

CERTIFICARE I BILANCI E RIDURRE IL RISCHIO CORRUTIVO NEGLI ENTI PUBBLICI DELLA SANITA' TRA PROCEDURE E SISTEMI INFORMATICI

DOTT. GIORGIO DI BENEDETTO

ASSOCIATE LINK AUDIT



Sommario

IL PROCESSO DI AZIENDALIZZAZIONE E REGIONALIZZAZIONE DELLA SANITÀ”	2
1.1 Il cambiamento dell’assetto sanitario in Italia	2
1.2 Il nuovo ruolo delle Aziende sanitarie e delle Regioni	4
1.3 La revisione nel settore pubblico	7
“CERTIFICABILITÀ E REVISIONE DI BILANCIO IN SANITÀ”	9
2.1 Il percorso attuativo di certificabilità dei bilanci	9
2.2 Gli aspetti specifici della revisione nel settore sanitario	12
2.3 Il bilancio d’esercizio ed i criteri di valutazione specifici per il settore sanitario ...	15
“IL RISCHIO DI CORRUZIONE NEL SETTORE SANITARIO”	16
3.1 Il PNA e il sistema di gestione del rischio corruttivo	16
3.2 L’analisi del contesto e il concetto di rischio in ambito sanitario.....	18
3.3 Le principali aree di rischio: eventi corruttivi e relative misure	19

INTRODUZIONE

L'obiettivo principale che ci si pone nel paper, è quello di far emergere la necessità e l'importanza che assume l'attività di revisione aziendale per la crescita e lo sviluppo del bene economico comune.

In particolare, verrà analizzata la sua rilevanza per quanto interessa gli enti pubblici piuttosto che quelli privati ed in particolare per gli enti operanti nel settore della sanità pubblica, in considerazione del fatto che in ambito sanitario l'obbligo di revisione dei bilanci è stato introdotto recentemente rispetto alle società private.

Nel concetto di generale importanza dell'attività di revisione quale strumento atto allo sviluppo e alla crescita del bene economico comune, verrà messa in risalto la centralità di tale attività come mezzo per l'individuazione del rischio corruttivo in ambito sanitario e per l'adozione di misure in risposta a tale rischio. Conclusivamente come chiave di lettura dell'intero elaborato ed in considerazione del concetto sopra esposto, verrà indicata la strada che potrà condurre al successo definitivo della revisione aziendale nel settore pubblico e degli attori che vi gravitano intorno, trattasi dell'informatizzazione dei processi della Pubblica Amministrazione.

Nello specifico nel "Capitolo 1", verrà illustrato il percorso che ha condotto il settore sanitario all'assetto attuale, evidenziando l'importanza del processo di aziendalizzazione e

regionalizzazione della sanità, con un *focus* sull'impatto della stessa nel settore pubblico.

Nel "Capitolo 2" ci si addentrerà definitivamente nel settore sanitario, analizzando inizialmente il Percorso Attuativo di Certificabilità, in considerazione del fatto che la certificazione dei bilanci si pone come presupposto per lo svolgimento dell'attività di revisione stessa. Successivamente verrà esposta una sintesi degli aspetti specifici di revisione in sanità ed alcuni criteri di valutazione delle poste di bilancio in deroga a quanto previsto dal Codice civile.

Nel "Capitolo 3" si indagherà sul concetto di rischio di corruzione in sanità, offrendo prima una sintesi sul generale sistema del rischio corruttivo, poi verrà contestualizzato tale rischio in ambito sanitario, ed infine si esporranno le principali aree corruttive presenti in sanità con alcune misure preventive e correttive in risposta ai relativi rischi. Nelle "conclusioni" come sopra anticipato, si offrirà una chiave di lettura in ottica migliorativa sui concetti trattati nel corso della tesi, tramite l'analisi della posizione di fondamentale importanza che può ricoprire l'informatizzazione dei processi riguardanti la Pubblica Amministrazione e gli operatori privati che trattano con la stessa, accennando ad un primo passo avanti che è stato fatto tramite l'istituzione del MEPA.

IL PROCESSO DI AZIENDALIZZAZIONE E REGIONALIZZAZIONE DELLA SANITÀ

1.1 Il cambiamento dell'assetto sanitario in Italia

Appare fondamentale, per comprendere la motivazione secondo la quale vi è la necessità di revisionare le aziende sanitarie, offrire una panoramica su quello che è stata la sanità nel nostro Paese.

L'assistenza sanitaria in Italia fu per lungo tempo il frutto della sola iniziativa spontanea di istituzioni private, soprattutto religiose, per finalità caritative o filantropiche.

Come riportato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze¹ *“nel nostro Paese la prima stesura di una legge “organica” in materia sanitaria avvenne solo a seguito dell'unificazione nazionale, al fine di uniformare la legislazione sanitaria in tutto il territorio del Regno”*. A quei tempi, la tutela della salute, date le conseguenze delle guerre che hanno portato carestie e pestilenze, non era ancora vista come un diritto fondamentale dell'individuo, ma esclusivamente finalizzata al mantenimento dell'ordine pubblico.

La materia della salute era affidata al Ministero dell'Interno, a livello centrale, ed ai Prefetti e Sindaci, a livello locale. Un primo tassello rilevante nel processo di elaborazione della legislazione sanitaria italiana si è posto nel 1890 dalla cosiddetta “legge Crispi”, con la quale gli ospedali, le case di riposo e le opere

pie vengono trasformati da enti privati in Istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB). In questo modo viene attuata una disciplina statale uniforme, affidando il controllo seppur indiretto allo Stato su queste istituzioni, che riescono ad avere un giusto indirizzo su un'attività di iniziativa privata volta a garantire una forma di assistenza ospedaliera. In seguito, vi è stato un susseguirsi di nuove leggi altrettanto importanti che hanno portato alla fine, dopo un'attenta rielaborazione, al primo Testo unico delle leggi sanitarie, considerato il pilastro in materia sanitaria fino all'entrata in vigore della Costituzione della Repubblica Italiana.

Una volta introdotta la Costituzione si è posto fine alla concezione secondo cui la tutela della salute era finalizzata al solo mantenimento dell'ordine pubblico. Infatti, l'articolo 32 della Carta Costituzionale riconosce, per la prima volta, il diritto alla salute come diritto fondamentale dell'individuo ed interesse della collettività. Difatti viene istituito il Ministero della Sanità, a cui vengono affidate tutte le competenze in materia di salute pubblica, prima svolte dal Ministero dell'Interno. Tuttavia, l'articolo 32 della Costituzione, non trova attuazione fino alla riforma ospedaliera del 1968, in quanto prima non si era riusciti a garantire una giusta ed adeguata tutela della salute a tutti i cittadini.

