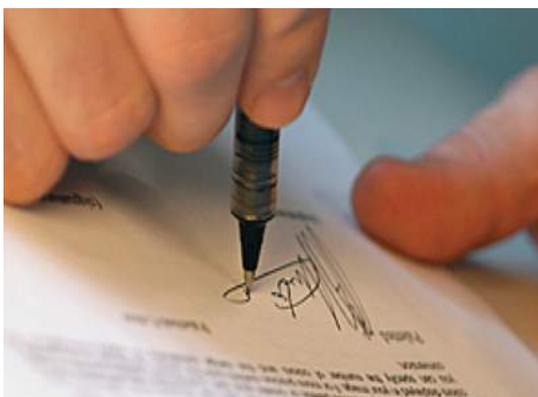


**PROF. ROBERTO AGNELLO**

*docente universitario a contratto di  
"Revisione Aziendale"*

*Senior partner di Link Audit  
member firm of Integra International*

*r.agnello@linkaudit.it  
www.linkaudit.it*



QUADERNI SETTORE SANITA' – 2019

**Le attività di controllo e vigilanza del collegio sindacale  
negli enti pubblici del servizio sanitario nazionale**

## LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO E VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE



**Prof. Roberto Agnello**

[r.agnello@linkaudit.it](mailto:r.agnello@linkaudit.it)

- ✓ revisore legale e dottore commercialista
- ✓ docente di "revisione aziendale" e "contabilità e bilancio delle aziende pubbliche"
- ✓ senior partner di link audit member firm of Integra International

[www.linkaudit.it](http://www.linkaudit.it)

LA FORMAZIONE E L'AGGIORNAMENTO IN  
**REVISIONE LEGALE**



## LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO E VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

2

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### CHI SONO... E COSA ATTESTANO

- Chi sono le aziende del servizio sanitario?
- Chi sono gli organi di controllo delle aziende del servizio sanitario?
- Cosa attestano i componenti del collegio sindacale delle aziende sanitarie?

### QUALI RISCHI E CONTROLLI

- Quali rischi intrinseci caratterizzano i bilanci delle aziende sanitarie?
- Quali rischi di controllo interno contraddistinguono le aziende sanitarie?
- Quali rischi di individuazione deve gestire il collegio sindacale delle aziende sanitarie?
- Come conviene procedere nelle proprie attività di verifica?

3

## I DUE PILASTRI SU CUI POGGIANO I BILANCI DEGLI ENTI DEL S.S.N.

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### ARMONIZZAZIONE CONTABILE

DECRETO LEGISLATIVO N.118/2011 - TITOLO II.

- Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario: viene trovata la **soluzione definitiva per conferire una struttura uniforme al sistema di bilancio** degli Enti della sanità:
  - ✓ **con la riclassifica** dei valori economico-patrimoniali secondo precisi schemi di bilancio predefiniti nella norma stessa;
  - ✓ **con l'adozione** di nuovi principi contabili generali ed applicati per il settore sanitario;
  - ✓ **con l'introduzione** di meccanismi per la trasparenza, l'armonizzazione e la comparabilità delle informazioni finanziarie.

### CERTIFICABILITA'

DECRETO INTERMINISTERIALE DEL 17.09.2012

- Viene progettato e imposto agli Enti pubblici del ssn il **più completo e dettagliato modello di SCI in uso** tra le P.A., analogo a quello delle più grandi ed evolute società private:
  - ✓ **con l'obbligo di adizione** di un corposo "set standard" di procedure amministrativo-contabili e gestionali (Decreto PAC del 01.03.2013);
  - ✓ **con l'implementazione** di azioni, ruoli e responsabilità di controllo interno ben definite;
  - ✓ **con l'obiettivo di ottenere la certificazione** di bilancio di tutti gli Enti, considerato per la prima volta per la P.A., uno strumento fondamentale di garanzia, attendibilità e correttezza dell'informativa economico-finanziaria.

4

## LE AZIENDE DEL SERVIZIO SANITARIO

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### TIPOLOGIA

- ASP: azienda sanitaria provinciale
- ASL: aziende sanitarie locali
- AO : azienda ospedaliera
- AOP: azienda ospedaliera policlinico universitario
- ARNAS: azienda ospedaliera di rilievo nazionale e alta specializzazione
- IRCCS: istituto di ricovero e cura a carattere scientifico

### DEFINIZIONE

“enti pubblici con propria soggettività e dotati di personalità giuridica pubblica, autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica”

5

## COSA COMPORTA ESSERE "AZIENDA" SANITARIA

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- **in quanto aziende...** gli enti pubblici della sanità devono informare la propria attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità;
  - **in quanto dotate di autonomia imprenditoriale** ... gli enti pubblici della sanità possono agire con poteri analoghi all'imprenditoria privata, nell'osservanza dei principi di buon andamento e imparzialità.
- **...efficacia, efficienza e economicità:**
    - obbligo di applicare internamente il "Co.So report ministeriale" definito dalle norme di certificabilità;
    - obbligo di adozione di specifiche procedure di controllo interno integrato standardizzate
  - **... autonomia imprenditoriale** (D.Lgs. n. 229/1999):
    - obbligo di adottare un **atto aziendale di diritto privato** che disciplini l'organizzazione dell'ente e le modalità di funzionamento;
    - possibilità di **agire con i poteri dell'imprenditoria privata**, seppur nell'osservanza dei principi di buon andamento e imparzialità della P.A.

6

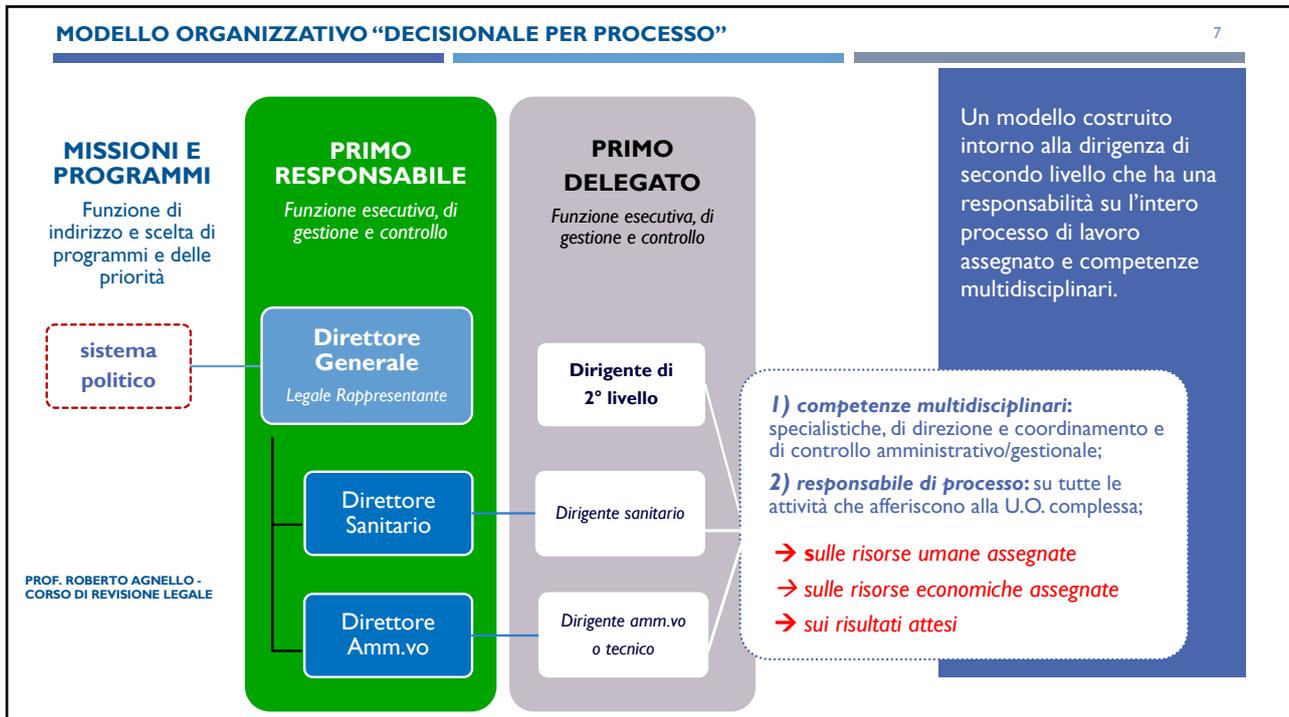
## DEFINIZIONI DI AUTONOMIA DELLE AZIENDE DEL SSN

(ART 3 DEL D.LGS. N. 502/1992)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

... «azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di **autonomia** organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica».

- **organizzativa:** potere di definire autonomamente la propria struttura organizzativa, secondo lo schema privatistico dell'azienda;
- **amministrativa:** capacità di adottare autonomamente provvedimenti amministrativi implicanti l'esercizio della potestà pubblica;
- **patrimoniale:** possibilità di disporre di un proprio patrimonio mediante atti di acquisizione, amministrazione e cessione;
- **contabile:** possibilità di organizzare e gestire un proprio sistema contabile, improntato a criteri di tipo economico, finanziario e patrimoniale (co.ge.);
- **tecnica:** possibilità di determinare e scegliere le modalità di impiego delle risorse;
- **gestionale:** possibilità di determinare gli obiettivi dell'azione sanitaria, l'attribuzione dei poteri e delle responsabilità, l'attuazione del controllo, le modalità di svolgimento delle attività e la conseguente allocazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie nell'organizzazione del lavoro.



**FONTI DI FINANZIAMENTO DEL SSN E RISORSE REGIONALI** 8

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- **il livello del fabbisogno del ssn** è condiviso tra stato e regioni nell'ambito del **patto della salute**, che ha un orizzonte temporale **triennale**, ed è successivamente recepito nella Legge di Bilancio;
- sulla base del livello del fabbisogno come sopra determinato, il ministro della salute presenta annualmente alle regioni la **proposta di riparto**, suddividendo le risorse in:
  - **fabbisogno indistinto:** per assicurare l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza;
  - **fabbisogno vincolato**, che a sua volta comprende le risorse destinate a:
    - ❖ obiettivi sanitari di carattere prioritario, individuati annualmente dal ministero della salute;
    - ❖ interventi in materia sanitaria previsti da specifiche norme nazionali, attuati dalle regioni;
    - ❖ altri enti diversi dalle regioni;
- la proposta di riparto è sottoposta ad intesa in sede di **conferenza stato-regioni** ed è successivamente recepita dal CIPE con apposita deliberazione.

