza, nello stato patrimoniale 2022, di una cospicua mole di crediti verso la Regione e verso privati, per i quali occorre proseguire le azioni, amministrative, negoziali e contabili tese alla riscossione, invita l'Azienda alla puntuale definizione dei crediti esigibili. Nella prospettiva di una sana gestione economico finanziaria dell'Azienda, si evidenzia la necessità di attuare tutte le opportune iniziative volte alla verifica dell'attendibilità dei crediti, posto che il mantenimento nel bilancio dell'ente di crediti di dubbia o difficile esazione costituisce una criticità idonea ad impattare negativamente sugli equilibri di bilancio.

6. Accantonamento a fondo rischi.

Si riporta nel prospetto seguente l'ammontare dell'accantonamento a fondo rischi nello Stato patrimoniale dei bilanci d'esercizio in esame.

Tabella n. 6- Consistenza e movimentazioni dei fondi rischi e oneri

	2022
B.II) FONDI PER RISCHI	**12.645.086**
B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	-

B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	2.851.388
B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	-
B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	4.380.153
B.II.5) Fondo rischi per franchigia assicurativa	1.990.000
B.II.6) Fondo rischi per interessi di mora	760.002
B.II.7) Altri fondi rischi	2.663.542

Fonte: bilancio d'esercizio 2022. Elaborazione Sezione regionale di controllo

In relazione alla consistenza e movimentazione del fondo rischi, nella nota integrativa si espongono le seguenti informazioni di dettaglio:

-Fondo cause civili e oneri processuali: *"è pari ad € 0 come disposto dall'Ufficio Affari Legali, in quanto sin dal 2020 è stato istituito un fondo apposito per franchigia assicurativa".*

-Fondo contenzioso personale dipendente: *"alla data del 31.12.2022 è pari a € 2.851.388,43, il cui valore iniziale era pari a € 2.884.969,15, è stato utilizzato nel 2022 per €. 4.190,40 per il pagamento di rimborso spese legali seguito di definizione di alcuni ricorsi ed è stato rettificato per rilevata insussistenza di € 29.320,32".*

- Fondo rischi per copertura diretta dei rischi: *"alla data del 31.12.2022 è pari a € 4.380.152,92 il suo valore iniziale era pari € 4.118.152,92, utilizzato durante il 2022 per euro 129.728,73 e incrementato per effetto dell'accantonamento del 2022 per € 391.728,73".*

-Fondo rischi per franchigia assicurativa:" *alla data del 31.12.2022 è pari € 1.990.000, il cui valore iniziale è pari a €1.595.000, ha subito un utilizzo pari a € 207.000 ed è stato accantonato un ammontare pari a € 602.000".*

-Fondo rischi per interessi moratori: *è pari ad €. 760.002,45 il cui valore iniziale alla data del 01/01/2021 è pari a € 719.198,30 l'accantonamento anno 2022 pari a € 50.000, utilizzato durante il 2022 per € 9.195,85".*

In sede istruttoria si è chiesto di fornire eventuali aggiornamenti alla data attuale in merito all'accantonamento a fondo rischi. **Nel riscontro del 1°ottobre 2025 il Collegio sindacale rappresenta che** *"dall'esame della documentazione fornita e all'esito della interlocuzione avuta con la SC – Bilancio e Ufficio Legale si è potuto constatare che al 2023 l'utilizzo del Fondo rischi per*

contenzioso personale dipendente è stato pari ad euro 49.071,42, l'utilizzo del Fondo rischi per franchigia assicurativa è stato pari ad euro 333.496,45, l'utilizzo del Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione) è stato pari ad euro 697.409,28 e, infine, l'utilizzo del Fondo rischi per interessi moratori è stato pari a zero. Alla luce di quanto precede, per gli elementi informativi emersi ed accertabili alla data di redazione della presente nota istruttoria, la costituzione del fondo rischi e oneri appare conforme e capiente alla misura dei rischi che ne hanno determinato la consistenza all'epoca".

Con riferimento specifico al **fondo contenzioso**, nel parere dell'organo di revisione si raccomanda **la ricognizione e l'aggiornamento sistematico e periodico (almeno trimestrale) del rischio di soccombenza dei contenziosi pendenti (n. 87 al 2022) e della rigorosa applicazione di quanto previsto dall'articolo 29, comma 1, lett. g), del D.lgs. n.118/2011, con particolare riferimento alla valutazione dell'ammontare del possibile esborso per determinare l'accantonamento al fondo rischi**. In riscontro alla richiesta di chiarimenti istruttori in ordine al monitoraggio del fondo contezioso, il Collegio sindacale ha riferito che il Servizio Bilancio procede alla definizione degli importi da accantonare basandosi sull'analisi del prospetto riepilogativo dei contenziosi e sul monitoraggio degli atti deliberativi. Nello specifico, l'organo di revisione ha fornito una puntuale rappresentazione delle singole **fasi del processo di monitoraggio**, fondato sull'analisi dei dati elaborati dall'U.O. Affari Legali e sul monitoraggio degli utilizzi. Al riguardo, nel riscontro si precisa che l'accantonamento tiene conto della consistenza del fondo iniziale e degli importi degli utilizzi dei fondi contenziosi attraverso il monitoraggio degli atti deliberativi nel corso dell'anno di riferimento. In relazione ai **criteri di accantonamento** al 31 dicembre 2022, il Collegio sindacale ha esposto il dettaglio dei criteri applicati dall'Azienda, in base alla natura specifica della controversia (contenziosi personale dipendente, copertura diretta dei rischi, fondo rischi per franchigia assicurativa). Quanto alla **consistenza del contenzioso**, si precisa che al 31 dicembre 2022, risultavano pendenti presso l'AOU di Cagliari 87 contenziosi, articolati come segue: *"Fondo rischi per cause civili e oneri processuali: 4 contenziosi. Fondo rischi per contenzioso personale dipendente: 27 contenziosi. Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione): 23 contenziosi. Fondo rischi per Franchigia assicurativa: 33 contenziosi"*. In ordine alla coerenza finanziaria degli accantonamenti, infine, l'argano di revisione riferisce che, dalle tabelle relative agli anni

2022 e 2023 trasmesse dall'ente, si evince che gli accantonamenti previsti sono coerenti con gli utilizzi contabilizzati nel corso dell'anno 2023.