¹Ministero dell'Economia e delle Finanze, *“Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del*

Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale” 2018 p1.1.

Un primo concreto passo verso l'attuazione del diritto alla salute viene compiuto quell'anno con l'emanazione della "legge Mariotti", che ha riformato la struttura organizzativa e funzionale degli ospedali.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze nella sua ricostruzione sostiene che ²*"Con detta riforma gli enti ospedalieri avevano l'obbligo di ricoverare, senza particolare convenzione o richiesta di documentazione, i cittadini italiani e stranieri che necessitavano di urgenti cure ospedaliere per qualsiasi malattia, per infortunio o maternità, a prescindere che fossero o meno assistiti da enti mutualistici ed assicurativi o da altri enti pubblici e privati"*.

Nonostante questo, però nella popolazione fermentava sempre di più l'esigenza che il diritto alla salute non dovesse essere collegato esclusivamente al momento in cui vi è la necessità di curarsi, ma anche in fase preventiva e riabilitativa; inoltre tale riforma presentava il limite di considerare esclusivamente l'ospedale come centro di assistenza sanitaria all'interno del territorio.

Le problematiche dovute ai limiti della riforma ospedaliera vengono definitivamente superati con l'istituzione nel 1978 del Servizio sanitario nazionale (SSN), attuando in maniera definitiva l'art. 32 della Costituzione.

Il Legislatore è così riuscito a garantire omogeneità ed uguaglianza qualitativa dei servizi erogati al fine di ottenere un maggiore

benessere in termini di salute per l'intera popolazione. In quanto grazie all'istituzione del SSN la tutela della salute è stata estesa a tutti i cittadini, assumendo anche un carattere precettivo e non solo programmatico come in passato.

L'attuazione degli obiettivi previsti da tale intervento normativo è stata ripartita fra Stato, regioni ed enti locali (Province e Comuni). Il tutto sintetizzato dal MEF³. *"Allo Stato è stata riservata la funzione di indirizzo e coordinamento delle attività su tutto il territorio nazionale, la determinazione degli obiettivi di salute pubblica e dei livelli delle prestazioni da garantire a tutti i cittadini, nonché la redazione del Piano sanitario nazionale. Alle Regioni, anello di collegamento tra quanto pianificato dallo Stato e ciò che deve essere tradotto in pratica dagli Enti Locali, viene attribuita, in particolare, la determinazione degli ambiti delle Unità sanitarie locali (USL). Alle Province è invece attribuito il compito di approvare, nell'ambito dei Piani sanitari regionali, la localizzazione dei presidi e servizi sanitari. Ai Comuni, infine, è affidata la gestione operativa dell'assistenza in materia sanitaria e ospedaliera, attraverso le Unità sanitarie locali, le quali vengono considerate strutture operative dei Comuni stessi"*. Le Unità sanitarie locali sono diventate il mezzo tramite il quale, ogni comune, riesce finalmente così a garantire le prestazioni

²Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Ult. Op. Cit.*, 3.

³Ministero dell'Economia e delle Finanze, *"Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del*

Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale" 2018 p1.2.

sanitarie mediante le varie strutture come gli ospedali e gli ambulatori. Quindi adesso su tutto il territorio nazionale, grazie a questo nuovo sistema, viene erogata adeguatamente l'assistenza sanitaria.

Da un'attenta analisi del Ministero dell'Economia e delle Finanze⁴ è emerso che *“il SSN se da un lato ha avuto il merito di assicurare una maggiore uniformità delle prestazioni nelle diverse aree del Paese e maggiore equità tra i cittadini, dall'altro ha manifestato una serie di criticità, che si possono sintetizzare con:*

- a) eccessiva politicizzazione degli organi delle U.S.L., con conseguente inefficienza gestionale;*
- b) illimitata ed indiscriminata estensione delle prestazioni, con aumento dei relativi costi del sistema sanitario e necessità di periodici ripiani dei disavanzi dei bilanci delle già menzionate strutture sanitarie;*
- c) mancata attivazione della programmazione nazionale, con conseguente disomogeneità della qualità delle prestazioni erogate nelle varie Regioni.*

Di conseguenza, si è reso necessario procedere ad una seconda riforma sanitaria con la quale sono stati introdotti i concetti di aziendalizzazione e regionalizzazione della sanità”.

⁴Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Ult. Op. Cit.*, 4.

1.2 Il nuovo ruolo delle Aziende sanitarie e delle Regioni

Durante i primi anni Novanta è stata emanata la legge delega 421/1992, la quale ha autorizzato il Governo ad intervenire in materia sanitaria e di pubblico impiego, in risposta all'esigenza di rendere efficace l'assetto della Pubblica Amministrazione. Per quanto concerne la sanità gli obiettivi che si intendeva raggiungere riguardavano il contenimento della spesa sanitaria e il raggiungimento di una maggiore efficienza del Servizio sanitario nazionale, con lo scopo di eliminare l'eccesso di spesa e contenere il disavanzo che aveva influito sull'andamento del settore negli anni precedenti.

In attuazione di tale legge delega, è stato emanato un primo decreto legislativo che è stato modificato a distanza di nemmeno un anno, dal successivo decreto legislativo 517/1993 (c.d. seconda riforma sanitaria), con il quale prende avvio il processo di aziendalizzazione e regionalizzazione della sanità, il cui iter viene, poi, portato a termine con l'approvazione del decreto legislativo 229/1999 (c.d. terza riforma sanitaria).

Attraverso questi provvedimenti legislativi è stato ridefinito l'assetto organizzativo del Servizio sanitario nazionale, tuttora in vigore. *“I principali tratti caratteristici, sintetizzati adeguatamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze⁵, della seconda riforma sanitaria sono i seguenti:*

⁵Ministero dell'Economia e delle Finanze, *“Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del*

a) trasformazione delle USL, da semplici strumenti operativi dei Comuni, in aziende regionali con propria personalità giuridica e dotate di autonomia organizzativa, amministrativa e patrimoniale;

b) ridefinizione degli ambiti territoriali delle USL ed istituzione di una rete nazionale di ospedali altamente specializzati, anch'essi configurati come aziende autonome;

c) esigenza del rispetto del vincolo del pareggio di bilancio e ridefinizione delle modalità di finanziamento del SSN, con conseguente responsabilizzazione delle Regioni in caso di sprofondamento del finanziamento loro assegnato;

d) obbligo di adozione, da parte delle aziende sanitarie ed ospedaliere, del metodo della programmazione pluriennale e annuale (budget di esercizio) e dell'attivazione di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;

e) responsabilizzazione della dirigenza sanitaria dei risultati conseguiti nella gestione aziendale”.