9

## FONTI DI FINANZIAMENTO DEL FABBISOGNO SANITARIO "INDISTINTO"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- **ricavi ed entrate proprie** degli enti del ssn (trattasi sostanzialmente dei ticket). L'importo è stato stabilmente fissato a decorrere dal 2001 in circa 1.900 milioni di euro.
- **IRAP (sanità) e addizionale regionale all'IRPEF** relativi ai gettiti derivanti dall'applicazione delle aliquote nazionali, vale a dire non tenendo conto dei maggiori gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali eventualmente attivate dalle singole regioni su dette imposte.

*A saldo, il fabbisogno sanitario non coperto dalle precedenti fonti di finanziamento, trova copertura nelle seguenti:*

- **compartecipazione IVA** per le regioni a statuto ordinario;
- **compartecipazione regioni a statuto speciale:** la compartecipazione della sola regione Sicilia è attualmente fissata nella misura del 49,11%

10

## PROCEDIMENTO DI RIPARTO DEL FINANZIAMENTO

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Il riparto del fabbisogno sanitario nazionale **viene annualmente stabilito sulla base della popolazione residente, per classi di età e per sesso**, in relazione alla diversa incidenza sui consumi sanitari di ciascun assistito.

la procedura di riparto prevede:

- 1) **individuazione di n.5 regioni di riferimento (benchmark)** sulla base di 19 indicatori di efficienza, appropriatezza e qualità dei servizi erogati;
- 2) **scelta, da parte della Conferenza Stato-Regioni di n.3 regioni** tra le suddette n.5, tenendo anche conto di criteri di equilibrio geografico;
- 3) **determinazione del costo medio** registrato nelle 3 regioni di riferimento per ciascuno dei tre macrolivelli di assistenza sanitaria: **prevenzione, assistenza territoriale e assistenza ospedaliera**. Tale costo medio rappresenta il costo standard a cui dovrebbero tendere tutte le regioni;
- 4) **applicazione del suddetto costo standard alle "popolazioni pesate" regionali**, al fine di determinare il fabbisogno sanitario standard regionale.

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE



**IL COLLEGIO SINDACALE  
NELLE AZIENDE SANITARIE**

11

**Art. 3 ter del D.Lgs. 502/1992, integrata dall'art. 3, c.3 del D.Lgs. 19/06/1999, n. 229 e art. 1, c. 574 L.23 dicembre 2014, n. 190**

- verifica l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico e finanziario;
- vigila sull'osservanza della legge;
- accerta la regolare tenuta della contabilità;
- accerta la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- riferisce, con cadenza almeno trimestrale alla regione di riferimento, sui risultati del riscontro eseguito; denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità;
- trasmette, con cadenza almeno semestralmente alla regione di riferimento, una relazione sull'andamento dell'attività;
- trasmette alla corte dei conti un relazione sui bilanci previsionali e consuntivi.

**COLLEGIO SINDACALE**

**Legislazione nazionale e compiti assegnati**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

12

- **Organo collegiale composto da n.3 membri**, di cui:
  - ✓ *uno designato dalla regione di riferimento dell'azienda sanitaria;*
  - ✓ *uno designato dal ministro dell'economia e delle finanze;*
  - ✓ *uno designato dal ministro della salute.*
- **I componenti possono essere scelti** tra gli iscritti nel registro dei revisori legali tenuto presso il MEF, ovvero tra i funzionari del MEF con almeno tre di esperienza di revisore dei conti o già componenti di collegi sindacali.
- **Percepisce un compenso** pari al 10% degli emolumenti corrisposti al direttore generale con una maggiorazione del 20% per il presidente.

## COLLEGIO SINDACALE

### Composizione e retribuzione

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

13

- **si riunisce periodicamente**: programmazione di attività e periodicità delle sedute rientrano nel potere di auto-regolamentazione dell'organo;
- **verbalizza le proprie** attività utilizzando il portale P.I.S.A., applicativo nazionale realizzato dalla ragioneria generale dello stato;
- **utilizza formulari standard messi a disposizione nel portale P.I.S.A. :**
  - verbale generico del collegio sindacale;
  - verbale su bilancio preventivo e bilancio consuntivo di esercizio;
  - verbale su contrattazione integrativa;
  - verbale su ispezione e controlli individuali degli organi di controllo;
  - verifica di cassa generici, di casse economali e casse ticket;
  - verifica su verifiche di farmacie;
  - verifica su verifiche di reparto;
  - verifica su pagamenti di debiti commerciali;

## COLLEGIO SINDACALE

### Riunione e verbalizzazione

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

14

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE



RELAZIONI E PARERI DEL COLLEGIO SINDACALE SUI DOCUMENTI DI BILANCIO

15

16



Il bilancio d'esercizio, una volta **adottato dal Direttore generale con apposito provvedimento**, viene trasmesso al Collegio sindacale che deve esprimere, mediante apposita relazione, il proprio parere in ordine all'approvazione o meno di tale documento.

rischi intrinseci e di controllo

decreto PAC 01/03/2013 e ISA Italia

rischio d'individuazione

Espressione di giudizio n. I



La relazione del collegio sindacale sul bilancio d'esercizio

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO I - ANALISI PRELIMINARE DI NATURA **FORMALE**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale:

- il bilancio d'esercizio è composto e corredato da tutti i documenti previsti **dall'articolo 26 del D.Lgs. n. 118/2011**: conto economico, stato patrimoniale, rendiconto finanziario, nota integrativa e relazione sulla gestione del direttore generale;
- lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa sono stati redatti secondo gli **schemi definiti con DM 20 marzo 2013**;
- la nota integrativa è integralmente compilata e contiene i **modelli CE e SP** per l'esercizio in chiusura e l'esercizio precedente;
- il **rendiconto finanziario** è stato redatto secondo lo schema definito dal D.Lgs. n. 118/2011 (**allegato 2/2**);
- la **relazione sulla gestione** è stata redatta secondo lo schema definito dal D. Lgs. n. 118/2011 (**allegato 2/4**) e contiene, per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, il modello di rilevazione LA completo dell'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza.

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO II- ANALISI PRELIMINARE DI NATURA **SOSTANZIALE**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale:

- la **valutazione delle voci** è stata fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- la **rilevazione e presentazione** delle voci è stata effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;
- sono stati **indicati esclusivamente** gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- **oneri e proventi** sono stati determinati nel rispetto del principio di competenza, indipendentemente dalla data di incasso e di pagamento;
- si è tenuto conto di **rischi e perdite** di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso;
- **sono stati valutati separatamente** gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci;
- i criteri di valutazione **non sono stati modificati** rispetto all'esercizio precedente;
- non sono state effettuate compensazioni di partite.

*N.B. Ovviamente se riscontra criticità il Collegio ne fornisce evidenza nella relazione stessa.*

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO III- ANALISI DELLE VOCI DI STATO PATRIMONIALE (1/2)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale: su singole voci dello stato patrimoniale:

- vi è corrispondenza tra importo indicato in bilancio e corrispondente saldo rilevato dalle scritture inventariali e di magazzino;
- vi è corrispondenza tra il saldo dell'istituto tesoriere e quello delle disponibilità liquide risultanti dalle scritture contabili;
- i crediti verso la regione sono stati oggetto di apposita riconciliazione con i competenti uffici regionali;
- i principali rapporti di credito e di debito sono stati regolarmente circolarizzati;
- i crediti per contributi in conto capitale da stato, regioni e altri enti pubblici sono supportati da apposito provvedimento di assegnazione;
- la capitalizzazione degli oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento e costi di sviluppo con utilità pluriennale) è avvenuta previo consenso del collegio sindacale;
- le immobilizzazioni (materiali ed immateriali) sono state ammortizzate sulla base dei coefficienti previsti dall'allegato 3 del D.Lgs. n. 118/2011;
- il costo delle rimanenze di beni infungibili è stato calcolato secondo il metodo della media ponderata;

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO III - ANALISI DELLE VOCI DI STATO PATRIMONIALE (2/2)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Segue

- le immobilizzazioni acquistate con contributi in conto esercizio sono ammortizzate sulla base dei coefficienti dell'allegato 3 del D.Lgs. n. 118/2011, provvedendo, nel contempo, a stornare dal conto economico al conto capitale la quota di contributo utilizzato;
- i contributi per ripiano perdite sono corrispondenti alle deliberazioni regionali;
- il fondo svalutazione crediti è stato quantificato tenendo conto dei rischi di inesigibilità dei crediti stessi;
- l'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed il relativo utilizzo sono avvenuti nel rispetto della normativa vigente e dei principi contabili, rilevando eventuali criticità dovute a qualunque titolo;
- le quote inutilizzate di contributi vincolati di parte corrente sono state accantonate negli appositi fondi spese.

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO IV - ANALISI DELLE VOCI DI CONTO ECONOMICO

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale sul conto economico:

- tutti i saldi contabili corrispondono con quelli risultanti dalla chiusura dei relativi conti;
- vi è congruità nei procedimenti seguiti per l'iscrizione e la valutazione, in particolare, di:
  - accantonamenti ai fondi spese ed ai fondi rischi, ammortamenti;
  - svalutazione dei crediti,
  - oneri e proventi straordinari,

(con un peso significativo nei bilanci delle aziende sanitarie pubbliche, a causa della scarsa tempestività e completezza delle registrazioni contabili).

- tutti gli aspetti concernenti i beni acquisiti con contributi e la sterilizzazione degli ammortamenti;
- la salvaguardia degli equilibri di bilancio correnti e pregressi:
  - in presenza di una perdita d'esercizio, il collegio deve accertarsi che la stessa sia stata contenuta entro il limite autorizzato (con delibera della regione) o che siano stati adottati opportuni provvedimenti per ricondurre in equilibrio la gestione aziendale;

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO V - ADEGUATEZZA ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMM.VO E CONTABILE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale:

- sono emerse (o meno) criticità sull'attività di controllo degli atti amministrativi interni;
- risultanze delle verifiche svolte su:
  - valori di cassa; tenuta della contabilità di cassa; gestione delle casse economali e ticket;
  - magazzino farmacia;
  - magazzino unificato (economale e tecnico);
  - versamenti ritenute e altre somme dovute all'Erario e agli Enti previdenziali;
  - presentazione di tutte le dichiarazioni fiscali.