Nell'Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, il Direttore Generale dell'AOU di Cagliari, ha evidenziato le problematiche connesse ai contenziosi relativi al personale universitario, confermando, altresì, che l'Azienda procede al regolare accantonamento del fondo. Nelle memorie depositate in data 9 febbraio 2026 in vista dell'Adunanza pubblica, l'Azienda, a conferma delle precisazioni fornite in sede istruttoria, ha trasmesso le tabelle, di seguito esposte, relative agli accantonamenti dei fondi contenziosi e agli accantonamenti per interessi di mora in riferimento agli anni 2022 e 2023:

Tabella n.7-Accantonamenti fondi contenzioni 2022-2023

	Accantonamenti ANNO 2022		Fondial 01/01/2023	Accantonamenti ANNO 2023		Utilizzi 2023	Fondi al 31/12/2023
Descrizione conto	DARE	AVERE		DARE	AVERE		
A520030108 Accantonamenti al fondo rischi per copertura direttadeirischi (autoassicurazione)	391.728,73			214.748,45			
A202030108 Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)		391.728,73	4.380.152,92		214.748,45	697.409,28	3.897.492,09
A520030112 Accantonamenti per franchigia assicurativa	602.000,00			325.381,45			
A202030115 Fondo rischi per franchigia assicurativa		602.000,00	1.990.000,00		325.381,40	333.496,45	1.981.885,00
A202030106 Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	29.390,32		2.851.388,43	171.094,77		49.071,42	2.973.411,78
A801020109Altre insussistenze attive		29.390,32			171.094,77		
A520030101 Accantonamenti al fondo rischi per cause civili ed oneri processuali				8.000,00			
A202030101 Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali					8.000,00		8.000,00

Fonte: AOU Cagliari, memorie del 9 febbraio 2026

Tabella n.8- Accantonamenti fondo rischi per interessi di mora 2022-2023

	Accantonamenti ANNO 2022		Fondial 01/01/2023	Accantonamenti ANNO 2023		Utilizzi 2023	Fondial 31/12/2023
Descrizione conto	DARE	AVERE		DARE	AVERE		
A520030109 Accantonamenti al fondo rischi per interessi moratori	50.000,00			60.000,00			
A202030109 Fondo rischi per interessi moratori		50.000,00	760.002,45		60.000,00		820.002,45

Fonte: AOU Cagliari, memorie del 9 febbraio 2026

Con riferimento ai dati esposti, in ordine al fondo rischi per interessi di mora, negli approfondimenti istruttori si precisa che il Servizio Bilancio esegue un'analisi di stima sui documenti elettronici liquidati e pagati oltre il termine di scadenza nell'arco dell'anno di riferimento. Per quanto concerne il fondo contenzioso, si specifica che il Servizio Bilancio, a seguito dell'analisi del file Modello 2 *"Prospetto riepilogativo dei contenziosi"* elaborato dall'U.O. Affari Legali, definisce gli importi da accantonare tenuto conto della consistenza del fondo iniziale e degli importi degli utilizzi dei fondi contenziosi attraverso il monitoraggio degli atti deliberativi nel corso dell'anno di riferimento. Per quanto attiene alle controversie relative al personale dipendente sono state accantonate le somme corrispondenti al valore della causa. Nel caso di controversie di valore indeterminabile, gli accantonamenti sono stati stabiliti, ove possibile, previa valorizzazione da parte dell'Ufficio Legale, sentito il legale esterno incaricato dall'Azienda, e sono oggetto di aggiornamento annuale in relazione alle risultanze del giudizio del lavoro.

Al riguardo, si rammenta che **la nota integrativa deve contenere analitica indicazione dei contenziosi conclusi e avviati nell'esercizio e delle passività potenziali, al fine di consentire un giudizio di congruità sugli accantonamenti a fondo per rischi e oneri. L'affidabilità dei dati contabili richiede la conciliazione dei debiti e dei crediti intercorrenti con la regione o gli altri enti del SSN, nonché l'adeguata costituzione di fondi per rischi e oneri** (cfr. in tal senso delib. di questa Sezione n. 21/2024/PRSS, n. 20/2024/PRSS). La Sezione, pertanto, richiamando quanto evidenziato con riferimento ad istruttorie concernenti altri enti sanitari (cfr. delib. n. 10/2024/PRSS), osserva che la valutazione e l'accantonamento al fondo rischi dev'essere operata in modo autonomo da

ciascuna azienda sanitaria nel proprio bilancio nel rispetto delle norme e dei principi contabili.

7. Il sistema dei controlli interni.

In riscontro alla richiesta di chiarimenti istruttori in merito all'affidabilità del sistema dei controlli interni dell'ente, il Collegio sindacale, con nota del 1° ottobre 2025, ha trasmesso un puntale rappresentazione del sistema organizzativo aziendale. In particolare, nel risconto si precisa che l'Azienda *"ha adottato per il proprio sistema di controllo interno un impianto regolamentare con l'obiettivo di garantire la legittimità e ottimizzare il rapporto tra costi e risultati"*. Sul punto, l'organo di revisione ha chiarito che gli obiettivi principali del sistema di controllo interno sono:

- Assicurare la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'operato amministrativo;
- Verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa;
- Ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
- Essere orientato ai principi di efficacia, appropriatezza, equità e qualità dei servizi offerti rispetto ai bisogni di salute della popolazione.

Al riguardo, il Collegio sindacale ha riferito che l'attività di controllo comprende anche la funzione di valutazione e controllo strategico, al fine di valutare l'adeguatezza delle scelte compiute nell'attuazione dei piani e dei programmi annuali e triennali e la congruenza con i risultati conseguiti sulla base di obiettivi predefiniti. Nello specifico, il sistema di controllo interno si basa su diversi documenti aziendali che ne definiscono l'ambito e la disciplina:

- Atto Aziendale: Disciplina le finalità, l'organizzazione e il funzionamento dell'Azienda.
- Documenti di Programmazione Aziendale Annuale e Triennale: Definiscono gli obiettivi di breve e medio termine.
- Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO): Adottato con cadenza annuale (entro il 31 gennaio), contiene il Piano Triennale delle Performance. Lo scopo del PIAO è programmare in modo semplificato, qualificato e integrato le performance attese e le misure di gestione dei rischi corruttivi.
- Sistema di Budget Operativo: È chiamato annualmente a recepire i contenuti strategici del PIAO in termini di efficacia, efficienza e sostenibilità economico-finanziaria per ciascun Centro di Responsabilità (CdR). L'Azienda ha acquisito un applicativo (Alfa Budget) nel 2023 per gestire la

concertazione degli obiettivi e degli indicatori di performance organizzativa ed è in fase di definizione del relativo Regolamento.

• Regolamenti: Sono progressivamente elaborati per le diverse aree di competenza per definire l'ambito normativo e le procedure sistematiche e omogenee di svolgimento delle attività.