Grazie al D.Lgs. n. 229/1999 si è riuscito a completare il processo di riforma del SSN iniziato nel 1992, portando a compimento la fase che ha condotto all'aziendalizzazione e regionalizzazione della sanità.

In prima istanza il suddetto decreto definisce le Aziende sanitarie come aziende con

personalità giuridica, in seconda istanza attribuisce loro autonomia imprenditoriale. Ciò si traduce nell'obbligo di adozione di un atto aziendale di diritto privato tramite cui viene disciplinata l'organizzazione ed il funzionamento dell'Azienda sanitaria nel dovere di conformare la propria attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità; è presente l'obbligo di rispettare il vincolo di bilancio, attraverso l'equilibrio di costi e ricavi; viene rispettata la capacità di agire, nel perseguimento di fini aziendali, analogamente a quanto avviene per le imprese private.

In terza istanza ha avuto continuazione il processo di regionalizzazione del sistema sanitario, mettendo in capo alle Regioni la responsabilità di organizzare ed erogare le prestazioni sanitarie, costituendo il Servizio sanitario regionale.

Tale decreto ha aperto quindi la strada alla differenziazione dei Servizi sanitari regionali tra le varie regioni.

E' stata introdotta sostanzialmente la titolarità alle Regioni delle funzioni legislative e amministrative in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera, nel rispetto delle leggi nazionali, appunto perché adesso vi è un coinvolgimento diretto nella gestione e nel finanziamento di tali servizi.

Nella disamina del processo di regionalizzazione della sanità effettuata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze⁶ è emersa anche l'importanza che la riforma del

Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale” 2018 p1.3

⁶Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Ult. Op. Cit.*, 6.

Titolo V, parte seconda, della Costituzione ha avuto nell'accelerazione di tale processo.

In particolare, con la riformulazione dell'articolo 117 della Costituzione le responsabilità in capo alle Regioni in materia di tutela della salute è aumentata.

Vi è stato attribuito un nuovo ruolo che prevedesse una più ampia autonomia nella definizione del modello di Servizio sanitario regionale, nella sua organizzazione e nel governo della spesa sanitaria regionale. Difatti adesso sono le Regioni a fissare in maniera del tutto autonoma i criteri di finanziamento delle Aziende sanitarie locali e delle Aziende Ospedaliere, sulla base delle risorse erogate dallo Stato, alle quali si aggiungono quelle ulteriori assegnate dalla Regione stessa.

Quindi con la riforma del Titolo V si è messa al centro la soddisfazione dei bisogni sanitari dei cittadini nel proprio territorio, tramite la nuova competenza esclusiva riconosciuta alle Regioni nella regolamentazione delle attività del Servizio sanitario regionale. In quarta ed ultima istanza allo Stato viene affidato il compito di predisporre un Piano Sanitario Nazionale, attraverso il quale si riesce a coordinare e controllare a livello nazionale la sanità. Ciò avviene con l'elaborazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA), la determinazione del Fondo sanitario Nazionale da ripartire in sede

di conferenza Stato-Regioni, la vigilanza sull'uniforme erogazione nel territorio nazionale. A differenza delle Regioni a cui viene quindi attribuita l'attuazione concreta del governo e la gestione della spesa sanitaria.

Il processo di aziendalizzazione e regionalizzazione della sanità appena esposto gioca un ruolo fondamentale nell'argomentazione di questa tesi per rendere nota la posizione di rilevante importanza, che la revisione aziendale ricopre, in un ambiente articolato e spesso lacunoso che è quello delle aziende sanitarie.

La centralità delle regioni in questo nuovo contesto e la tipicità delle Aziende sanitarie⁷ dotate di autonomia imprenditoriale ma con natura pubblicistica, quindi con l'obbligo di agire secondo i principi di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, causano nel processo di revisione aziendale l'introduzione di un nuovo metodo d'opera che tenga conto delle peculiarità esposte fin ora. Peculiarità che in concreto si trasformano in rischi intrinseci e di valutazione per specifiche aree di bilancio, dei sistemi contabili, rischi corruttivi che purtroppo sono presenti anche in questo settore.

Il rischio di una mancata o inefficace introduzione di uno SCI⁸ da parte del management che tenga conto delle varie

⁷ Prof. R. Agnello, *Quaderno 3 di Revisione aziendale*. <<Enti pubblici con propria soggettività e dotati di personalità giuridica pubblica, autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica>>.

⁸ Sistema di controllo Interno. ISA ITALIA 315: <<Il sistema di controllo interno è considerato come "... il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai

responsabili dell'attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità delle leggi e ai regolamenti applicabili>>.

attività svolte dall'azienda, le quali necessitano di un adeguato sistema di monitoraggio e controllo volto a garantirne il funzionamento. Parliamo di una serie attività che sono presenti in qualsiasi società di capitali e che nella sanità comportano alcune differenze dovute alla particolarità delle aziende in questione.

Per l'analisi dei rischi e delle procedure sopra citate si rimanda ai capitoli successivi.

1.3 La revisione nel settore pubblico

Ciascun ente del settore pubblico presenta delle caratteristiche ben precise, le finalità cambiano a seconda dell'istituzione in questione, sono differenti le norme al riguardo, di conseguenza per molti enti pubblici necessita una trattazione separata. Quindi l'attività specifica di revisione nelle aziende sanitarie non è possibile accomunarla a qualsiasi ente pubblico, ma risulta comunque necessario dare un taglio generale su quello che rappresenta la revisione aziendale nel settore pubblico di cui fanno parte anche le aziende sanitarie.

I notevoli processi di riforma della Pubblica Amministrazione che sono avvenuti negli ultimi anni hanno avuto applicazione in diversi ambiti, tra cui i sistemi contabili pubblici e il miglior utilizzo delle risorse pubbliche tramite attività di valutazione della spesa. E' andata avanzando sempre di più l'esigenza di rendere trasparenti i conti pubblici, di cui storicamente

si è fatto un uso distorto e poco incentrato sul concetto di risparmio.

Quindi la necessità di rendere note a tutti gli stakeholder della Pubblica Amministrazione le modalità di impiego delle risorse pubbliche, ha portato nel tempo ad una riduzione delle stesse, al fine di raggiungere gli obiettivi di finanza pubblica previsti in ambito nazionale e secondo i criteri stabiliti dall'Unione Europea. Considerando questo al fine di soddisfare le varie esigenze, il Ministero dell'Economia e delle Finanze nella sua analisi afferma che si è reso necessario introdurre nel sistema dei conti pubblici, un nuovo sistema di regole e procedure al fine di aggiungere un carattere di maggiore incisività all'attività di controllo.