### evidenziando espressamente che l'azienda ha:

- allegato al bilancio il prospetto attestante i pagamenti di transazioni commerciali avvenuti oltre il termine di sessanta giorni, nonché l'indicatore di tempestività dei pagamenti;
- effettuato la comunicazione annuale dei debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili, non ancora estinti, maturati a fine esercizio (*art. 7, comma 4-bis, D.L. n. 35/2013*);
- allegato i prospetti dei dati SIOPE (*art. 77-quater, comma 11, D.L. n. 112/2008*);
- rispettato, nell'anno di riferimento, i limiti di spesa: farmaceutica, per dispositivi medici, per consumi intermedi per il personale (*art. 2, comma 71, L. 191/2009*)

## LA RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO VI – ATTESTAZIONI CONCLUSIVE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale:

- tutti i dati di bilancio corrispondono con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuta nel corso della gestione;
- le attività e le passività esistono, sono state correttamente esposte nello stato patrimoniale e le loro valutazioni sono attendibili;
- i risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione sono corretti;
- i dati presentati nei prospetti contabili e nei relativi allegati sono esatti e chiari
- i vincoli di finanza pubblica sono stati rispettati, in accordo con le previsioni normative (regionali e nazionali) vigenti in materia.

### Conclusione della relazione del collegio sindacale:

- giudizio positivo sul bilancio senza rilievi;
- positivo sul bilancio con rilievi;
- giudizio negativo sul bilancio.

In presenza di giudizio positivo con rilievi o negativo, il collegio espone analiticamente nella propria relazione i motivi, a supporto della decisione.



La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ha il compito di svolgere verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli enti del Servizio sanitario nazionale, **esaminando le "relazioni-questionario" trasmesse dai collegi sindacali** degli enti e di adottare, nei confronti di questi ultimi, pronunce specifiche di accertamento ove risultino situazioni di gravi irregolarità.

decreto PAC 01/032013 - ISA Italia  
direttive della corte

rischi intrinseci e di controllo

rischio d'individuazione

Espressione di giudizio n.2



La relazione – questionario del Collegio sindacale sul bilancio d'esercizio da inviare alla Corte dei Conti

**L'articolo 1, comma 170, della legge 23 dicembre 2005, n. 266** (legge finanziaria 2006) i collegi sindacali delle aziende sanitarie sono obbligati ad inviare alle sezioni regionali di controllo della corte dei conti una relazione sul bilancio di esercizio redatta sulla base di apposite linee guida predisposte dalla corte stessa.

**La disposizione precede:**

- l'effetto interdittivo sui programmi di spesa a seguito dell'esito "negativo" del controllo, analogamente a quanto sancito per il controllo finanziario degli Enti locali.
- l'obbligo di utilizzo esclusivo di un questionario specifico, reperibile sul sito istituzionale della corte dei conti, senza possibilità di apportare alcuna modifica;
- la trasmissione alla Corte mediante posta elettronica certificata, unitamente alla nota integrativa, alla relazione sulla gestione e al parere del collegio sindacale sul bilancio d'esercizio.

LA RELAZIONE-  
QUESTIONARIO SUL  
BILANCIO  
D'ESERCIZIO DA  
INVIARE ALLA CORTE  
DEI CONTI

25

LA RELAZIONE – QUESTIONARIO DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO PER LA CORTE DEI CONTI  
**I – PRIMA PARTE**

**Contenuto della relazione del collegio sindacale:**

- tipo di espressione di giudizio emesso dal collegio sul bilancio d'esercizio;
- irregolarità gravi riscontrate e misure adottate;
- risultato d'esercizio sul bilancio;
- presenza o meno, nella relazione sulla gestione, delle cause e dei provvedimenti per riequilibrare la gestione (sulla cui attendibilità il collegio sindacale deve esprimere il proprio parere);
- grado di affidabilità del sistema amministrativo-contabile;
- grado di adeguatezza del sistema di controllo interno;
- attività di circolarizzazione dei principali rapporti a credito e a debito;
- corretta redazione, formale e sostanziale, dei documenti di bilancio.

## LA RELAZIONE – QUESTIONARIO DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO PER LA CORTE DEI CONTI II – SECONDA PARTE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale su risultati di approfondimenti condotti in merito a:

- analisi del valore della produzione;
- prestazioni sanitarie erogate in regime di intramoenia;
- rispetto delle norme in materia di razionalizzazione e contenimento della spesa sanitaria relativa a beni e servizi acquisiti tramite procedure centralizzate;
- misure di controllo dell'appropriatezza prescrittiva in ambito ospedaliero;
- effettività e regolarità delle prestazioni erogate dalle strutture private accreditate;
- finanziamenti degli investimenti e sterilizzazione dei relativi ammortamenti;
- assistenza farmaceutica;
- acquisto di dispositivi medici;
- costo del personale.

## LA RELAZIONE – QUESTIONARIO DEL COLLEGIO SINDACALE SUL BILANCIO PER LA CORTE DEI CONTI III – TERZA PARTE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contenuto della relazione del collegio sindacale sulla situazione situazione patrimoniale, con particolare riguardo a:

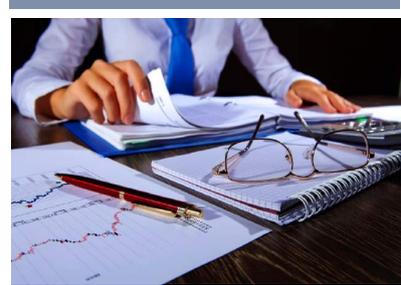
- crediti per contribuiti in conto capitale;
- immobilizzazioni;
- rimanenze;
- organismi partecipati dall'ente,
- crediti e debiti verso regioni, province autonome e aziende sanitarie;
- perdite pregresse e relativi ripiani;
- debiti verso fornitori;
- esistenza di fondi rischi e passività potenziali.

## PARERI SUL PREVENTIVO ECONOMICO

**C.E. Preventivo - Piano dei flussi di cassa prospettici; C.E. di dettaglio; Nota illustrativa; Piano degli Investimenti; Relazione del D.G.**

Sui sopra detti documenti il Collegio sindacale deve esprimere un **parere di conformità** ai modelli di rappresentazione contabile **nonché di attendibilità, congruità e coerenza delle previsioni** economiche anche in considerazione:

- di obiettivi aziendali assegnati da regioni;
- dei documenti di pianificazione e programmazione interna;
- della disponibilità delle risorse economiche e finanziarie;
- dei vincoli di bilancio e di gestione;
- dell'andamento delle gestioni precedenti;



COLLEGIO SINDACALE

Pareri e Relazioni

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

29

30

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO

### ▪ TUEL - Articolo n.239

- ✓ Nei pareri su strumenti di programmazione economico-finanziaria **l'organo di revisione è tenuto ad esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni** di bilancio e dei **programmi e progetti**, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile.

### ▪ ISAE n.3400 – “L'esame dell'informativa finanziaria prospettica”

- ✓ **ha natura** altamente soggettiva e la sua redazione richiede un notevole ricorso alle valutazioni;
- ✓ **non prevede** che il revisore esprima un giudizio in merito al fatto che i risultati illustrati nell'informativa finanziaria prospettica saranno o meno raggiunti;
- ✓ **prevede** che il revisore si esprima sul grado di ragionevolezza delle assunzioni della direzione della Direzione aziendale.

IL PARERE SUL PREVENTIVO  
ECONOMICO

**ESAME INFORMATIVA  
PROSPETTICA  
DELL'ORGANO DI  
REVISIONE**

PROF. ROBERTO AGNELLO  
CORSO DI REVISIONE LEGALE

## PROCEDURE DI ESAME DELL'ORGANO DI REVISIONE

- valuta le fonti
- stima il grado di attendibilità delle evidenze a supporto delle assunzioni di basa sulle migliori stime della direzione;
- acquisisce le evidenze sulle fonti sia interne che esterne;
- confronta assunzioni e informativa storica;
- valuta la coerenza della capacità azienda nel portare avanti le assunzioni;

**Le carte di lavoro** del collegio sindacale devono comprovare la realizzazione di controlli in merito a:

- accuratezza, (es. ricalcoli),
- coerenza interna
- di compatibilità delle azioni proposte

**Criterio metodologico:** il collegio sindacale si focalizza sulla misura in cui le aree particolarmente sensibili a variazioni hanno un effetto significativo sui risultati illustrati nell'informativa finanziaria prospettica.

IL PARERE SUL PREVENTIVO  
ECONOMICO

**ESAME INFORMATIVA  
PROSPETTICA  
DELL'ORGANO DI  
REVISIONE**

PROF. ROBERTO AGNELLO  
CORSO DI REVISIONE LEGALE

## LA RELAZIONE SEMESTRALE PER LA REGIONE

Il collegio sindacale **entro 60 giorni dalla fine di ogni semestre** dell'anno solare, **trasmette alla regione di riferimento una relazione su:**

- descrizione del programmazione dei lavori e attività espletata;
- principali problematiche emerse
- certificabilità dei dati e dei bilanci – P.A.C.
- verifiche sui modelli S.P. e C.E. (D.M. 15/6/2012)
- distribuzione diretta del farmaco
- attività intramoenia
- esternalizzazione servizi, proroghe contratti, procedure di affidamento e consulenze professionali
- scritture contabili
- piano di efficientamento
- altre informazioni e spending review

IL COLLEGIO SINDACALE

Pareri e Relazioni

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

32

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE



## SPECIFICI RISCHI INTRINSECI DELLE AREE DI BILANCI DELLE AZIENDE SANITARIE

33

34

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO RIMANENZE DI BENI FUNGIBILI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Costo rimanenze di beni fungibili (articolo 29, comma 1, lett. a):

- la disposizione prevede che il costo delle rimanenze di beni fungibili sia calcolato con il **metodo della media ponderata**;
- la scelta di adottare un **metodo uniforme** (escludendo, LIFO e FIFO) e
  - è volta a limitare la discrezionalità
  - risponde all'esigenza di garantire uniformità ai fini del consolidamento.
- permane il criterio civilistico secondo cui le rimanenze devono essere iscritte al **minore tra il costo di acquisto o di produzione ed il valore desumibile dall'andamento di mercato**.