Nel riscontro istruttorio si evidenzia, inoltre, che l'Azienda utilizza strumenti specifici per misurare e monitorare i risultati, fondamentali per il controllo e, precisamente: "*Sistema di Misurazione e Valutazione delle Performance (SMVP): Disciplina il ciclo di gestione della performance e attraverso il ciclo della performance organizzativa, trova espressione l'attività di valutazione dei dirigenti, che utilizza anche i risultati del controllo di gestione. Struttura Tecnica Permanente (STP): È stata formalizzata con deliberazione n. 221/2025. La STP costituisce il supporto tecnico dell'Organismo Indipendente di Valutazione (OIV) per la misurazione della Performance organizzativa. Protocolli Applicativi del Sistema Premiante: L'Azienda ha adottato protocolli per il sistema premiante (sia per la dirigenza che per il comparto) e sta procedendo al loro aggiornamento secondo le direttive attuali (Direttive Zangrillo). Attività di Monitoraggio: Durante l'anno, viene verificata la congruenza tra obiettivi predefiniti e risultati conseguiti. Questa attività si concretizza nella predisposizione di report trimestrali (articolati per CdR) sulle attività sanitarie e le risorse utilizzate, a cura della Programmazione e Controllo di Gestione. Conti Economici (Modello CE): Predisposti trimestralmente dal Servizio Bilancio e inseriti nella piattaforma ministeriale NSIS. Questi permettono di verificare il rapporto tra costi e risultati, in sinergia tra la SC Bilancio e la SC Programmazione e Controllo di Gestione. Relazione Annuale sulle Performance: (Art. 10 c. 1 lett. b) D.lgs. 150/2009) è lo strumento che evidenzia, a consuntivo, i risultati organizzativi e individuali raggiunti, rilevando gli eventuali scostamenti, le loro cause e le misure correttive da adottare.*"

La Sezione, alla luce delle puntuali informazioni fornite in sede istruttoria, invita l'Azienda a proseguire nelle azioni intraprese per garantire l'affidabilità e l'efficienza del sistema di controllo interno oltreché il costante monitoraggio dei risultati conseguiti, riservandosi ogni ulteriore considerazione nell'ambito dei controlli sui successivi bilanci.

8. Recupero liste d'attesa.

Proseguendo nell'analisi della gestione dell'Azienda sotto il profilo della definizione del relativo assetto organizzativo, è stato svolto uno **specifico approfondimento istruttorio al fine di verificare le misure programmate e attuate nel 2022 in ordine al recupero delle liste d'attesa**. In particolare, si è chiesto all'Ente di fornire aggiornamenti in ordine al

recupero delle liste d'attesa. Nel riscontro istruttorio, l'Azienda riferisce di aver provveduto, con deliberazione n. 308 del 28 marzo 2022, a rimodulare il Piano operativo aziendale di recupero delle liste d'attesa in ottemperanza a quanto disposto dalla DGR n. 3 /4 del 27 gennaio 2022, che indicava il budget (target) a disposizione dell'AOU finalizzato alla remunerazione dei professionisti che, volontariamente, avrebbero svolto le attività necessarie. A causa della carenza di personale nonché della limitata adesione al progetto l'Azienda non ha conseguito il target previsto. Nei chiarimenti forniti, l'Azienda fornisce dettagliati aggiornamenti sulle attività avviate dal 2023 per ridurre le liste d'attesa, precisando che con l'Atto Aziendale **è stata istituita la Struttura Semplice Dipartimentale (SSD) CUP-ALPI divenuta operativa a decorrere dal 1° novembre 2023**. Per quanto riguarda, in particolare, i finanziamenti destinati all'abbattimento delle liste di attesa, con DGR n. 4/49 del 15 febbraio 2024 è stato assegnato all'Azienda l'importo di 526.855 euro a titolo di RAR. Al riguardo, nel riscontro istruttorio si precisa che le suddette risorse *"erogabili al personale dirigente e del comparto a titolo di premialità, risultavano subordinate alla valutazione positiva da parte dell'OIV. Gli accordi integrativi aziendali avrebbero dovuti definiti i criteri di utilizzo"*. Con la legge di bilancio (n. 213/2023) risultano assegnate per il 2024 ulteriori risorse: in base al riparto effettuato dalla Regione (DGR n. 44/17 del 20 novembre 2024), all'AOU Cagliari risultano assegnati ulteriori 376.187,72 euro. La medesima DGR ha inoltre disposto, per le Aziende del SSR, l'aggiornamento dei Programmi Attuativi Aziendali per il Recupero delle Liste di Attesa (PAGLA). L'Azienda ha provveduto all'aggiornamento del Programma con delibera D.G. n. 307 del 7 aprile 2025 e ha inserito le priorità individuate dalla Regione (specialistica ambulatoriale, ricoveri ospedalieri, prestazioni di colonscopia). Nei chiarimenti forniti si precisa, altresì, che ulteriori risorse sono state previste per il 2025 e che *"tali risorse sono al momento in attesa di ripartizione"*. Nel riscontro istruttorio, l'Azienda fornisce un **riepilogo puntuale delle iniziative aziendali relative ai progetti di abbattimento delle liste d'attesa**, fornendo aggiornamenti circa l'assegnazione dei fondi per le prestazioni aggiuntive (DGR n. 38/12 del 2 ottobre 2024). L'analisi delle azioni avviate dall'azienda sanitaria al fine della riduzione delle liste di attesa è strettamente connessa alle strategie e agli interventi programmati in ambito regionale. Al riguardo, si ritiene opportuno rilevare che, in sede di parifica 2024, si è accertata la persistenza di un **numero elevato di prestazioni da recuperare** (ambulatoriali, ospedaliere e di screening) alla data del 31 dicembre 2024 nelle varie aziende sanitarie. Sotto il profilo della programmazione,