Ciò lo si è fatto innanzitutto attribuendo al revisore una posizione ben precisa all'interno del contesto pubblico. Chiamandolo a svolgere ⁹*“attività indirizzate a verificare la legittimità delle deliberazioni, la coerenza e congruenza dei comportamenti e il controllo sui risultati, attribuendogli compiti specifici nell'ambito dei controlli di regolarità amministrativa e contabile”*.

A differenza delle aziende private dove sono ormai instaurati solidi sistemi gestionali e in cui l'attività di monitoraggio e controllo è ben sviluppata, nel sistema degli enti pubblici la funzione di revisione e l'attività di controllo interno sono ancora in fase introduttiva,

⁹ Ministero dell'Economia e delle Finanze, *“Circolare vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli Enti pubblici”* 2017, p.1.1

necessitano com'è avvenuto fin ora, di vari interventi a livello operativo e normativo.

Inoltre la documentazione oggetto di revisione presenta una valenza diversa, nonostante possa corrispondere a quanto andrebbe controllato nel settore privato. Tutto questo dipende dai risultati e dagli obiettivi differenti perseguiti nel settore pubblico e dalla diversa gestione delle attività nel normale ciclo operativo, che ovviamente comporteranno nel lavoro del revisore un operato adattivo e più articolato.

L'attuale pilastro normativo dell'attività di revisione degli enti pubblici corrisponde al *Decreto Legislativo 30 giugno 2011 n. 123*, "Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa". Il Ministero dell'Economia e delle Finanze in collaborazione con la Ragioneria dello Stato ha contribuito alla stesura di detto decreto legislativo, facendone discendere nella Circolare-vademecum già citata, un esame accurato.

Prima di tutto emerge che tale decreto abbia razionalizzato e riorganizzato sistematicamente tutte le disposizioni normative concernenti il controllo di regolarità amministrativo e contabile. La riforma sembrerebbe porre maggior enfasi su ciò che riguarda i controlli di legittimità, andando ad introdurre una normativa più adeguata che assicurasse la corrispondenza tra quella che è

l'attività amministrativo-contabile e le disposizioni legislative che la riguardano.

Il ruolo dei soggetti preposti ai controlli interni, tra cui i revisori, non è circosanziato alla sola verifica per quello che riguarda l'applicazione delle norme, ma considerando che si tratta di enti che perseguono fini istituzionali, l'attività di tali soggetti sarà composta anche da tutte le verifiche di regolarità nell'uso delle risorse pubbliche e comunque un più ampio sistema di controlli sull'operato degli enti stessi, che si riversa sul generale interesse pubblico (oltre a garantire il buon andamento dell'Ente).

La Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze¹⁰ sottolinea che *"l'azione di controllo dei soggetti preposti (e fra questi quella dei Revisori dei conti) deve riguardare, l'esame degli atti di amministrazione dell'ente, aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici, sia sotto il profilo della legittimità, che sotto quello della proficuità economico-finanziaria"*. Questa riforma va ad aggiungere un ulteriore tassello a quello che è l'attuale ambiente normativo della contabilità e della finanza pubblica più volte riformato, cercando di apportare chiarezza all'attuale sistema delle verifiche sulla regolarità amministrativo-contabile.

Negli anni si è quindi riuscito a capire come un approccio più "privatistico" nel settore pubblico avesse stimolato l'efficienza in precedenza difficile da raggiungere,

¹⁰ Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Ult. Op. Cit.*, 15.

apportando inoltre una nuova “cultura nei controlli” caratterizzante l’attività di revisione attuata più efficacemente anche negli Enti pubblici.

Questo spiega come si è aperta la strada alla contabilità economico-patrimoniale piuttosto che l’obsoleta contabilità finanziaria¹¹ ed al percorso attuativo di certificabilità dei bilanci nel settore pubblico, in particolare quello delle aziende sanitarie trattato nel capitolo successivo.

“CERTIFICABILITÀ E REVISIONE DI BILANCIO IN SANITÀ”

2.1 Il percorso attuativo di certificabilità dei bilanci

Una serie di condizioni ha spinto il legislatore a porre le basi per la costruzione di un impianto più attuale di principi e regole per i bilanci degli enti pubblici che erogano servizi sanitari, con lo scopo di introdurre un nuovo linguaggio comune uniforme nel sistema dei bilanci degli enti sanitari.

Le condizioni che hanno influito nell’istituzione di questo nuovo linguaggio vanno da una forte attenzione attribuita al controllo della spesa pubblica, ed in particolare a quella sanitaria, alla necessità di rendere comparabili i bilanci degli enti sanitari pubblici, per ottenere infine un orientamento alla qualità dei dati e

dell’informazione economico-finanziaria nell’ambito della sanità.

I pilastri su cui poggia la normativa attuale (c.d. “*rimessa della rimessa*”) sono essenzialmente due.

Ciò che va sotto il nome di armonizzazione contabile, che per la sanità raggiunge la massima espressione nel *Decreto Legislativo n. 118 del 23 giugno 2011 (D. Lgs. 118/2011)* come primo pilastro, ed il concetto della “certificabilità”, come secondo pilastro, introdotto dal *Decreto del Ministero della Salute di concerto con il Ministero dell’Economia e delle Finanze 17 settembre 2012* a conferma dell’indispensabilità dell’istituto della “certificazione”, sinonimo desueto ma ancora in uso nella P.A. del termine “revisione contabile” in uso nel mondo privatisticamente strutturato.

Mentre l’armonizzazione dei sistemi contabili operata con il D. Lgs. n.118/2011 rispondeva all’esigenza di superare la condizione di federalismo contabile, la certificabilità era, invece, finalizzata a garantire una maggiore attendibilità dei dati presenti nei bilanci delle Aziende sanitarie pubbliche, consentendo così alle regioni, che, nel frattempo, avevano visto aumentare la loro autonomia finanziaria, di poter quantificare con precisione i disavanzi dei propri sistemi sanitari.

¹¹ D.Lgs 118/2011, Allegato A/2. “*Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e*

passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica”.

In un'attenta disamina effettuata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze¹², emerge in prima istanza come il concreto avvio del processo di certificazione dei bilanci sia avvenuto tramite la stipula del Patto della Salute 2010-2012. In particolare, nell'articolo 11 di tale Patto veniva richiesto alle regioni di effettuare *“una valutazione straordinaria dello stato delle procedure amministrativo contabili, con conseguente certificazione della qualità dei dati contabili delle aziende e del consolidato regionale relativi all'anno 2008”*.