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO AMMORTAMENTO IMMOBILIZZAZIONI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Ammortamento immobilizzazioni materiali e immateriali (articolo 29, comma 1, lett.b):

- utilizzo di **coefficienti obbligatori** di ammortamento, definiti in un apposito allegato al **D.Lgs. n. 118/2011**;
- in presenza di beni acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, **i cespiti devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione** con le aliquote ordinarie previste dal decreto D.Lgs 118/2011 (non al 100% nell'esercizio di acquisizione);
- **storno dal conto esercizio** (voce di ricavo "rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti") **al conto capitale** ( voce p.n. "finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio") **la quota di contributo** utilizzata per l'acquisto dell'immobilizzazione;
- **sterilizzazione degli ammortamenti** in ragione del **progressivo utilizzo della voce di patrimonio netto** ("finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio")

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE (1/2)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contributi in conto capitale (articolo 29, lett c):

- rilevati sulla base del **provvedimento di assegnazione**
- iscritti in una **voce del patrimonio netto**, con contestuale rilevazione di un credito verso il soggetto erogante;
- **progressivamente stornati a proventi con un criterio sistematico**, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, dando vita alla c.d. "**sterilizzazione**" dell'ammortamento stesso;

**In caso di alienazione** dei cespiti acquisiti con contributi in conto capitale,

- il contributo residuo netto deve essere destinato a nuovi investimenti;
- il corrispettivo dell'alienazione non può essere utilizzato per il nuovo acquisto finché l'azienda non l'abbia riscosso;

N.B. Il collegio sindacale verifica ed attesta l'effettivo rispetto di queste disposizioni.

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE (2/2)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### In caso di alienazione dei cespiti:

- **La PLUSVALENZA** deve essere accantonata in una apposita riserva di patrimonio netto denominata **“riserva da plusvalenze da reinvestire”**, senza transitare dal conto economico (tra i proventi straordinari);
- **il contributo residuo nel P.N.** viene stornato in un'altra voce **“contributi da reinvestire”**.
- **all'atto del reinvestimento, entrambe le riserve verranno stornate** a “finanziamenti per investimenti” e utilizzate per sterilizzare gli eventuali ammortamenti relativi al nuovo cespite acquistato.
- **La MINUSVALENZA**, questa deve essere imputata al conto economico e sterilizzata proporzionalmente con una quota del relativo contributo in conto capitale;
- **la quota residua di contributo** viene stornata nell'apposita riserva di patrimonio netto denominata “contributi da reinvestire”.
- all'atto del reinvestimento, la riserva verrà stornata a “finanziamenti per investimenti” e utilizzata per sterilizzare gli eventuali ammortamenti relativi al nuovo cespite acquistato.

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO CONTRIBUTI PER RIPIANO PERDITE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contributi per ripiano perdite (articolo 29, lett. d):

- **devono essere rilevati in apposita voce del patrimonio netto** sulla base del provvedimento di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso la regione;
- **al momento dell'incasso** del credito, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce “utili e perdite portate a nuovo”.
- La ratio di tale disposizione è quella di **operare una netta distinzione**, dal punto di vista dell'evidenza contabile, **tra i trasferimenti correnti** regionali destinati al finanziamento dell'attività dell'azienda e **quelli eventualmente destinati alla copertura delle perdite pregresse**.

CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO

## CONTRIBUTI DI PARTE CORRENTE NON UTILIZZATI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Contributi di parte corrente non utilizzati (articolo 29, lett. e):

- **devono essere rinviate alla competenza degli esercizi successivi** non tramite i risconti passivi, bensì attraverso la rilevazione di accantonamenti **in appositi fondi spese future**, che saranno poi resi disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo;
- **al momento dell'utilizzo** di tali accantonamenti, si procederà a rilevare una riduzione del fondo spese future ed un corrispondente accredito della voce di ricavo "utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti".

- tale applicazione **deve essere estesa anche a:**

- contributi di regione e provincia autonoma
- contributi da soggetti pubblici vincolati
- contributi da soggetti pubblici per ricerca
- contributi vincolati da privati.

N.B. La scelta di creare fondi spese future, anziché risconti passivi, è dettata **dall'esigenza di facilitare, alle regioni ed allo stato, controllo e quadrature contabili dei trasferimenti** di contributi vincolati di parte corrente assegnati in ciascun esercizio.

CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO

## PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Proventi ed oneri straordinari (articolo 29, lett. f):

- devono essere tale norma **iscritti fra i proventi e gli oneri straordinari**;
- si tratta di una **deroga alla disciplina civilistica** che stabilisce che la gestione straordinaria non debba più essere presente negli schemi di bilancio.
- La scelta operata dal legislatore è finalizzata ad **isolare tipologie di proventi e di costi che, tradizionalmente, nei bilanci delle aziende sanitarie pubbliche hanno sempre avuto un peso significativo**, a causa della scarsa tempestività e completezza delle registrazioni contabili.

41

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO STATO DEI RISCHI AZIENDALI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Stato dei rischi aziendali (articolo 29, lett. g):

- **non vi sono specifici vincoli e/o limiti per le aziende sanitarie pubbliche nell'iscrizione di fondi rischi ed oneri**, in quanto ciò avrebbe effetto sulla clausola generale della rappresentazione veritiera e corretta.

Nel contempo, tuttavia, **ha introdotto specifiche responsabilità di verifica in capo sia al collegio sindacale** a cui è espressamente richiesto di;

- **attestare l'avvenuto rispetto** degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo;

**Alla regione di competenza** è richiesto di **valutare lo stato dei rischi aziendali** e a **verificare l'adeguatezza** degli accantonamenti.

42

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO DESTINAZIONE DEGLI UTILI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Destinazione degli utili (articolo 30):

- prioritariamente per il ripiano delle perdite pregresse;
- l'eventuale eccedenza va accantonata a riserva, per essere destinata ad investimenti, nell'apposita voce "riserva da utili di esercizio destinati ad investimento", ovvero resa disponibile per il ripiano delle perdite del Servizio sanitario regionale.

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO CONTO ANNUALE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Tutte le aziende sanitarie **sono tenute a trasmettere il conto annuale**, riguardante la consistenza del personale e le relative spese sostenute:

- le aziende sanitarie sono gli unici enti pubblici a compilare le tabelle di spesa del conto annuale **secondo il principio della competenza economica** e non secondo il principio di cassa;
- i dati raccolti con il Conto annuale sono pubblicati sul sito [www.contoannuale.tesoro.it](http://www.contoannuale.tesoro.it).

**Le variabili del conto annuale rilevate sono:**

- consistenza e struttura del personale in servizio
- consistenza del lavoro part-time e del lavoro flessibile
- assenze retribuite e non retribuite
- turn-over e mobilità
- età anagrafica e anzianità di servizio
- titoli di studio
- distribuzione geografica
- costo del lavoro
- consistenza ed utilizzo dei fondi per la contrattazione integrativa

## CRITERI DI VALUTAZIONE SPECIFICI PER IL SETTORE SANITARIO ESEMPIO DI REGOLE PER GLI AFFIDAMENTI SOTTO SOGLIA

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

LAVORI	Modalità di affidamento	SERVIZI E FORNITURE	Modalità di affidamento
Inferiore a euro 40.000	Affidamento diretto e amministrazione diretta	Inferiore a euro 40.000	affidamento diretto
euro 40.000 – 150.000	Procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, <b>di almeno dieci operatori economici</b> individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti.	Euro 40.000 – 221.000	Procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, <b>di almeno cinque operatori economici</b> individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti.
euro 150.000 – 1.000.000	Procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, <b>di almeno dieci operatori economici</b> individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti	Pari o superiore a 221.000	Procedure ordinarie

## IL REGIME FISCALE DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES) 1/2

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Le aziende sanitarie pubbliche sono considerate **soggetti passivi ai fini IRES**, in quanto enti pubblici residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR):

- **devono presentare**, per ogni periodo d'imposta, apposita dichiarazione all'agenzia delle entrate, in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, **entro il 30 settembre dell'anno successivo** alla chiusura del periodo d'imposta.
- l'attività sanitaria che esse svolgono è considerata, **non avente natura commerciale**;
- in quanto enti non commerciali, **determinano il reddito complessivo ai sensi dell'art.143 del TUIR**, ovvero dalla sommatoria dei "redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva".

## IL REGIME FISCALE DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES) 2/2

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Trattamento tributario dei proventi conseguiti a fronte di:

1. **attività libero-professionale intramuraria** svolta dai propri dipendenti,
  2. **attività di camere a pagamento**, per le quali vi è l'obbligo di tenere una separata contabilità dalla quale non possono derivare risultati negativi per le aziende.
1. **I primi non debbono essere assoggettati all'IRES**, in quanto conseguiti nell'esercizio di un'attività sanitaria che rientra a pieno titolo tra le attività sanitarie per le quali opera la "decommercializzazione" prevista dall'articolo 74, comma 2, del TUIR;
  2. **I secondi sono soggetti a tassazione** ai fini delle imposte sui redditi.

## IL REGIME FISCALE DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE OBBLIGO DI TENUTA DELLA CONTABILITÀ SEPARATA PER LE ATTIVITÀ COMMERCIALI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Il comma 2 dell'articolo 144 del TUIR impone l'obbligo a tutti gli enti non commerciali, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, di tenere la contabilità separata per tutte le attività commerciali eventualmente esercitate, nella quale devono essere registrati tutti i ricavi ed i costi riguardanti dette attività.

**La contabilità separata delle aziende sanitarie dovrà essere in grado di fornire al Collegio:**

- **un conto economico dell'attività commerciale** nel quale siano rappresentati esclusivamente i ricavi ed i costi commerciali, unitamente alla quota ammessa dei costi promiscui;
- **il risultato** (utile o perdita di esercizio) **di detto conto economico** a cui sono state apportate le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle norme fiscali del TUIR, **al fine di pervenire alla determinazione del reddito d'impresa da sottoporre a tassazione.**

## IL REGIME FISCALE DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE COSTI DEDUCIBILI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

**I costi deducibili per le attività commerciali delle aziende sanitarie sono:**

- **i costi commerciali** (interamente deducibili), ovvero i costi sostenuti dall'azienda per l'acquisizione di beni e servizi destinati esclusivamente ad attività produttive di ricavi commerciali;
- **i costi promiscui** (parzialmente deducibili), ovvero i costi sostenuti dall'azienda per l'acquisizione di beni e servizi destinati contemporaneamente sia all'attività commerciale che all'attività istituzionale.