dalla disamina del DEFR 2024-2026 della Regione emerge che sono state adottati alcuni indirizzi in linea con la normativa nazionale e regionale al fine di rafforzare e qualificare il sistema sanitario regionale. In particolare, il documento colloca la riduzione delle liste d'attesa tra gli obiettivi prioritari della programmazione regionale, prevedendo appositi progetti e programmi finalizzati con gli specialisti ambulatoriali, interventi nel settore ICT con riguardo al miglioramento del sistema CUP, lo sviluppo di apposita reportistica del CUP WEB, di livello regionale e aziendale, per il monitoraggio delle sospensioni delle attività di erogazione delle prestazioni ambulatoriali. Si prevede, inoltre, di rafforzare il monitoraggio degli indicatori degli obiettivi strategici sulla riduzione delle liste di attesa. e di rafforzare i modelli assistenziali di prossimità tramite interventi strutturali, tecnologici e digitali. Sul punto, dal DEFR emerge che, nel corso del 2024, in relazione all'attuazione del PNRR, si è perseguito l'obiettivo di implementare i modelli assistenziali di prossimità anche tramite la realizzazione di interventi strutturali, tecnologici e digitali. Sotto questo profilo, particolarmente significativa è la strategia tesa allo sviluppo della Sanità digitale anche attraverso atti di indirizzo regionale che definiscano specifici modelli di reti di cura e di presa in carico dei pazienti e l'attivazione del fascicolo sanitario elettronico (FSE) in applicazione del DL rilancio. Con riferimento alle misure adottate dalla Regione Sardegna per ridurre l'incremento delle liste d'attesa, si possono individuare tre linee di intervento lungo le quali si è mossa l'Amministrazione Regionale nel corso del 2024: complessivo aumento delle risorse stanziate a favore delle aziende sanitarie (si vedano le DGR n. 38/12 del 2 ottobre 2024 e n. 44/17 del 20 novembre 2024, con le quali è stata prevista la ripartizione dei fondi per il recupero delle liste di attesa da parte delle strutture pubbliche, pari a euro 7.616.000 per l'annualità 2024, tra le undici aziende sanitarie nonché la previsione di due monitoraggi straordinari, da effettuarsi con settimana indice nei mesi di novembre e dicembre, per la rilevazione dei tempi d'attesa delle prestazioni specialistiche); rafforzamento dell'attività di programmazione; adozione di provvedimenti di carattere gestionale ed organizzativo (DGR n. 30/17 del 21 giugno 2024 con la quale sono stati forniti precisi indirizzi regionali sull'organizzazione dei "percorsi di tutela" da attivare nel momento in cui i tempi per l'erogazione delle prestazioni non siano garantiti, al fine ultimo di assicurare il rispetto della tempistica di priorità prevista per l'erogazione delle prestazioni sanitarie e di monitorare le risorse ai medesimi dedicate. Nell'ottica del coordinamento con la disciplina sulla gestione delle liste di attesa, si ritiene opportuno dare conto, inoltre, della

DGR n. 47/16 del 4 dicembre 2024, la quale, nell'ambito del Programma regionale di contrasto alle povertà, destina uno stanziamento di euro 10.000.000 per l'attuazione dell'intervento "Buoni servizi sanitari", che mira a sostenere concretamente il diritto di accesso ai servizi sociosanitari per le persone vulnerabili dal punto di vista socio-economico. Ancora, con DGR n. 34/30 del 18 settembre 2024 è stata disposta l'Istituzione dell'Unità centrale di gestione dell'assistenza sanitaria e dei tempi e delle liste di attesa, in attuazione del d.l. 7 giugno 2024, n. 73, convertito in legge dall'art. 1, comma 1, della legge 29 luglio 2024, n. 107. Al riguardo, sotto il profilo organizzativo, si segnala la nomina del responsabile unico regionale dell'assistenza sanitaria (RUAS) in attuazione del d.l. 7 giugno 2024, n. 73, convertito in legge dall'art. 1, comma 1, della legge 29 luglio 2024, n. 107. Con DGR n. 51/41 del 18 dicembre 2024, è stato approvato l' *"Accordo integrativo regionale per la specialistica ambulatoriale interna. Smaltimento liste di attesa, ai sensi della legge regionale 6 luglio 2022, n. 11, art. 2, comma 1. Annualità 2024 e 2025"*, con il quale viene riconosciuto, fino al 31 dicembre 2025, un compenso orario pari a euro 100, da intendersi quale costo al netto degli oneri riflessi a carico dell'Amministrazione, per i medici che aderiscono ai progetti aziendali di recupero delle liste d'attesa fino a esaurimento dei fondi a tale scopo destinati. Dall'analisi delle misure adottate al fine di ridurre le liste d'attesa emergono numerose iniziative avviate dall'Amministrazione regionale sia in fase programmatoria, sia con i molteplici provvedimenti adottati nel corso del 2024. Nell'ambito del percorso regionale volto all'efficientamento della gestione delle liste di attesa, inoltre, con deliberazione n. 30/56 del 5 giugno 2025 sono state adottate le linee guida organizzative per il Centro unico di prenotazione (CUP), che contengono gli indirizzi organizzativi alle aziende del Servizio sanitario regionale per una migliore gestione del CUP, con particolare riguardo a: gestione trasparente delle agende di prenotazione, gestione delle disdette e prevenzione del fenomeno del no show, gestione del recall, implementazione delle liste attive. In particolare, con riferimento alle liste attive, è stata evidenziata la necessità di implementare una metodologia di governo delle liste di attesa che preveda, per le prenotazioni oltre la soglia massima prevista, la creazione sul CUP regionale di agende virtuali per ogni Azienda sanitaria, destinate a collocare provvisoriamente le richieste di prenotazione che non hanno trovato immediatamente disponibilità e che dovranno essere gestite in back office e/o tramite recall. A tal fine, si prevede che le aziende debbano garantire ai pazienti in lista attiva appositi spazi attraverso la disponibilità di specifiche riserve derivanti dalla