In quel contesto si è chiesto alle regioni di intraprendere un percorso che portasse alla certificabilità dei bilanci, attraverso una serie di procedure che garantissero l'accertamento dell'adequatezza della gestione amministrativo-contabile, sottostante alla corretta contabilizzazione dei fatti aziendali ed alla qualità dei dati contabili presenti in bilancio.

Venivano perseguiti in parallelo due obiettivi: considerare le procedure amministrativo-contabili come mezzo per verificare la correttezza dei dati di bilancio, ponendo quindi l'attenzione su tali procedure; mettere al centro la certificazione dei bilanci delle Aziende sanitarie come obiettivo a cui il sistema debba tendere.

Nella sintesi effettuata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'apposita Circolare¹³, è stata effettuata una ricostruzione

degli interventi normativi che si sono susseguiti durante il percorso che ha imposto la certificazione dei bilanci nel sistema sanitario.

“In attuazione di quanto sancito dal Patto per la Salute 2010-2012, il D.M. 18 gennaio 2011 ha definito il percorso metodologico per procedere alla valutazione straordinaria delle procedure amministrativo contabili di tutte le aziende e le regioni. In tale contesto, nel corso del 2011, è stata effettuata all'interno della struttura regionale responsabile della gestione sanitaria accentrata e presso ciascuna Azienda sanitaria un'attività straordinaria di ricognizione dello stato delle procedure amministrativo-contabili, con riferimento all'esercizio 2009”.

Quindi non appena viene trasmesso l'esito di tale valutazione alle amministrazioni centrali, questo viene utilizzato come dato di riferimento per avanzare il processo di certificazione dei bilanci, in quanto vengono acquisiti tutti gli aspetti e soprattutto le criticità che sono emerse all'interno di ogni sistema regionale.

“Successivamente, poi, con il D.M. 11 settembre 2012 (c.d. decreto certificabilità), il concetto di certificabilità entra definitivamente a far parte dell'ordinamento del Servizio sanitario nazionale, in quanto viene previsto che gli enti sanitari devono garantire, sotto la responsabilità ed il coordinamento delle regioni di appartenenza, la certificabilità dei propri dati e dei propri bilanci. In proposito, l'articolo 2,

¹² Ministero dell'Economia e delle Finanze, *“Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale” 2018 p.6.11*

¹³ Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Ult. Op. Cit.*, 19.

comma 2, del citato decreto ministeriale ha chiarito che per certificabilità si intende l'applicazione di una regolamentazione della materia contabile e di un sistema di procedure contabili che ponga gli enti sanitari nella condizione, in ogni momento, di sottoporsi con esito positivo alle verifiche ed alle revisioni contabili stabilite dal medesimo decreto.

Il predetto decreto ha, inoltre, previsto che le regioni, al fine del raggiungimento della condizione di certificabilità, hanno l'obbligo di presentare al Tavolo di verifica degli adempimenti un programma d'azione triennale, definito Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli enti sanitari.

Viene, altresì, previsto che, alla fine dei percorsi attuativi regionali, la certificabilità sia verificata attraverso la revisione contabile del bilancio di esercizio delle Aziende sanitarie, della Gestione Sanitaria Accentrata e del bilancio consolidato.

Alle regioni, oltre alla responsabilità della definizione del Percorso Attuativo della Certificabilità, in termini di identificazione delle azioni, è demandata sia la responsabilità del completamento del progetto, che il coordinamento ed il monitoraggio dello svolgimento delle azioni da parte delle proprie Aziende sanitarie".

Il decreto si pone come fine ultimo di ottenere la revisione legale dei bilanci, quindi dato che la

finalità della revisione contabile è quella di esprimere un giudizio (da parte del revisore) in merito al fatto se il documento contabile sia redatto in tutti gli aspetti significativi in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, risulta possibile affermare che la certificazione dei bilanci costituisce il presupposto della revisione legale stessa.

Nel prosieguo della Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze viene analizzato un ulteriore aggiornamento normativo che è nato al fine di supportare le regioni nella predisposizione dei PAC, cioè il D.M. 1° marzo 2013, il quale "ha stabilito i requisiti comuni, in termini di standard organizzativi, contabili e procedurali dei cicli contabili e delle aree di bilancio delle aziende sanitarie, della Gestione Sanitaria Accentrata e del consolidato regionale, da realizzare in ciascuna regione per garantire la qualità dei dati e dei bilanci. Più specificamente, l'allegato A di tale decreto ha definito lo schema del Percorso Attuativo della Certificabilità, articolandolo su 53 obiettivi, a loro volta suddivisi in 9 aree tematiche (Requisiti Generali, GSA, Consolidato Regionale, Immobilizzazioni, Rimanenze, Ricavi e Crediti, Tesoreria, Patrimonio Netto, Debiti e Costi)".

Tuttavia il Ministero dell'economia e delle Finanze ha evidenziato un dato specifico, cioè che nei propri PAC, solo alcune regioni (ad esempio: Veneto ed Umbria) hanno dichiarato come obiettivo finale la revisione del bilancio di tutte le Aziende sanitarie pubbliche.

Altre, invece, hanno preferito porre maggiore enfasi all'analisi ed allo sviluppo delle procedure amministrativo-contabili e dei sistemi di controllo interno, senza richiedere esplicitamente la revisione dei bilanci o lasciandola solo come possibile opzione.

Difatti in Sicilia, in cui non è ancora obbligatoria la certificazione del bilancio, la prima Azienda sanitaria che ha ottenuto il bilancio certificato, su base volontaria, e dopo l'entrata in vigore della normativa è il Centro Neurolesi "Bonino Puleio" - IRCCS Messina¹⁴ per gli esercizi chiusi al 31 dicembre 2017 e al 31 dicembre 2018.

Chiarita l'importanza che ha assunto la certificabilità dei bilanci nel tempo, quale presupposto per l'attività di revisione degli enti sanitari, sarà possibile addentrarsi nel successivo paragrafo, in quelli che sono gli aspetti più specifici della revisione per gli enti trattati.

2.2 Gli aspetti specifici della revisione nel settore sanitario

Per l'attività di revisione legale degli enti pubblici operanti nel settore sanitario, come disposto nell'art. 4 del *"Decreto Certificabilità"* 17 settembre 2012, trovano applicazione i principi di revisione vigenti, in particolare tale articolo dispone che *"la revisione di bilancio deve essere condotta nel rispetto delle norme in materia di revisione legale dei conti e dei principi emanati dall'ordine nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e*

deve essere finalizzata all'espressione di un giudizio da parte del revisore".

Le procedure di revisione supportate dai principi di revisione vigenti, trovano medesima applicazione in determinate attività considerabili "ordinarie" in quanto non presentano differenze nel settore sanitario, però vi sono numerose peculiarità che caratterizzano la revisione delle Aziende sanitarie e dei relativi bilanci.