Al riguardo, il comma 4 dell' articolo 144 del TUIR, nel dettare apposite indicazioni in merito alla **deducibilità dei costi promiscui**, prevede che:

- *“le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”.*

## IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP) 1/2

- Le aziende sanitarie pubbliche **sono soggetti passivi dell'IRAP** a prescindere dall'eventuale esercizio di attività commerciali;
- per le amministrazioni pubbliche**, l'art. 10-bis del D.Lgs n. 446/1997 prevede, in luogo dell'applicazione del metodo ordinario di determinazione dell'imposta, il c.d. "**metodo retributivo**";

**la base imponibile dell'imposta è costituita dalla somma dei seguenti emolumenti:**

- retribuzioni erogate al personale dipendente;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (di cui all'articolo 50 del TUIR);
- compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative (di cui all'articolo 50, comma 1, lett. c-bis, del TUIR);
- compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (di cui all'articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR.

## IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP) 2/2

L'articolo 10-bis del D.Lgs. n. 446/97 prevede che **le amministrazioni pubbliche che esercitano anche attività commerciali, possono optare**, per la determinazione della base imponibile IRAP, per l'applicazione **del c.d. "metodo misto"**, in luogo del sistema retributivo.

**Il metodo misto comporta la suddivisione della base imponibile in due parti**, alle quali sono applicabili regole ed aliquote diverse:

- una parte, relativa all'area istituzionale**, determinata con il metodo retributivo, alla quale si applica l'aliquota dell'8,5%;
- una parte, relativa all'attività commerciale**, determinata con il metodo del valore della produzione netta (c.d. "metodo ordinario"),<sup>293</sup> alla quale si applica l'aliquota del 3,9%.

## IL REGIME FISCALE DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA DELLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- Le aziende sanitarie pubbliche **devono assoggettare ad IVA solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali;**
- le aziende sanitarie svolgono, prevalentemente, operazioni per le quali sussiste un regime di esenzione IVA;**
  - per poter usufruire dell'esenzione dall'imposta, devono sussistere le seguenti condizioni:
    - che si tratti di prestazioni mediche dirette alla diagnosi, cura e riabilitazione del paziente;
    - che tali prestazioni siano fornite da persone in possesso delle qualifiche professionali richieste.

Casi più rilevanti sono:

- il pagamento del ticket** (ad aziende sanitarie pubbliche) è da considerarsi estraneo all'applicazione dell'imposta;
- l'attività professionale intramuraria** è un'operazione rilevante ai fini IVA;
- le attività svolte dalle aziende sanitarie "in veste di pubblica autorità"** a fronte del pagamento di appositi diritti, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA;
- i finanziamenti pubblici** ricevuti dalle aziende sanitarie, a fronte di leggi e/o atti amministrativi regionali, sono esclusi dall'applicazione dell'IVA.

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE



## I PRINCIPALI RISCHI DI CONTROLLO INTERNO NELLE AZIENDE SANITARIE



PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Il Collegio sindacale deve documentare nelle proprie carte di lavoro di aver ben compreso, individuato e monitorato i principali **eventi rischiosi collegati "all'ambiente dei controlli interni"** in cui si trovano ad operare gli Enti della sanità e le loro strutture che hanno maggior impatto nella veridicità di dati ed informazioni esposte nei bilancio delle Aziende del SSR.

- contesto di leggi e regolamenti: quali norme hanno il maggior impatto sugli aspetti di bilancio delle Aziende del SSN?
- che valori e regole sono attribuiti a persone e comportamenti in sanità?
- che tipo di conoscenza, propensione e/o resistenza al controllo interno si registra in sanità?
- qual è il livello medio culturale in materia amministrativo-contabile?
- qual è il livello medio di propensione e/o resistenza a comportamenti fraudolenti?

#### SISTEMA DI CERTIFICABILITÀ IMPOSTO ALLA SANITÀ

- ✓ Procedura di raccolta, archiviazione e condivisione di leggi e regolamenti in ambito legale, amministrativo e gestionale che abbiano impatto in bilancio.
- ✓ Somministrazione di liste di controllo sull'applicazione della normativa in materia di legalità e trasparenza.
- ✓ Piani formativi annuali in materia di controlli, legalità e trasparenza.
- ✓ Redazione e divulgazione del Codice Etico aziendale.
- ✓ Adozione di un sistema di monitoraggio e verifica del rispetto del codice di comportamento.

#### AMBIENTE NORMATIVO

#### NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO UTILE PER L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLE AZIENDE DEL SSN

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- Costituzione Art. 32 (Diritto alla salute) e Art. 97 (Pubblica Amministrazione)
- Costituzione Legge 833 del 1978 (Istituzione del SSN)
- Legge 502/1992 (Riforma del SSN) e D.Lgs. 517/1993 (Integrazione della 502/92)
- Legge 30.11.1998 n. 419 (razionalizzazione del SSN e per l'adozione di un testo unico in materia di organizzazione e funzionamento del SSN)
- D.Lgs 19.06.1999, n. 229 (norme per la razionalizzazione del SSN)
- D.Lgs 2112.1999, n. 517 (disciplina dei rapporti fra SSN ed università)
- D.Lgs 286/1999 (ordinamento dei controlli)
- D.Lgs. 165/2001 (Ordinamento del pubblico impiego)
- Decreto 11.02.2002 – MEF (schema di bilancio delle Aziende Sanitarie ed Ospedaliere che sostituisce il precedente)
- L. 266/2005 – controllo Corte dei Conti
- Decreto 13.11.2007 – Modello di rilevazione del conto economico e dello stato patrimoniale
- D.Lgs.n.118/2011 Armonizzazione contabile
- D.Lgs. n. 123/2011 Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa.
- Decreto 17.09.2012 – MEF e M. della Salute regolamentazione del percorso per addivenire alla certificabilità dei bilanci sanitari.
- Decreto 01.03.2013 – MEF e M. della Salute di Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC) .

### Atto aziendale

- **documento di autogoverno** che consente alle aziende sanitarie di definire il proprio assetto organizzativo in virtù della propria autonomia gestionale;
- **documento dell'organizzazione complessiva** dell'azienda sanitaria sia nelle sue linee strategiche generali sia negli aspetti dinamici della gestione aziendale.

### Obiettivi del Direttore Generale

- all'atto della nomina di ciascun direttore generale, le regioni di competenza definiscono e assegnano, aggiornandoli periodicamente, **gli obiettivi di salute e di funzionamento dei servizi**, con riferimento alle relative risorse, fermo restando le attribuzioni di autonomia gestionale concessi ai direttori stessi.

### Piano degli obiettivi aziendali

- **sintesi qualitativa e quantitativa** della programmazione aziendale annuale;
- la struttura della gestione dell'azienda sanitaria è organizzata per processi riconducibili ai centri di responsabilità, ovvero per "aree omogenee di responsabilità nell'utilizzo delle risorse".

### Pianta organica

- **documento di programmazione delle risorse umane** dell'organizzazione, approvato con atto formale dalla D.G.
- **strumento di controllo** della morfologia e della dinamica dimensionale dell'organizzazione;
- **strumento d'individuazione** delle caratteristiche giuridiche e del contenuto delle attività connesse ad ogni singolo posto di lavoro.

57

AMBIENTE DOCUMENTALE  
3/5

## FONTI DOCUMENTALI DA CUI IL COLLEGIO DEVE TRARRE INFORMAZIONI DA ANALIZZARE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Funzionigramma aggiornato

- tutte le aziende sanitarie si devono dotare di un funzionigramma aziendale, da tenere sempre aggiornato, per la definizione chiara e formalizzata del contenuto di funzioni, ruoli e responsabilità coerenti con i limiti di autorità assegnati a livello di unità organizzativa aziendale (previsione PAC).

### Procedure certificabilità

- tutte le aziende devono aver adottato (e mantenuto aggiornate) delle specifiche procedure amministrativo-contabili e gestionali, per ciascuna delle aree di bilancio, finalizzate a garantire specifici standard di certificabilità imposti alle aziende sanitarie.

58

AMBIENTE DOCUMENTALE  
4/5

## FONTI DOCUMENTALI DA CUI IL COLLEGIO DEVE TRARRE INFORMAZIONI DA ANALIZZARE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Carta dei servizi

- strumento di tutela dei cittadini utenti** dei servizi pubblici, attraverso il quale i soggetti erogatori garantiscono il rispetto di determinati standard di qualità dei servizi, definiscono apposite procedure di reclamo nonché modalità e forme di rimborso o ristoro dell'utenza in caso di mancato rispetto degli standard adottati e pubblicati.

### Piano degli investimenti

- piano strategico annuale degli interventi** per gli obiettivi di salute e il funzionamento dei servizi per soddisfare le esigenze specifiche della popolazione regionale anche in riferimento agli obiettivi del Piano sanitario nazionale.

*(D.P.C.M. 27 gennaio 1994; DPCM 19.05.95- Schema generale di riferimento della Carta dei servizi pubblici sanitari; Linee Guida 2/95 "Attuazione della Carta dei Servizi nel SSN").*

59

**AMBIENTE DOCUMENTALE**  
5/4

FONTI DOCUMENTALI DA CUI IL COLLEGIO DEVE TRARRE INFORMAZIONI DA ANALIZZARE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Relazione annuale sulla performance

- prevista dall'art. 10, comma 1, lettera b), del Decreto Legislativo N. 150 del 27/10/2009, modificato dal D.Lgs 25.05. 2017, n. 74 (con vigenza 22/06/2017).
- **strumento di comunicazione dei risultati ottenuti** nel corso dell'anno precedente che conclude il ciclo di gestione della performance.
- **strumento di comunicazione** snello, comprensibile e ispirato ai principi di trasparenza ed immediata intellegibilità, veridicità e verificabilità dei contenuti.

SOMMARIO

*Obbligo di pubblicazione nel sito Web dell'Ente: Amministrazione Trasparente*

- sintesi delle informazioni d'interesse per i cittadini
- l'amministrazione
- le risorse economiche
- pari opportunità, trasparenza e standard di qualità
- albero della performance
- obiettivi: risultati raggiunti e scostamenti
- il processo di redazione della relazione sulla performance
- comunicazione della relazione sulla performance

60

**AMBIENTE ORGANIZZATIVO**  
1/2

STRUTTURE ORGANIZZATIVE D'INTERESSE PRIMARIO PER IL COLLEGIO SINDACALE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Unità Operative

**strutture organizzative** in cui si articola l'azienda:

- **complesse** (uoc) se coordinano processi professionali ad elevata complessità ed integrazione trasversalmente rispetto a molteplici settori dell'azienda;
- **semplici** (uos) se si limitano ad assicurare attività riconducibili ad una linea di produzione chiaramente individuabile nell'ambito di quella della struttura complessa di riferimento.