cancellazione di altre prenotazioni; il leggero overbooking controllato strategicamente, al fine di non compromettere la qualità del servizio; la flessibilità oraria con estensione degli orari dei servizi nei casi di elevata richiesta, al fine di ridurre i tempi di attesa. In merito allo stanziamento delle risorse per l'abbattimento delle liste di attesa nell'anno 2025, si fa presente che l'art. 2, comma 1 della l.reg. 8 maggio 2025, n. 12 (Legge di stabilità regionale 2025), ha autorizzato, per l'anno 2025, uno stanziamento di euro 5.000.000, finalizzato all'abbattimento delle liste d'attesa attraverso l'acquisto di prestazioni di specialistica ambulatoriale e ospedaliera da privati accreditati (missione13 - programma 01 - titolo 1). Inoltre, con DGR n. 35/26 del 4 luglio 2025 è stata approvata la ripartizione dei tetti di spesa per l'acquisto di prestazioni di specialistica ambulatoriale e ospedaliera da privati accreditati per il biennio 2025-2026, assegnando all'ARES la competenza a elaborare i piani di acquisto sulla base degli indirizzi forniti dalla Giunta regionale. Al fine di ridurre i tempi di attesa per l'anno 2025, con DGR n. 47/7 del 10 settembre 2025 si è provveduto ad assegnare la somma di euro 5.000.000 (di cui all'art. 2, comma 1, l.reg. n. 12/2025) ad ARES per l'acquisto delle prestazioni sanitarie di assistenza ospedaliera e ambulatoriale da soggetti privati accreditati, in una percentuale corrispondente al 70% per l'acquisto di prestazioni sanitarie di specialistica ambulatoriale, e al 30% per l'acquisto di prestazioni ospedaliere, da ripartire sulla base di specifiche priorità. A tal fine, è stato disposto che, nella predisposizione del piano di acquisto delle prestazioni, l'ARES operi sulla base dei fabbisogni trasmessi da parte delle aziende socio-sanitarie locali. Si rileva, al riguardo, che la d.g.r. 47/7 del 10 settembre 2025 ha previsto tempi stringenti per la trasmissione dei fabbisogni da parte delle aziende sanitarie (10 giorni) e per l'elaborazione del piano di acquisto da parte di Ares (40 giorni). Alle aziende socio-sanitarie locali, inoltre, compete la gestione dell'inserimento degli utenti nelle agende dedicate all'abbattimento delle liste d'attesa, mentre ai RUGLA è attribuito l'interfacciamento con le strutture private accreditate e il monitoraggio mensile dell'effettivo abbattimento delle liste d'attesa, in relazione alle prestazioni previste dal piano di acquisto. Al tal fine, per consentire il monitoraggio dell'effettivo abbattimento delle liste di attesa, si prevede che l'intera offerta di prestazioni di specialistica ambulatoriale venga inserita nel sistema CUP. Alla luce delle verifiche solte sulle attività organizzative e gestionali poste in essere ai fini dell'implementazione della gestione delle liste di attesa, persistono difficoltà nella riduzione dei tempi di attesa inerenti alle varie tipologie di prestazioni sanitarie, che richiedono un rafforzamento della

programmazione nell'attività di recupero delle prestazioni. Si raccomanda di proseguire nel percorso di implementazione della governance della gestione delle liste di attesa.

In sede di Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, i rappresentanti dell'Azienda hanno ribadito le difficoltà collegate all'abbattimento delle liste d'attesa, evidenziando le criticità connesse alla gestione del flusso del Pronto Soccorso, nonché alla prevalenza della componente ospedaliera rispetto all'attività ambulatoriale e agli specifici progetti di abbattimento avviati nel settore della radiologia, della chirurgia endoscopica e dell'anatomia patologica. In particolare, il Direttore generale ha precisato che il *trend* dei dati relativi al recupero delle liste presenta un significativo miglioramento nel terzo trimestre del 2025. Sul punto, nella memoria depositata il 9 febbraio 2026, l'Azienda ha ulteriormente precisato i **progetti adottati e i risultati conseguiti** ai fini dell'abbattimento delle liste di attesa, con riferimento alla SC Anatomia Patologica (avviato il 12 novembre 2025), alla SC Radiologia (avviato il 19 dicembre 2025), alla SSD Diagnostica e Chirurgia Endoscopia (avviato il 6 dicembre 2025) ed alla SC Chirurgia Generale (non ancora attivato). **Negli approfondimenti istruttori trasmessi in vista dell'Adunanza pubblica si riferisce,** altresì, che per ciascuna struttura coinvolta si è proceduto alla creazione di **un'agenda dedicata esclusivamente all'abbattimento delle liste di attesa**, all'interno delle quali sono stati inseriti i pazienti già prenotati, ai quali è stata proposta l'anticipazione della prestazione rispetto alla data originariamente prevista. Al riguardo, l'Azienda chiarisce che una quota significativa di pazienti non ha aderito alla proposta di anticipazione in quanto le prestazioni risultavano programmate come visite di controllo, per le quali era necessario rispettare la tempistica clinica già stabilita. L'attivazione delle agende dedicate e l'organizzazione delle attività progettuali si sono dimostrate strumenti efficaci per intervenire in maniera concreta sull'abbattimento delle liste di attesa e sull'arretrato presente, consentendo sia l'anticipazione delle prestazioni per i pazienti già prenotati sia l'incremento della capacità di risposta alle nuove richieste, pur nel rispetto delle tempistiche cliniche necessarie per le visite di controllo. A conclusione delle verifiche solte sulle attività organizzative e gestionali poste in essere ai fini dell'implementazione della gestione delle liste di attesa, la Sezione prende atto delle azioni intraprese dall'Azienda in attuazione degli indirizzi regionali finalizzati all'efficientamento del sistema, alla semplificazione procedurale ed all'attivazione di percorsi alternativi di tutela idonei ad assicurare le necessità assistenziali degli utenti e, in particolare, una risposta tempestiva alle cure, a

garanzia del diritto incomprimibile della salute. I risultati delle misure di carattere organizzativo e gestionale saranno oggetto di valutazione nell'ambito dei successivi cicli di controllo, sia sotto il profilo dell'adeguatezza delle misure adottate, sia in relazione all'efficacia dimostrata dalla riforma della governance dell'intero sistema sanitario regionale. Si ribadisce, al riguardo, che **la riduzione delle liste d'attesa costituisce uno degli obiettivi prioritari delle aziende sanitarie, alla luce del rilevante impatto sulla collettività, tanto da essere percepito come uno dei maggiori problemi nell'ambito dei servizi sanitari. Pertanto, nel rimarcare la persistenza di difficoltà nella riduzione dei tempi di attesa inerenti alle varie tipologie di prestazioni sanitarie, si richiama l'attenzione dell'ente sulla necessità di un rafforzamento della programmazione nell'attività di recupero delle prestazioni e si raccomanda di proseguire nel percorso di implementazione della governance della gestione delle liste di attesa.**

9. La spesa per il personale.

Dall'analisi dei documenti di bilancio emerge la consistenza dell'organico in forza all'Azienda Ospedaliera Universitaria di Cagliari nell'esercizio 2022. Il prospetto di seguito rappresentato, estrapolato dalla relazione sulla gestione, espone la distribuzione del personale e le variazioni intervenute nelle annualità 2022 e 2021, con distinzione per ruolo e tipologia di rapporto di lavoro.