A seguito dell'ordinario processo di valutazione del rischio avente luogo durante la fase di accettazione dell'incarico, vi è innanzitutto la fase di pianificazione, la quale comprende varie attività:

1) Analisi del contesto di riferimento;

Una delle principali voci di spesa dello Stato italiano nonché la principale per le regioni è proprio la sanità, in quanto la tutela del diritto alla salute come anticipato nel primo capitolo dell'elaborato, è una materia a previsione Costituzionale. Risulta quindi necessario, per avanzare l'incarico di revisione ed evidenziarne gli elementi distintivi per il settore di riferimento, comprendere il contesto in cui operano gli enti della sanità.

Nell'analisi effettuata da Assirevi¹⁵ emergono le principali caratteristiche del settore in questione:

- *frequenti e rilevanti interventi normativi e regolatori, in alcuni casi contraddittori ed incompleti;*

¹⁴<https://www.insanitas.it/al-bonino-pulejo-di-messina-il-primo-bilancio-certificato-delle-aziende-del-servizio-sanitario-regionale/>

¹⁵ Assirevi, *Quaderno n.13. "La revisione di bilancio nel sistema sanitario: aspetti normativi e modalità operative"* 2014.

- *rischi di frode dovuti alle significative somme immesse nel circuito economico con gare pubbliche;*
- *criticità in termini di struttura e di organizzazione, conseguente alla significativa latenza temporale in termini di aggiornamento dei sistemi di gestione e/o a livello motivazionale del personale.*

Tali elementi non possono che comportare una serie di azioni che hanno indotto le Aziende sanitarie a ridurre le risorse economiche disponibili, a ricercare nei processi gestionali una maggiore efficienza ed efficacia nonché ad una spinta per avviare un processo di rinnovamento e modernizzazione fondamentale per il rilancio, in un contesto economico negativo in cui versano la maggior parte degli enti pubblici operanti nella sanità. Quindi in fase di accettazione dell'incarico risulta fondamentale per il revisore considerare gli elementi caratteristici del settore con le relative azioni risolutive avviate dalle aziende stesse.

II) Definizione della significatività.

La definizione della soglia di significatività costituisce per l'incarico di revisione una fase preventiva fondamentale, in quanto il superamento della stessa oltre un livello definito accettabile potrebbe generare in caso di errori od omissioni nelle voci di bilancio e nell'informativa contenuta nella nota integrativa (individualmente o nel complesso), un'influenza sulle decisioni prese dagli

utilizzatori sulla base del bilancio. Bisogna considerare che sono stati individuati una serie di parametri di riferimento ritenuti il più possibile rappresentativi del contesto in cui operano gli enti della sanità, altresì bisogna mettere in conto che comunque sia la definizione della significatività viene effettuata tramite un procedimento di valutazione soggettivo e legato al giudizio professionale del revisore.

III) Analisi delle procedure amministrativo-contabili e del sistema di controllo interno;

Il Ministero della Salute con il *Decreto 18 gennaio 2011 "Valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili"* e, successivamente, con il *Decreto 1 marzo 2013 "Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità"* ha indirizzato gli Enti operanti nel settore della sanità, verso un percorso di analisi e documentazione dei processi e delle procedure amministrativo-contabili e di controllo interno necessari a superare le situazioni di carenza di formalizzazione e di disordine contabile. Nell'analisi di Assirevi¹⁶ sui citati interventi normativi è emerso che *"il Percorso Attuativo di Certificabilità, oltre a dei requisiti generali a cui tutte le Aziende si devono attenere, individua i seguenti cicli e le seguenti aree:*

- *ciclo attivo*
- *area immobilizzazioni;*
- *area rimanenze;*
- *area crediti e ricavi;*

¹⁶ Assirevi, *Ult. Op. Cit.*, 22.

- *area disponibilità liquide.*

- *ciclo passivo e netto*

- *patrimonio netto;*

- *area debiti e costi.*

Per ogni area, l'analisi delle singole procedure¹⁷ che la compongono, permette l'individuazione delle attività e dei controlli esistenti. Quale strumento di analisi e documentazione dei processi e delle procedure in essere, il revisore adotta, preferibilmente, la tecnica dei diagrammi di flusso (o flow-chart) che consente di rappresentare il processo in termini di attività e responsabilità e agevola l'identificazione delle carenze del sistema contabile e di controllo interno, e la loro successiva valutazione per sviluppare il programma di controllo".

Le eventuali carenze sul sistema di controllo interno, che come già citato è l'insieme dei controlli previsti ed implementati dal Management sulle procedure amministrativo-contabili, devono essere portate a conoscenza della governance aziendale e dei referenti istituzionali. In maniera tale da rilevare, in primo luogo, gli errori e apportare le azioni correttive adeguate, in secondo luogo, in vista dell'attività di revisione da effettuare, tali carenze ovviamente risulteranno fondamentali per la scelta delle procedure di revisione da adottare.

IV) Individuazione dei rischi e delle procedure di revisione in risposta agli stessi.

Per definire il piano di revisione occorre aver ultimato la fase di pianificazione del lavoro, quindi sulla base di tutte le informazioni ricavate circa il contesto in cui opera l'ente, il sistema dei controlli interni e delle procedure di conformità eseguite.

Una volta effettuata tale attività di pianificazione, in attuazione al piano di revisione andranno individuate tutte le aree di bilancio più complesse e significative per definire i relativi rischi, riuscendo infine a definire il campo di applicazione, le modalità e la tempistica delle procedure di validità da eseguire.

Assirevi¹⁸ espone per ogni area di bilancio e per ogni rischio, le più comuni asserzioni utilizzate:

- *Esistenza/Accadimento/Manifestazione: le attività e passività devono essere effettivamente esistenti e le operazioni contabili corrispondere e rappresentare operazioni gestionali effettivamente avvenute.*
- *Accuratezza: i fenomeni economici e finanziari intervenuti nel periodo contabile sono stati registrati correttamente.*
- *Completezza: i dati di bilancio devono rappresentare tutti i fenomeni economici e finanziari intervenuti nel periodo contabile.*

¹⁷ Prof. R. Agnello, *Quaderno 2 di Revisione aziendale*.
"Le procedure di revisione possono essere suddivise in due macrocategorie.
Procedure di validità: procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono: a) verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni, saldi contabili e

informativa; b) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.
Procedure di conformità: procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni".

¹⁸ Assirevi, *Ult. Op. Cit.*, 22.