### Dipartimenti

- **strutture di coordinamento e direzione** per la produzione ed erogazione di prestazioni e servizi omogenei e all'organizzazione e gestione delle risorse assegnate che raggruppano unità operative, complesse e semplici.
- Si distinguono in:
  - dipartimenti amministrativi/tecnici
  - dipartimenti sanitari territoriali
  - dipartimenti sanitari integrati (ospedale/territorio)
  - dipartimenti ospedalieri (intraospedalieri e interospedalieri)
  - dipartimenti interaziendali.

61

AMBIENTE ORGANIZZATIVO  
2/2
STRUTTURE ORGANIZZATIVE D'INTERESSE  
PRIMARIO PER IL COLLEGIO SINDACALE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Distretto Sanitario

- **articolazione di una ASP (ASL)** all'interno della quale sono erogate le prestazioni in materia di:
  - ✓ **prevenzione individuale o collettiva,**
  - ✓ **diagnosi e cura,**
  - ✓ **riabilitazione ed educazione sanitaria della popolazione**

che devono essere garantite in maniera diffusa ed omogenea sul territorio.

### Distretto Ospedaliero

- **articolazione di una ASP (ASL)** all'interno della quale sono erogate le prestazioni di:
  - ✓ **ricovero,**
  - ✓ **specialistiche ambulatoriali,** intra ed extra ospedaliero,

al di fuori delle unità territoriali del distretto.

62

AMBIENTE
RISCHI
SISTEMA INFORMATIVO
ATTIVITA' DI CONTROLLO
MONITORAGGIO CONTROLLI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Il collegio sindacale deve documentare nelle proprie carte di lavoro di aver compreso, individuato e monitorato tutti gli **eventi rischiosi collegati ai "sistemi di controllo interni"** da implementare presso ciascuna azienda sanitaria in **accordo con le previsioni normative di certificabilità.**

**FASE I**

Il collegio è chiamato a **catalogare** gli eventi rischiosi sui sistemi di controllo, **in accordo con le prescrizioni normative di certificabilità**

**FASE II**

Il collegio è chiamato a formalizzare la **valutazione della probabilità e dell'impatto** che produrrebbe in bilancio il verificarsi di ciascun rischio catalogato

**FASE III**

Il revisore è chiamato a **misurare la conformità e applicazione interna delle azioni di controllo interno** intraprese nel **rispetto delle previsioni normative di certificabilità**

### IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELLA SANITÀ

- ✓ Sistemi di analisi dei dati per aree di responsabilità.
- ✓ Sistemi di separazione delle funzioni.
- ✓ Sistemi di inventariazione fisica periodica.
- ✓ Sistemi di protezione e salvaguardia dei beni.
- ✓ Sistemi di conferme esterne.
- ✓ Sistemi di riconciliazione PN.
- ✓ Sistemi di percorribilità del trattamento economico del personale.
- ✓ Sistemi di analisi comparativa.
- ✓ Sistemi di tesoreria

## EVENTI RISCHIOSI STANDARD SU CUI ESEGUIRE E FORMALIZZARE LE PROPRIE VALUTAZIONI CATALOGO DEI RISCHI "PAC"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### AREA IMMOBILIZZAZIONI

- Rischio di mancata/non idonea separazione delle responsabilità di: gestione, autorizzazione, esecuzione e contabilizzazione delle transazioni.
- Rischio di mancata/non idonea esecuzione di inventari fisici periodici.
- Rischio di inadeguata protezione e salvaguardare dei beni.
- Rischio di mancata/non idonea predisposizione di un piano degli investimenti annuale.
- Rischio di incompleta individuazione separata dei cespiti acquisiti con contributi specifici.
- Rischio d'incapacità nell'accertamento dei pre-requisiti di capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie.
- Rischio di non concordanza tra le risultanze del libro cespiti con quelle della contabilità generale.

## EVENTI RISCHIOSI STANDARD SU CUI ESEGUIRE E FORMALIZZARE LE PROPRIE VALUTAZIONI CATALOGO DEI RISCHI "PAC"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### AREA RIMANENZE

- Rischio di non riuscire a dimostrare l'effettiva esistenza fisica delle scorte.
- Rischio di non essere in grado d'individuare i movimenti in entrata ed in uscita e il momento effettivo di trasferimento del titolo di proprietà delle scorte.
- Rischio di mancata integrazione tra sistemi gestionali e contabili delle scorte.
- Rischio di inadeguata definire di ruoli e responsabilità connessi al processo di rilevazione inventariale annuale delle scorte.
- Rischio di incapacità di calcolo del turnover delle scorte.
- Rischio di non disporre di sistemi contabili/gestionali per la rilevazione e classificazione delle scorte che consentano, tra l'altro, di correlare: documenti d'entrata e fatture da ricevere; scarichi e prestazioni attive.
- Rischio di carente gestione/controlli di magazzino su: separazione di funzioni di contabilità; controlli tra merci ricevute e quantità ordinate; rilevazione e tracciabilità degli scarichi e dei trasferimenti; riconciliazione tra quantità inventariate e quantità rilevate e valorizzate in contabilità generale.

## EVENTI RISCHIOSI STANDARD SU CUI ESEGUIRE E FORMALIZZARE LE PROPRIE VALUTAZIONI CATALOGO DEI RISCHI "PAC"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### AREA CREDITI E RICAVI

- Rischio di mancata/inadeguata separazione di compiti e responsabilità nelle fasi di: acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti (e dei correlati ricavi).
- Rischio di mancata/inadeguata realizzare di riscontri periodici tra le risultanze contabili interne all'azienda e quelle esterne, provenienti dai debitori.
- Rischio di mancata/inadeguata analisi comparata periodiche degli ammontari di crediti e ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.
- Rischio di assenza/non idonea presenza di documentazione su ogni operazione suscettibile di originare, modificare o estinguere i crediti.
- Rischio di valutazione dei crediti e i ricavi, non tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sul valore degli stessi.
- Rischio di errata rilevazione della competenza di periodo.
- Rischio di mancata/inadeguata attività di riconciliazione dei crediti.

## EVENTI RISCHIOSI STANDARD SU CUI ESEGUIRE E FORMALIZZARE LE PROPRIE VALUTAZIONI CATALOGO DEI RISCHI "PAC"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### AREA DISPONIBILITA' LIQUIDE

- Rischio di inadeguata separazione dei compiti e responsabilità nella gestione delle giacenze di cassa (economale e CUP/Ticket) e dei crediti/debiti verso l'Istituto Tesoriere.
- Rischio di inadeguata separare di compiti e responsabilità tra le attività di rilevazione contabile di ricavi, costi, crediti e debiti e le attività di rilevazione contabile d'incassi e pagamenti.
- Rischio di inadeguata/mancanza di realizzazione di controlli periodici da parte di personale interno, terzo dalle funzioni di Tesoreria.
- Rischio di inadeguata/non idonea documentabilità di tutte le operazioni di cassa e banca.
- Rischio di inadeguata/non idonea tracciabilità, di tutti i controlli svolti sulle operazioni di Tesoreria.

67

## EVENTI RISCHIOSI STANDARD SU CUI ESEGUIRE E FORMALIZZARE LE PROPRIE VALUTAZIONI CATALOGO DEI RISCHI "PAC"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### AREA PATRIMONIO NETTO

- Rischio mancata/non idonea autorizzazione, formalmente e preliminarmente, di tutte le operazioni gestionali e contabili che hanno impatto sul Patrimonio Netto.
- Rischio di mancata/non idonea riconciliazione dei contributi in conto capitale ricevuti, nonché i contributi in conto esercizio stornati al conto capitale, ed i cespiti finanziati, tenendo conto anche degli ammortamenti e delle sterilizzazioni che ne discendono.
- Rischio di mancata/non idonea riconciliazione dei contributi in conto capitale da Regione e da altri soggetti in modo tale da consentire un'immediata individuazione, l'accoppiamento con la delibera formale di assegnazione e la tracciabilità del titolo alla riscossione da parte dell'Azienda.
- Rischio di non puntuale identificazione di conferimenti, donazioni e lasciti vincolati a investimenti, nonché tra ammortamenti e sterilizzazioni che ne discendono.

68

## EVENTI RISCHIOSI STANDARD SU CUI ESEGUIRE E FORMALIZZARE LE PROPRIE VALUTAZIONI CATALOGO DEI RISCHI "PAC"

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### AREA DEBITI E COSTI

- Rischio di mancata/non idonea regolamentazione degli approvvigionamenti di beni e servizi sanitari e non sanitari.
- Rischio di impiegare di documenti non idonei/non approvati, su ogni operazione suscettibile di originare, modificare o estinguere i debiti.
- Rischio di fornire chiara e completa evidenza dei controlli svolti su: comparazione di ordini, offerte richieste ai fornitori, bolle di entrata della merce in magazzino e verifica delle fatture dei fornitori.
- Rischio di non disporre di idonei elementi di stima e di previsione dei debiti di cui si conosce l'esistenza ma non l'ammontare.
- Rischio di non garantire la piena percorribilità dei controlli sul corretto trattamento economico del personale
- Rischio di non adeguata separazione di compiti e responsabilità nelle fasi di acquisizione, rilevazione e gestione dei debiti (e dei correlati costi).
- Rischio di mancato/inadeguato riscontro periodico tra le risultanze contabili interne all'azienda e quelle esterne, provenienti dai creditori.
- Rischio di mancata realizzazione di analisi comparate periodiche degli ammontari di debiti e costi, del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

La revisione di bilancio delle aziende del servizio sanitario 69

AMBIENTE
RISCHI
SISTEMA INFORMATIVO
ATTIVITA' DI CONTROLLO
MONITORAGGIO CONTROLLI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

**Il collegio sindacale deve indagare e valutare se siano stati implementati o meno presso ciascun azienda sanitaria "sistemi informativi che consentano la gestione ottimale dei dati contabili e di formazione delle voci di bilancio"**



**FASE I**

Il revisore è chiamato a **catalogare tutti i sistemi informativi e informatici dei dati contabili in uso presso l'Azienda.**



**FASE II**

Il revisore è chiamato ad **esprimere un giudizio almeno sui livelli di: integrazione, protezione fisica, aggiornamento e manutenzione del S.I.**



**FASE III**

Il revisore è chiamato a **misurare la conformità delle azioni intraprese rispetto alla previsione normativa di certificabilità**

**IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELLA SANITÀ**

- ✓ Sistemi di mappatura degli applicativi IT: copertura funzionale e esigenze di sviluppo.
- ✓ Sistemi e applicativi a supporto della certificabilità.
- ✓ Sistemi informativi, dei dati contabili, integrati con tutte le funzioni aziendali.
- ✓ Sistemi informativi con chiare e definite linee di responsabilità.
- ✓ Sistemi informativi in grado di tracciare tutte le fasi del processo autorizzatorio, con blocchi e limiti all'operatività del singolo.