Tabella n. 9-Personale AOU Cagliari (anni 2022/2021)

		2022			2021			DIFFERENZA	
RUOLO	N. Dip.	Tempo indeterm.	Tempo determ.	N. Dip.	Tempo indeterm.	Tempo determ.	N. Dip.	Tempo indeterm.	Tempo determ.
Sanitario	1333	1265	68	1435	1259	176	-102	6	-108
Amministrativo	120	108	12	140	120	20	-20	-12	-8
Tecnico	349	286	63	347	319	28	2	-33	35
Professionale	5	4	1	6	5	1	-1	-1	0
TOTALE	**1807**	**1663**	**144**	**1928**	**1703**	**225**	**-121**	**-40**	**-81**

Fonte: Relazione sulla gestione 2022

La relazione sulla gestione (cfr. Tabelle 8b e 8c) fornisce, altresì, una rappresentazione analitica della composizione del personale del Servizio sanitario regionale e universitario, articolata per ruolo e tipologia contrattuale. Complessivamente, rispetto all'esercizio 2021, si registra una diminuzione del personale aziendale pari a n. 121 unità, di cui n. 40 a tempo indeterminato e n. 81 a tempo determinato. Al riguardo, nella relazione sulla gestione si riferisce che "*nonostante l'accorpamento delle UU.OO. presso un unico Presidio stia consentendo una notevole razionalizzazione dell'utilizzo delle risorse umane, la carenza di personale non è del tutto superata. L'elevata età media dei dipendenti e le numerosissime limitazioni all'idoneità della mansione specifica determinano un ulteriore elemento di criticità*".

Si rappresenta di seguito la sintesi delle principali voci di costo per il personale sostenute nell'esercizio 2022 dall'Azienda, sulla base dei dati estrapolati dai documenti di bilancio dell'Azienda sanitaria:

Tabella n. 10- Spesa personale AOU Cagliari es. 2022 /2021

CODICE	DESCRIZIONE	CONSUNTIVO 2022	CONSUNTIVO 2021	Variazione T e T-1	% Variazione T/T-1
BA2080	Totale Costo del personale	80.387.790,29	76.400.772,40	3.987.017,89	5,22%
BA2090	*B.5) Personale del ruolo sanitario*	65.316.525,56	62.764.064,66	2.552.460,90	4,07%
BA2230	*B.6) Personale del ruolo professionale*	276.453,90	327.577,71	-51.123,81	-15,61%
BA2320	*B.7) Personale del ruolo tecnico*	10.923.324,46	9.737.193,24	1.186.131,22	12,18%
BA2410	*B.8) Personale del ruolo amministrativo*	3.871.486,37	3.571.936,79	299.549,58	8,39%

Fonte: Relazione della gestione 2022

In continuità con i rilevi espressi nell'ambito del precedente ciclo di bilancio, l'analisi dei dati contabili dell'ente evidenzia, per l'esercizio 2022, un incremento della spesa per il personale pari a euro 3.987.017,89 (+ 5,22%) rispetto all'esercizio precedente. Le principali variazioni sono riconducibili al personale del ruolo tecnico (+ 12,18%), mentre il ruolo professionale registra un decremento del 15,61% rispetto al 2021. Complessivamente il costo del personale a consuntivo ammonta a 80.387.790,20 euro. La componente di maggiore rilievo, analogamente all'esercizio 2021, è rappresentata dal costo del personale sanitario, per 65.316.525,56 euro, di cui 34.364.075,68 euro relativi alla dirigenza. Il ruolo professionale registra costi più contenuti, pari a 276.453,90 euro, mentre i ruoli amministrativo e tecnico evidenziano una spesa complessiva pari rispettivamente a 3.871.486,37 euro e 10.923.324,46 euro, principalmente ascrivibile al personale del comparto. Nel verbale n. 133 dell'11

novembre 2024, l'organo di revisione ha osservato che il costo del personale a tempo determinato ammonta a 7.316.330 euro, riconducibile principalmente al ruolo sanitario, e costituisce una componente importante del costo complessivo del personale. Al riguardo, il Collegio sindacale ha rilevato *"la necessità che il costo del personale a tempo determinato venga ricondotto nel valore limite di € 1.250.000,00 di cui all'art. 9 comma 28, del D.L. n. 78/2010 di cui alla delibera n. CS 997/2015, in ossequio alla DRG n. 23/7 del 2015"*. Nel parere dell'organo di revisione si è evidenziata, altresì, l'esigenza di *"adottare uno scrupoloso monitoraggio del costo per consulenze e collaborazioni esterne, dando evidenza separata nel prossimo ciclo di bilancio dell'effettiva necessità, e dell'assenza di professionalità interne in grado di svolgere le stesse attività e la convenienza economica rispetto all'utilizzo di risorse interne"*. Sul punto, uno specifico focus istruttorio è stato svolto in relazione alle **misure di monitoraggio adottate dall'ente in relazione al costo per consulenze e collaborazioni esterne e al costo del personale a tempo determinato.** Nella nota del 1° ottobre 2025, l'Azienda ha riferito che il Servizio Personale *"ha sempre attivato i necessari controlli affinché i costi del personale a tempo determinato rispettassero i limiti di spesa di cui all'art. 9 e 28 del D.L. 78/2010 convertito in Legge 122/2010, nonché il disposto della Deliberazione C.S. 997/2015 e della D.G.R. n. 20/75 del 30/06/2022"*. Quanto agli incarichi di consulenza e collaborazione esterna, nel risconto istruttorio si fornisce una puntuale rappresentazione dei costi rilevati per le annualità 2022, 2023 e 2024, articolate in consulenze legali, amministrative e tecniche e si evidenzia che l'Azienda conferisce incarichi individuali per prestazioni di natura temporanea e altamente qualificata, solo per esigenze di servizio che non possono essere soddisfate con personale interno. Si precisa, altresì, che la maggior parte dei contratti di consulenza non producono costi per l'Azienda poiché interamente coperti da finanziamenti per Progetti finalizzati.

Al riguardo, nelle memorie depositate in data 9 febbraio 2026 in vista dell'Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026, l'Azienda, a conferma delle precisazioni fornite nel riscontro istruttorio del 1° ottobre 2025, ha rappresentato i dati relativi ai costi delle consulenze legali, amministrative e tecniche relative alle annualità 2022-2024.

La Sezione, preso atto degli elementi forniti in sede istruttoria, nel rammentare che rimane ferma per gli enti del Servizio Sanitario Regionale la necessaria sostenibilità finanziaria ed economica di ogni aumento di spesa, compresa quella per il personale, si riserva ogni

ulteriore accertamento sull'evoluzione della spesa per il personale in sede di controllo sui successivi bilanci d'esercizio.