- *Competenza: le operazioni contabili sono state registrate nel corretto periodo contabile.*
- *Valutazione: le poste soggette a stime devono essere correttamente misurate e valutate.*
- *Diritti e Obbligazioni: l'Azienda possiede o controlla i diritti sulle attività e le passività costituiscono obbligazioni.*
- *Presentazione: i dati di bilancio e le informazioni complementari presentate devono essere classificate correttamente, chiaramente comprensibili ed esaustive.*

A chiusura del percorso di revisione vi è la "Fase finale" che comprende prima lo svolgimento delle procedure di revisione e raccolta degli elementi probativi, ed infine la predisposizione del report finale e della eventuale *Management letter*.

Analizzate quelle che sono le attività più specifiche caratterizzanti il percorso di revisione degli Enti che operano nel settore sanitario, nel prossimo paragrafo, verranno esposti dei cenni su quelli che sono i criteri di valutazione specifici di alcune singole aree nell'ambito del bilancio d'esercizio degli enti trattati.

2.3 Il bilancio d'esercizio ed i criteri di valutazione specifici per il settore sanitario

Il bilancio d'esercizio rappresenta per le aziende facenti parte il Servizio Sanitario Nazionale, il principale strumento di informazione patrimoniale, finanziaria, economica e monetaria.

Il *D. Lgs. 118/2011* risulta essere fondamentale per quanto concerne il bilancio d'esercizio degli

enti del Servizio Sanitario Nazionale, in particolare l'art.26 "Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN" prevede che il bilancio d'esercizio sia redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico, del Rendiconto Finanziario e della Nota Integrativa ed è corredato da una Relazione sulla Gestione sottoscritta dal Direttore Generale per gli enti appartenenti al SSR e dal responsabile della GSA presso la Regione. Al fine di garantire omogeneità nelle modalità di esposizione dei fatti gestionali, per ciascun documento del bilancio di esercizio, vengono previsti gli schemi da adottarsi ed il loro contenuto. La Nota Integrativa, inoltre, deve contenere anche i modelli di Conto Economico e di Stato Patrimoniale, cosiddetti CE e SP per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente. La Relazione sulla Gestione deve contenere, tra l'altro, anche il modello di rilevazione dei costi dei Livelli di Assistenza, cosiddetto modello LA per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente. Con successivo Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 20 marzo 2013, sono stati modificati gli schemi di Conto Economico, dello Stato Patrimoniale e della Nota Integrativa. Data la struttura dei documenti, risulta evidente che i documenti privilegiano la soddisfazione delle esigenze informative e di controllo dello stakeholder "Stato".

Data la particolarità delle strutture e del modo di operare su certi ambiti da parte di tali enti,

diversamente dal *modus operandi* privatistico ma anche degli altri enti pubblici, sono stati previsti dei criteri di valutazione specifici in deroga a quanto sancito dal Codice civile. Difatti l'art. 29 del D. Lgs. 118/2011 *"Principi di valutazione specifici del settore sanitario"* prevede che *al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci degli enti del SSR, sono individuate delle deroghe di rappresentazione, da parte degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, di alcune specifiche fattispecie.*

Perché il bilancio d'esercizio attenga alle proprie funzioni informative, risulta necessario che sia redatto con chiarezza, rappresentando così in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda ed il risultato economico dell'esercizio.

Dato l'adattamento di alcuni specifici articoli del Codice civile e di alcuni specifici principi contabili, ai fini del soddisfacimento del principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, il D. Lgs. 118/2011 ha indicato i criteri di valutazione specifici per le singole poste di bilancio adottati dalle aziende del Servizio Sanitario Nazionale. Assirevi ne ha fornito una sintesi dei principali in un'apposita tabella¹⁹.

Conclusivamente, in considerazione di quanto analizzato lungo l'intero capitolo, risulta possibile affermare che l'introduzione della revisione contabile dei bilanci degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, riesce a far ottenere risultati positivi in termini sia organizzativo-gestionali che amministrativo-contabili; facendo così avviare un processo che, passando da un'attuazione efficace del sistema dei controlli interni, porta ad un miglioramento delle condizioni di controllo esterne favorevole a tutte le categorie interessate: Legislatore, soggetto controllante, soggetto controllato.

"IL RISCHIO DI CORRUZIONE NEL SETTORE SANITARIO"

3.1 Il PNA e il sistema di gestione del rischio corruttivo

Il Piano Nazionale Anticorruzione nasce per indirizzare le pubbliche amministrazioni, le società e gli enti (tra cui quelli della sanità), verso un approccio metodologico volto a prevenire la corruzione e ridurre il rischio corruttivo da un punto di vista più sostanziale oltre che formale.

Le amministrazioni, le società e gli enti interessati, presentano caratteristiche differenti dovute alle specificità dell'attività portata avanti, questo richiede che venga attuato un sistema di gestione del rischio preposto ad adattarsi e ad essere flessibile nelle varie fasi di gestione del rischio corruttivo.

¹⁹ Assirevi, *Ult. Op. Cit.* 22.

Con riferimento sia alle fasi di analisi e valutazione dei rischi corruttivi (con le relative misure per prevenire gli stessi), sia alla considerazione dei contesti interni ed esterni in cui operano gli enti, riuscendo così ad avere un approccio pragmatico sulla base delle condizioni in cui opera l'ente trattato.

Nell'aggiornamento al Piano Nazionale Anticorruzione²⁰ il processo di gestione del rischio corruttivo viene adeguatamente sintetizzato e schematizzato.

“Il processo di gestione del rischio corruttivo deve essere progettato ed attuato tenendo presente le sue principali finalità, ossia favorire, attraverso misure organizzative sostenibili, il buon andamento e l'imparzialità delle decisioni e dell'attività amministrativa e prevenire il verificarsi di eventi corruttivi. La mappatura dei processi, l'analisi e la valutazione del rischio, migliorando la conoscenza dell'amministrazione, consentono di alimentare e migliorare il processo decisionale alla luce del costante aggiornamento delle informazioni disponibili.

In tale contesto è altamente auspicabile, come buona prassi, non introdurre ulteriori misure di controlli bensì razionalizzare e mettere a sistema i controlli già esistenti nelle amministrazioni evitando di implementare misure di prevenzione solo formali e

migliorandone la finalizzazione rispetto agli obiettivi indicati.

Il processo di gestione del rischio si sviluppa secondo una logica sequenziale e ciclica che ne favorisce il continuo miglioramento. Le fasi centrali del sistema sono l'analisi del contesto, la valutazione del rischio e il trattamento del rischio, a cui si affiancano due ulteriori fasi trasversali (la fase di consultazione e comunicazione e la fase di monitoraggio e riesame del sistema). Sviluppandosi in maniera “ciclica”, in ogni sua ripartenza il ciclo deve tener conto, in un'ottica migliorativa, delle risultanze del ciclo precedente, utilizzando l'esperienza accumulata e adattandosi agli eventuali cambiamenti del contesto interno ed esterno”.