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE



**SPECIFICI RISCHI DI INDIVIDUAZIONE NELLE AZIENDE SANITARIE E IL PIANO DI AUDIT**

70

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

### PREMESSA (1/2)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

#### Il D.LGS 123/2011:

- ha sancito che il **controllo di regolarità amministrativa e contabile** sugli atti adottati dagli enti ed organismi pubblici è svolto dai collegi dei revisori dei conti o sindacali.
- ha disciplinato in maniera esaustiva e dettagliata i **compiti attribuiti all'Organo di revisione** degli enti ed organismi pubblici, prevedendo che le verifiche amministrativo-contabili effettuate da detto Organo **debbono conformarsi ai principi della continuità, della programmazione e del campionamento.**
- **Continuità:** controlli svolti senza soluzione di continuità, con verifiche da effettuarsi con cadenza almeno trimestrale.
- **Programmazione:** formalizzazione di una specifica pianificazione temporale preventiva dell'attività di controllo.
- **Campionamento:** formalizzazione di una definizione preventiva della dimensione dei controlli da effettuare.

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

### PREMESSA (2/2)

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- **Il controllo di regolarità amministrativo-contabile del collegio sindacale**, sebbene diverso da quello delle società di revisione legale (per dimensione organizzativa e ampiezza all'intervento), **deve sempre garantire l'osservanza dei canoni previsti per l'attività di revisione aziendale;**
- il revisore o sindaco, nell'espletamento dell'attività di verifica, non dovrà limitarsi ad accertare che l'ente abbia applicato correttamente le disposizioni normative e regolamentari, **ma dovrà anche verificare il proficuo uso delle risorse pubbliche da parte dell'ente controllato;**
- **L'attività di vigilanza** svolta dagli organi di revisione "pubblici" **dovrà riguardare** la regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente:
  - all'acquisizione delle entrate,
  - all'effettuazione delle spese,
  - all'attività contrattuale,
  - all'amministrazione dei beni,
  - alla completezza della documentazione,
  - agli adempimenti fiscali
  - alla tenuta della contabilità, ecc.

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE PROGRAMMAZIONE DEI CONTROLLI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Art. 20, comma 4, D.Lgs n. 123/2011:

- l'attività del collegio sindacale deve essere **preceduta (e formalizzata) da una fase di pianificazione**, finalizzata a renderla più efficace, mediante la predisposizione di un programma di lavoro adeguato alla realtà oggetto di verifica;
- l'attività istruttoria individualmente realizzabile da parte dei singoli sindaci**, dovrà essere espressamente prevista, motivata nella sua valenza di attività propedeutica e condivisa in seno al collegio stesso.

### Elementi da tener presente in sede di pianificazione dell'attività di vigilanza:

- dimensioni e caratteristiche dell'azienda;
- struttura organizzativa dell'azienda;
- rischi connessi alle diverse aree interne di attività, tra cui si segnalano, in particolare, quella relativa alle assunzioni del personale e quella riguardante gli appalti;
- informazioni messe a disposizione dall'azienda,
- tempo e risorse necessarie all'acquisizione e scambio di informazioni con gli organi dell'azienda;
- periodicità o numero di incontri con altri organi e funzioni.

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE CAMPIONAMENTO DEI CONTROLLI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- Il collegio sindacale **può avvalersi di indagini campionarie**, avendo cura, tuttavia, di riportare nel verbale il metodo di campionamento utilizzato;
- qualora circostanze di natura eccezionale lo dovessero richiedere, l'Organo di controllo **dovrà estendere le proprie verifiche** anche prevedendo di effettuare analisi più approfondite;
- la tecnica del "campionamento" deve essere **motivata, efficace** e deve avere **riguardo alla natura dei documenti** da esaminare **ed alla capacità** degli stessi di registrare, con ragionevole attendibilità, i fenomeni più rilevanti della gestione.

### Principali criteri di selezione del campione:

- selezione casuale
- selezione sistematica
- selezione in base alle unità monetarie
- selezione accidentale
- selezione per blocchi

## ACCERTAMENTI SU REGOLARE TENUTA DI LIBRI E SCRITTURE CONTABILI

- nelle aziende sanitarie pubbliche, è **stato adottato un sistema contabile esclusivamente di tipo economico-patrimoniale**;
- **i libri e i registri obbligatori**, oggetto di verifica da parte del collegio sindacale, sotto il profilo della loro regolare tenuta, sono i seguenti:
  - libro giornale libro mastro;
  - libro degli inventari;
  - registro della cassa economale;
  - registro della cassa dell'ufficio ticket;
  - registro della contabilità di magazzino (economale e tecnico);
  - registro magazzino beni farmaceutici;
  - registro di carico e scarico per le sostanze stupefacenti e psicotrope;
  - libro delle adunanze del Collegio sindacale;
  - registro delle deliberazioni del Direttore generale;
  - libro dei verbali del Consiglio di Amministrazione (IRCCS trasformati in Fondazioni) o del Consiglio di indirizzo e verifica (IRCCS);
  - registro di protocollo nel quale viene annotata tutta la movimentazione della corrispondenza in entrata ed in uscita;
  - ogni altro libro ritenuto necessario per una corretta gestione della contabilità economico-patrimoniale.

## ACCERTAMENTI SU REGOLARE TENUTA DI LIBRI E SCRITTURE CONTABILI

- i libri e i registri dovranno essere **numerati, vidimati e bollati**, ove previsto, secondo le disposizioni vigenti;
  - **in relazione all'attività commerciale svolta** è necessario accertare che siano stati istituiti e correttamente tenuti **i registri IVA** (acquisto, vendite e registro corrispettivi) e **registro dei beni ammortizzabili**;
  - le aziende sanitarie, a far data dal 1° luglio 2014, **hanno l'obbligo di adottare il registro unico delle fatture** (art.42 D.L. 24.04.2014, n. 66, convertito dalla L.23. 06.2014, n. 89)
- Nel registro unico delle fatture è annotato:**
- codice progressivo di registrazione;
  - numeri di protocollo di entrata e fattura;
  - data emissione della fattura;
  - nominativo e codice fiscale del creditore;
  - oggetto fornitura;
  - importo totale;
  - scadenza fattura;
  - se la spesa è rilevante ai fini IVA;
  - codice identificativo di gara (CIG);
  - codice unico di progetto (CUP),
  - qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.

77

LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE  
**ACCERTAMENTI SU REGOLARE TENUTA DI LIBRI E SCRITTURE CONTABILI**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

**Con riferimento al registro unico delle fatture:**

- le aziende devono annotare le predette informazioni, **entro dieci giorni dal ricevimento** delle fatture.
- **ha escluso la possibilità di ricorrere a registri di settore o di reparto.** Il registro delle fatture costituisce, quindi, parte integrante del sistema informativo contabile;
- **può essere sostituito** dalla piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti (art. 7, comma 1, D.L. 08.04.2013, n. 35, convertito dalla L. 06.06.2013, n. 64).

78

LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE  
**ACCERTAMENTI SU ATTIVITÀ LIBERO PROFESSIONALE (ALPI)**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

**Per attività libero-professionale intramuraria (ALPI) si intende...**

- l'attività che la dirigenza medica e delle altre professionalità del ruolo sanitario (farmacisti, biologi, chimici, fisici e psicologi), individualmente o in equipe, esercita fuori dell'orario di lavoro, in favore e su libera scelta dell'assistito pagante, ad integrazione e supporto dell'attività istituzionalmente dovuta.

**I controllo dei sindaci sulle prestazioni sanitarie intramoenia:**

- il regolamentazione aziendale di gestione dell'attività;
- i volumi di attività libero-professionale che non possono superare quelli istituzionali;
- l'autorizzazione, dell'attività intramoenia presso studi professionali privati;
- la gestione o meno informatizzata dell'attività;
- la copertura dei costi a carico dell'azienda;
- l'esistenza di una contabilità separata;
- i sistemi di pagamento;
- gli importi da corrispondere/corrisposti ai professionisti

## I CONTROLLI SUL CONTO ANNUALE

- Il **presidente del collegio sindacale**, unitamente al responsabile del procedimento amministrativo individuato dall'Istituzione, **deve sottoscrivere il conto annuale** apponendo la firma nell'apposito spazio all'interno della stampa dell'intero modello "certificato";
- l'organo di controllo può far inserire le proprie valutazioni ed osservazioni in merito ai dati esaminati nell'apposito spazio della sezione "commenti organi di controllo";
- il collegio sindacale vigila sul corretto adempimento dell'obbligo di pubblicazione del modello del conto annuale certificato;

## VERIFICHE DI CASSA GENERALE

**Art. 3-ter, comma 1, lett. c), D.Lgs n. 502/1992 e art. 20, comma 2, lettera g), D.Lgs n. 123/2011**

- i collegi dei revisori dei conti e sindacali operanti presso gli enti pubblici **devono effettuare almeno ogni trimestre** controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia;
  - la verifica di cassa dall'ente pubblico, è pensata come uno strumento fondamentale per **l'accertamento della regolarità della gestione** e costituisce, pertanto, **un'attività propedeutica** indispensabile per il sindaco medesimo, nell'ottica di consentire allo stesso di poter esprimere un compiuto giudizio **sul bilancio consuntivo dell'ente**.
- Obiettivi primari dell'attività di controllo sono:
- **esaminare la convenzione deliberata e stipulata** con l'Istituto di credito che svolge il servizio di tesoreria, al fine di verificarne l'esatta applicazione;
  - **esaminare le anticipazioni eventualmente ricevute** dall'Istituto tesorerie, per sopperire a temporanei deficit di cassa, verificando il rispetto di quanto previsto dalla Convenzione (in genere l'anticipazione non deve superare 1/12 annuo del valore della produzione previsto nel bilancio preventivo economico annuale);

## VERIFICHE DI CASSA GENERALE

### Requisiti generali della verifica di cassa

- **istantaneità:** la verifica deve essere riferita ad un determinato e preciso momento della gestione;
- **collegialità:** nel senso che l'organo interno di controllo, avendo natura collegiale, svolge, di regola, le sue funzioni collegialmente. Ciò non esclude la circostanza che il singolo sindaco possa procedere anche individualmente ad atti di ispezione e di controllo, tale ipotesi, però, non può elevarsi a sistema nella consapevolezza che il Collegio non può ritenere di avere assolto ai propri obblighi attraverso l'attività dei singoli Sindaci; tale attività **ha natura, quindi, istruttoria e referente a quella collegiale;**
- **periodicità trimestrale;**
- **universalità:** la verifica deve riguardare la gestione delle disponibilità numerarie dovunque e comunque depositate ed a qualunque titolo possedute;
- **obiettività e veridicità:** gli accertamenti devono scaturire da elementi ed atti scritti (corredati delle formalità di garanzia) reperiti in loco o forniti da agenti esterni.