10. Il rischio sanitario.

La gestione del rischio clinico, consistente nell'adozione di misure orientate al rischio sanitario non solo in termini di *good practices*, ma anche di valutazione degli effetti economici del rischio costi, costituisce uno degli aspetti fondamentali nell'ambito delle attività delle aziende sanitarie a tutela della salute pubblica quale interesse della collettività (art. 32 Cost.). Infatti, l'assistenza sanitaria rappresenta un'attività ad alto rischio per diverse variabili, collegate alla specificità dei singoli pazienti, complessità degli interventi, esperienze professionali multiple, modelli gestionali diversi. In ragione di ciò, il sistema di *risk management* in ambito sanitario risponde ad un interesse pubblico finalizzato alla prevenzione di rischi in materia sanitaria e al monitoraggio delle buone pratiche per la sicurezza delle cure che si colloca nella più ampia cornice del diritto alla sicurezza delle cure, affermato dall'art. 1 della legge n. 24 del 2017 la quale "*ha inteso abbandonare il culto della responsabilità personale per promuovere la cultura della sicurezza curativa, in un approccio sistemico al rischio clinico, che segna il passaggio da una responsabilità individuale, della singola struttura e del singolo operatore, ad una responsabilità di sistema, dell'intero Servizio sanitario nazionale, nella sua dimensione organizzativa, e dunque da una responsabilità retrospettiva, che guarda a chi ha commesso l'errore, ad una responsabilità prospettiva, che guarda al perché è accaduto l'errore e a come evitarlo*" (in tal senso, cfr. Cons. Stato, Sez. III, 21/05/2019, n. 3263).
Nell'ambito delle attività organizzativa di *risk management* da parte dell'Azienda, nel questionario si attesta che è stata svolta un'attività sistematica al fine di monitorare, prevenire e gestire il rischio sanitario. In particolare, si attesta che nel corso del 2022, le attività di prevenzione, gestione e monitoraggio del rischio sanitario in Azienda sono state orientate verso le seguenti attività:

- nomina del Risk Manager;
- raccolta delle segnalazioni relative a eventi o quasi eventi pervenuti dalle UO attraverso i sistemi di segnalazione convenzionali (moduli Incident Reporting IR) e non convenzionali (relazioni provenienti dalle UO, segnalazioni dell'URP, organi di stampa); tale raccolta ha alimentato un report interno e contribuito ad implementare sperimentalmente il Sistema Informatico Regionale per il

Monitoraggio degli Errori in Sanità (SIRMES); la criticità emersa risulta una cultura del rischio clinico disomogenea all'interno dell'azienda;

- promozione e conduzione di audit di Rischio clinico su eventi significativi con le Unità Operative coinvolte (eseguiti n.10 audit) esitati con richiesta di azioni correttive in merito a elaborazione /revisione ,diffusione e applicazione delle procedure, retraining/addestramento periodico del personale, aggiornamento/integrazione tecnologica, definizione e regolamentazione di percorsi e processi assistenziali; la criticità emersa risulta una non uniforme cultura della gestione del rischio clinico all'interno dell'azienda;
- monitoraggio annuale sullo stato di applicazione e implementazione delle Raccomandazioni Ministeriali AGENAS per la prevenzione degli eventi sentinella, con analisi degli aggiornamenti intercorsi ed invio del flusso informativo al livello regionale e ministeriale (AGENAS); la criticità emersa deriva dalle risorse richieste dal periodo pandemico;
- attività di miglioramento degli standard di qualità aziendali mediante valutazione e collaborazione alla stesura delle procedure elaborate dalle varie Unità Operative aziendali in merito agli aspetti inerenti la qualità delle prestazioni e la prevenzione del rischio clinico nelle attività e processi assistenziali di area medica, chirurgica e d'urgenza (analisi di n.15 procedure; stesura di n.4 documenti); la criticità emersa risulta una non uniforme cultura della qualità e prevenzione del rischio clinico all'interno dell'azienda;
- attività di prevenzione delle ICA orientate alla prevenzione delle infezioni respiratorie in ambito ospedaliero applicando le linee di indirizzo regionali e organizzazione e implementazione della campagna vaccinale antiSARSCoV2 a favore di operatori sanitari e pazienti fragili ricoverati e afferenti ai centri specialistici aziendali (somministrate 6438 dosi in 50 sedute vaccinali); la criticità emersa deriva dalle risorse richieste per la gestione di attività aggiuntive correlate al periodo pandemico.

La Sezione, nel prendere atto delle attività attuate dall'Azienda al fine di diminuire il rischio sanitario, rammenta che la gestione del "*risk management*" rappresenta una forma di prevenzione che si riflette sul miglioramento del servizio sanitario offerto, nonché sulle partite contabili del relativo costo.

11. Interventi PNNR.

Nell'ambito dell'organizzazione delle attività destinate ad attuare gli interventi PNNR, particolare attenzione deve essere riposta nella fase di monitoraggio dello stato di realizzazione delle strutture e delle opere previste, per orientare in tempo utile eventuali interventi volti a superare difficoltà tali da compromettere i risultati attesi. Muovendo

nell'analisi dell'attività di controllo sullo stato di avanzamento dei progetti finanziati con fondi PNNR, dai documenti aziendali emerge che l'Azienda è stata individuata dalla Regione come soggetto attuatore per l'esecuzione dei programmi di investimento relativi alla Missione 6 del PNRR e che gli interventi sono stati inseriti nella banca dati Regis e MOPBDAP ed è stato rispettato il relativo cronoprogramma. In particolare, la delega degli interventi è avvenuta attraverso un contratto istituzionale di sviluppo per l'attuazione di interventi con la Regione Sardegna (rif. DGR n. 12/16 del 7 aprile 2022 *"Piano nazionale di ripresa e resilienza, Missione 6 Salute e Piano nazionale per gli investimenti complementari. Interventi di cui al decreto di riparto del Ministro della Salute del 20 gennaio 2022"*, approvata in via definitiva con DGR n. 18/32 del 10 giugno 2022, unitamente all'"Elenco degli interventi finanziati con le risorse PNRR e PNC di cui al decreto del Ministro della Salute del 20 gennaio 2022"). I progetti in essere a valere sulle risorse PNRR nel 2022 sono riconducibili alla Missione M6.C2 *"1.2.2. Verso un ospedale sicuro e sostenibile ("progetti in essere" ex art.20, L. M6.C.2 67/1988)"* per l'importo di euro 26.139.000 che riguarda i seguenti investimenti:

- Adeguamento alle vigenti normative in materia sismica del Policlinico Universitario Duilio Casula - adeguamento Blocco Q [CUP: G36G21010340001] Importo dell'intervento 14.439.000,00;
- Adeguamento alle vigenti normative in materia sismica del Policlinico Universitario Duilio Casula - adeguamento impiantistico ambiti di erogazione funzioni essenziali Blocchi C/D/G/H/M/N [CUP: G36G21010350001] Importo dell'intervento 11.700.000,00.

Per quanto riguarda le misure organizzative adottate per consentire il rispetto del cronoprogramma e delle scadenze di rendicontazione, il Collegio sindacale attesta che l'Azienda ha operato *"richiedendo un maggior impegno alle risorse umane assegnate alle strutture interessate ed in parte ricorrendo ad assunzioni finalizzate"*, e che sono stati rispettati i cronoprogrammi relativi agli investimenti in atto. Sotto questo profilo, risulta assunto personale specificatamente destinato alla realizzazione degli interventi del PNRR (n. 3 unità Collaboratore tecnico Ingegnere nel 2023) e sono stati conferiti incarichi professionali per la realizzazione degli interventi del PNRR per un ammontare complessivo, nell'anno 2023, di euro 97.475,17 (Responsabile di Progetto, Direttore dell'Esecuzione, Progettista, Direttore dei Lavori, Collaudatore, Verificatore). Per quanto riguarda le modalità di conferimento, i relativi incarichi sono stati attribuiti mediante provvedimento deliberativo (per i dipendenti dell'Amministrazione) ovvero attraverso procedura ad evidenza pubblica INVITALIA (per

il conferimento ad operatori economici). Sotto il profilo della prevenzione del **rischio di eventuali frodi** nella gestione dei fondi PNRR, dai documenti contabili trasmessi emerge che il sistema dei controlli interni dell'Ente consente di monitorare la gestione sotto il profilo della regolarità amministrativo-contabile delle procedure e degli atti di impegno sottostanti agli investimenti, nonché il grado di realizzazione "fisica" degli stessi nei tempi programmati, e che non sono state adottate procedure specifiche per prevenire il rischio di eventuali frodi nella gestione dei fondi collegati all'attuazione del PNRR da parte degli organi interni preposti ai controlli sulla regolarità degli atti amministrativi in quanto *"le procedure in uso sono le stesse che si è ritenuto di adottare per l'attuazione degli interventi finanziati con i fondi PNRR; il rischio di eventuali frodi non cambia in base al finanziamento"*.

La Sezione, all'esito della disamina dei documenti contabili dell'ente e delle informazioni fornite nel questionario, rammenta l'importanza di un costante aggiornamento delle informazioni su piattaforma ReGis e dell'adozione delle misure organizzative necessarie per garantire le tempistiche di esecuzione dei progetti.

***

Dalle risultanze dell'istruttoria svolta sul bilancio 2022 sono emerse criticità strutturali che richiedono integrazioni ed idonee misure correttive da parte dell'Azienda nonché il recepimento puntuale nell'ambito dell'assetto gestionale ed organizzativo delle raccomandazioni e delle osservazioni sin qui formulate. Tuttavia, l'esame degli elementi puntualmente forniti dall'Ente in sede di istruttoria mostra l'adozione di alcune iniziative di carattere organizzativo e gestionale che saranno oggetto di valutazione da parte della Sezione nell'ambito dei successivi cicli di controllo, sia sotto il profilo dell'adeguatezza delle misure adottate, sia in relazione all'efficacia dimostrata dalla riforma della governance dell'intero sistema sanitario regionale. Si ribadisce, al riguardo, che la riduzione delle liste d'attesa costituisce uno degli obiettivi prioritari delle Aziende sanitarie, alla luce del rilevante impatto sulla collettività, tanto da essere percepito come uno dei maggiori problemi nell'ambito dei servizi sanitari.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Sardegna, riservandosi ulteriori verifiche ed approfondimenti in sede di controllo dei bilanci relativi alle successive annualità, segnala le irregolarità e criticità descritte in parte motiva e, in particolare,

ACCERTA

- l'inosservanza dei termini di adozione e approvazione del bilancio d'esercizio 2022;
- la presenza di debiti verso fornitori;
- per quanto attiene l'attività di recupero delle liste di attesa, prestazioni sanitarie da recuperare al 31 dicembre 2022;
- la sussistenza di crediti esigibili al 31 dicembre 2022;

INVITA

l'AOU CAGLIARI ad adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le criticità riscontrate ed indicate in parte motiva, al fine di assicurare gli equilibri economico-finanziari di bilancio, dandone comunicazione a questa Sezione, che si riserva di valutarne l'idoneità e l'efficacia nei successivi controlli sui bilanci di esercizio dell'Azienda stessa.

DISPONE

la trasmissione della presente pronuncia, a cura della Segreteria, al Presidente della Regione Sardegna, al Presidente del Consiglio Regionale della Sardegna, al Direttore generale e al Presidente del collegio sindacale dell'AOU CAGLIARI.

Si rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del D. Lgs. n. 33/2013.

Così deliberato in Cagliari nella camera di consiglio del 10 febbraio 2026.

Il Magistrato relatore
Elisa Carnieletto

Il Presidente
Antonio Contu

Depositata in Segreteria il 13 febbraio 2026

Il Funzionario Preposto

Dott.ssa Anna Angioni

CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA | E
Protocollo N.0001853/2026 del 16/02/2026

POSTA CERTIFICATA: invio delibera n. 43/2026/PRSS rendiconto 2022 AOU Cagliari

Mittente: sardegna.controllo.supporto@corteconticert.it
Destinatari: presidenza@pec.regione.sardegna.it; consiglioregionale@pec.crsardegna.it; dir. generale@pec.aoucagliari.it
Inviato il: 16/02/2026 10.17.25
Posizione: PEC istituzionale CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA/Posta in ingresso

Alla cortese attenzione

Presidente della Regione Sardegna

Presidente del Consiglio Regionale della Sardegna

Direttore Generale AOU Cagliari

Presidente collegio sindacale AOU Cagliari

Su disposizione del Presidente della Sezione regionale di controllo per la Sardegna

si invia la Delibera n. 43/2026/PRSS adottata a seguito dell'Adunanza pubblica del 10 febbraio 2026.

La segreteria

Cordiali saluti

Sezione regionale di controllo per la Sardegna

Segreteria della Presidenza

Via Vittorio Angius n. 6 - 09129 CAGLIARI

tel. 070/40414.238/224

e-mail:

sezione.controllo.sardegna@corteconti.it

PEC: sardegna.controllo.supporto@corteconticert.it

=== LISTA DEGLI ALLEGATI ===
delibera 43 2026 PRSS AOU Cagliari rendiconto 2022_Marcato.pdf ( )