## VERIFICHE DI CASSA GENERALE

### Fasi attraverso le quali si sviluppa la verifica di cassa:

- individuazione dei responsabili della gestione di cassa;
- **compliance audit sull'applicazione degli standard di certificabilità previsti per la gestione delle disponibilità liquide;**
- acquisizione di un'attestazione relativa ai conti correnti aperti con il sistema bancario e postale e presso la competente Tesoreria dello Stato;
- esame della Convenzione di cassa;
- esame, a campione, di ordinativi di incasso e di pagamento, sia sotto l'aspetto formale che dei documenti giustificativi;
- riscontro della concordanza tra le risultanze emergenti dalle scritture contabili con quelle risultanti dall'estratto conto bancario e di Tesoreria;
- eventuale riconciliazione delle partite sospese;
- formalizzazione in apposito verbale delle risultanze delle verifiche effettuate.

LE VERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

## VERIFICHE DI CASSA GENERALE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### Verifica documentale degli ordinativi incassi e pagamenti

- denominazione ente;
- somma riscossa/pagata e ordinativo
- soggetto erogante;
- causale del versamento/pagamento
- codifica SIOPE;
- numero ordinativo e data emissione.
- **rispetto dell'ordine cronologico** d'incasso/pagamento
- sussistenza del titolo giuridico incasso
- modalità pagamento e codici CIG e CUP

### Solo per i pagamenti

- esistenza e regolarità di atti autorizzativi di spesa;
- prima di effettuare un pagamento di importo superiore a 5.000 euro, obbligo di verifica con Agenzia Entrate, della presenza di inadempienze da parte de beneficiario per pari ammontare;
- rispetto da parte del beneficiario degli adempimenti connessi al Documento unico di regolarità contributiva (DURC);
- osservanza da parte del beneficiario degli obblighi in materia di tracciabilità dei flussi finanziari (presenza di c/c dedicati, del codice identificativo di gara CIG, ecc.)

LE VERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

## VERIFICA CASSE ECONOMICHE

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

- un'ulteriore attività posta in capo al Collegio sindacale riguarda **la verifica alle "Casse Economiche"**; casse con cui si pagano al pagamento spese di modesta entità indispensabili per il suo funzionamento dell'Ente;
- la verifica va effettuata con **cadenza almeno trimestrale**;
- La verifica va **adeguatamente pianificazione di** da parte del Collegio sindacale, presso le varie casse economiche esistenti;

### ***i sindaci avranno cura di accertare che:***

- l'anticipazione sia stata effettuata nella misura prevista dal Regolamento del servizio di cassa economica;
- il denaro contante concordi con il saldo risultante dalle scritture contabili;
- il saldo dell'estratto conto bancario intestato alla cassa economica concordi con il saldo delle scritture contabili;
- le spese siano pertinenti, non frazionate artificialmente e corredate dalla relativa documentazione
- siano stati rispettati i limiti previsti per la singola operazione

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE **VERIFICA CASSE TICKET**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Di norma, la **struttura organizzativa di un ufficio di cassa ticket** è composta dalle seguenti figure:

- **operatori dell'ufficio ticket:** addetti alla riscossione, i quali, per ogni incasso, sono tenuti a rilasciare fattura o ricevuta con l'indicazione della tipologia della prestazione erogata;
- **referente delle casse ticket:** responsabile di effettuare le operazioni di chiusura giornaliera di tutte le casse di ciascun ufficio ticket;
- **responsabile della gestione della casse ticket:** responsabile del rispetto del regolamento aziendale sulla gestione degli uffici ticket da parte degli operatori addetti alla riscossione.

**I sindaci avranno cura di accertare che:**

- il totale del denaro effettivamente incassato da un singolo operatore di cassa ticket in una determinata giornata (ovvero ad una certa ora della giornata in cui è svolta la verifica) sia corrispondente al saldo risultante dalla stampa delle riscossioni a fine giornata (oppure al saldo risultante dalla stampa dell'incasso all'orario della verifica);
- la somma complessiva incassata nella giornata dall'ufficio ticket corrisponda al totale delle riscossioni risultante dal giornale di cassa;
- l'ufficio abbia provveduto effettivamente a versare all'Istituto tesoriere, con le scadenze stabilite dall'Azienda, le somme effettivamente introitate.

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE **VERIFICHE INVENTARIALI E DI MAGAZZINO**

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Nel corso dell'anno e, comunque, in sede di esame del bilancio di esercizio, il **collegio dovrà procedere al controllo dei registri degli inventari**, accertando

- **sia la regolarità** delle relative scritture e la corrispondenza dei valori ivi iscritti con quelli della situazione patrimoniale,
  - **sia la reale esistenza** dei beni attraverso una ricognizione degli stessi, anche col sistema del campionamento.
- **il collegio svolge una verifica presso il magazzino dei beni farmaceutici e sanitari:** detto magazzino, infatti, a differenza di quello dei beni non sanitari (tecnico ed economale) non è presente negli altri enti ed organismi pubblici;
  - **il collegio svolge una verifica presso il "reparto",** per accertare il rispetto delle procedure per la gestione e conservazione dei farmaci in reparto, nonché la corrispondenza della consistenza delle quantità con quella risultante dai registri contabili.

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE VERIFICHE SUI CONTI GIUDIZIALI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

**L'agente contabile** è la persona fisica o giuridica che, per contratto o per compiti di servizio inerenti al rapporto di lavoro, **ha maneggio di denaro** (cd. *Agenti Contabili "a denaro"*), **valori o beni** (cd. *Agenti Contabili "a materia"*) di proprietà dell'ente pubblico.

**Compito** fondamentale dell'*Agente Contabile* è di **rendere annualmente il conto giudiziale** della propria gestione alla corte dei conti.

- **il collegio è tenuto ad accertare** che l'Ente abbia provveduto, con apposito provvedimento, alla individuazione dei propri agenti contabili e, successivamente, abbia comunicato i dati identificativi degli stessi agenti alla Corte dei Conti, ai sensi dell'art. 138, comma 2, del D.Lgs. n. 174/2016

**Agenti contabili interni delle aziende sanitarie tenuti alla resa del conto giudiziale sono:**

- responsabile del magazzino generale;
- responsabile del magazzino dei beni farmaceutici;
- responsabile del servizio di cassa economale;
- responsabile del servizio di cassa ticket;

- **Il collegio è tenuto ad emettere una relazione per ogni conto giudiziale**, avente ad oggetto la correttezza e la regolarità della gestione di denaro o di beni pubblici da parte dell'agente contabile.

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE VERIFICHE SUI PAGAMENTI DEI DEBITI COMMERCIALI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

**Attraverso la piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti (PCC)**, gestita dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, viene assicurata la massima celerità delle procedure di certificazione, cessione o compensazione, nonché il monitoraggio dei crediti commerciali di tutta la pubblica amministrazione.

**Il collegio al riguardo, dovrà verificare:**

- la corretta alimentazione della piattaforma PCC;
- che **entro il 30 aprile** sia avvenuta la comunicazione annuale relativa ai debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili, non ancora estinti, maturati al 31 dicembre dell'anno precedente;

- le attestazioni dei **pagamenti** relativi alle transazioni commerciali, effettuati **dopo la scadenza dei termini** (60 gg data fattura);
- **l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti** (art. 33 D.Lgs 14 marzo 2013, n. 33) calcolato su base trimestrale e su base annuale e pubblicato sul sito internet istituzionale nella sezione amministrazione trasparente;
- dell'avvenuto rispetto degli obblighi previsti, in materia di trasparenza nella gestione dei debiti contratti dalle pubbliche amministrazioni;

## LEVERIFICHE DEL COLLEGIO SINDACALE NEGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE CONTROLLI (SUCCESSIVI) SUI PROVVEDIMENTI AZIENDALI

PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

Un'attività assai rilevante, posta a carico del Collegio sindacale degli enti del Servizio sanitario, riguarda specificatamente **il controllo dei provvedimenti adottati da tali enti.**

Trattasi, in particolare:

- delle delibere adottate dal management aziendale (delibere del Direttore Generale);
- degli atti posti in essere dai dirigenti (determinazioni dirigenziali), qualora a questi ultimi sia stata conferita apposita delega da parte dello stesso Direttore generale:

- **Tutti gli atti adottati** dal Direttore Generale (ovvero dai dirigenti all'uopo delegati) **devono essere trasmessi al Collegio sindacale**, per le valutazioni di competenza;
- il Collegio, nell'esercizio di tale attività, non è tenuto a controllare tutti gli atti dell'Ente sanitario, essendo sufficiente, infatti, un controllo a campione;



PROF. ROBERTO AGNELLO - CORSO DI REVISIONE LEGALE

### IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELLA SANITÀ

#### Modello standard di legge di "Certificabilità"

- ✓ **Obbligo d'istituzione di una funzione Internal audit** indipendente ed obiettiva, finalizzata al miglioramento continuo dell'efficacia e dell'efficienza del SDI. La funzione internal audit è una figura professionale interna chiamata a confrontarsi e condividere le risultanze e criticità emerse nel corso del proprio lavoro, con il Direttore Generale e con gli altri organi di controllo sia interni che esterni delle aziende sanitarie.
- ✓ **La funzione internal audit è chiamata ad un continuo impiego delle matrici rischi/controlli**, considerata lo strumento operativo prioritario per la gestione e misurazione del livello di rischio e del corretto presidio di rischio posto in essere all'interno di ciascuna azienda.