Attuando correttamente ed in modo efficiente il processo di gestione del rischio corruttivo sarà così possibile, per gli enti, le amministrazioni e le società interessate, predisporre i Piani triennali della prevenzione della corruzione e della trasparenza (PTPCT) almeno per quanto concerne la parte sulla gestione del rischio corruttivo.

Chiariti per linee generali gli scopi e la struttura di un processo di gestione del rischio, nei prossimi paragrafi si entrerà nello specifico per ciò che riguarda il settore sanitario in presenza di rischi corruttivi.

²⁰ Piano Nazionale Anticorruzione, *Allegato 1. “Indicazioni metodologiche per la gestione dei rischi corruttivi”* 2019.

3.2 L'analisi del contesto e il concetto di rischio in ambito sanitario

Proprio in ragione del bene salute da tutelare, il settore sanitario presenta delle specificità rispetto ad altri settori della pubblica amministrazione, difatti vi sono degli effetti derivanti dalla gestione di questi enti che sono maggiormente percepiti dalla collettività.

Risulta quindi fondamentale, per l'attuazione delle misure di prevenzione della corruzione, tenere conto del particolare ambito di applicazione interno ed esterno, nonché della tipologia e della complessità dell'organizzazione sanitaria.

Nella nota di aggiornamento dell'Autorità Nazionale Anticorruzione²¹ emerge specificatamente che *“per l'analisi del contesto esterno ove i Soggetti destinatari²² operano, è necessario considerare i fattori locali idonei a determinare i potenziali rischi di corruzione/condizionamento ed a caratterizzare i Piani rispetto alle peculiarità locali.*

Le dimensioni di contesto da analizzare possono riguardare, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, gli aspetti territoriali, epidemiologici, socioeconomici, strutturali, organizzativi e comunque ricavabili anche da

altri documenti di programmazione aziendali da collegare al Piano”.

Per rendere efficiente e tempestiva l'attività di analisi del rischio e di contesto, vengono messi a disposizione dei Soggetti destinatari i dati di monitoraggio delle performance organizzative, economiche, di efficacia degli interventi clinici, della sicurezza delle cure e di efficienza gestionale delle aziende sanitarie e delle strutture di assistenza territoriale; tramite l'accesso a banche dati del Ministero della Salute e ad altre banche dati nazionali, regionali, locali.

Sempre nella determina dell'Autorità Nazionale Anticorruzione, viene correlato il concetto di rischio in ambito sanitario, agli effetti prodotti da errori che si manifestano nel processo clinico assistenziale. In tal senso *“la sicurezza del paziente consiste nella riduzione dei rischi e dei potenziali danni riconducibili all'assistenza sanitaria a uno standard minimo accettabile”.*

Non è escluso che vi sia una correlazione tra rischio in ambito sanitario con comportamenti e/o condizioni legati ad una non corretta e/o non trasparente *governance* amministrativa e/o gestione dei singoli processi, quindi con la risultanza di problemi in ambito sanitario derivanti da una mala amministrazione.

²¹ Autorità Nazionale Anticorruzione, *Determinazione n.12. “Aggiornamento 2015 al Piano Nazionale Anticorruzione” 2015.*

²² Autorità Nazionale Anticorruzione, *Ult. Op. Cit., 33. “Per Soggetti destinatari ci si riferisce in particolare a:*

- *Aziende sanitarie locali comunque denominate (ASL, ASP, AUSL, ULSS, ASS etc.);*
- *Aziende Ospedaliere (AO) e Aziende Ospedaliere di Rilievo Nazionale e di Alta*

Specializzazione (ARNAS);

- *Aziende Ospedaliere Universitarie (AOU);*
- *Istituti Pubblici di Assistenza e Beneficenza (ex IPAB), trasformate in aziende pubbliche*
- *Istituti Zooprofilattici Sperimentali (IZS);*
- *Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (I.R.C.C.S.) di diritto pubblico”.*

Di seguito verranno analizzate le principali aree di rischio nel settore sanitario, con le relative misure preventive e correttive in risposta tali rischi.

3.3 Le principali aree di rischio: eventi corruttivi e relative misure

Nella sintesi avanzata dall'Autorità Nazionale Anticorruzione²³ sono state definite quattro aree di rischio generali relative a:

a) Contratti pubblici.

Relativamente alle operazioni di stipula di contratti pubblici, nel settore della sanità vi sono numerosi fattori che caratterizzano e rendono rischiose tali operazioni.

Data la varietà di beni e servizi acquistati necessari al complesso approvvigionamento degli enti in questione, saranno presenti numerosi operatori coinvolti durante tale processo come: personale infermieristico, clinici, informatici, direzione sanitaria, epidemiologici, farmacisti...

Una condizione altamente a rischio, perché presenta una potenziale prossimità di interessi, viene analizzata nella già citata delibera dell'Autorità Nazionale Anticorruzione. Tale condizione risulta *“generata dal fatto che i soggetti proponenti l'acquisto sono spesso anche coloro che utilizzano i materiali acquistati, con conseguenti benefici diretti e/o indiretti nei confronti dello stesso utilizzatore: ad esempio, i clinici proponenti l'acquisto di materiale di consumo (come ad esempio protesi, farmaci), sono anche i soggetti che*

impiegano tali beni nella pratica clinica e possono quindi orientare la quantità e tipologia di materiale richiesto. In effetti, i prodotti sanitari, avendo un elevato contenuto tecnico, si prestano per la loro peculiarità, a un interesse “oggettivo” alla scelta da parte del committente/clinico”.

In fase preventiva per ridurre tali rischi, risulta necessario in tema dei contratti pubblici, che i Soggetti destinatari rafforzino i livelli di trasparenza durante l'intero ciclo degli approvvigionamenti (qualificazione del fabbisogno, programmazione dell'acquisto, definizione delle modalità di reperimento di beni e servizi, gestione dell'esecuzione del contratto), documentando così le ragioni specifiche per le quali sono state avanzate le fasi di acquisto di determinati prodotti, ed attribuendo in ultima istanza, le giuste responsabilità agli attori interessati.

b) Incarichi e nomine.

²⁴*“L'attribuzione degli incarichi sia interni sia esterni (ad esempio gli incarichi conferiti a legali) deve conformarsi ai principi di trasparenza e imparzialità. Al riguardo è opportuno che i Piani introducano misure di trasparenza ulteriori a quelle già previste dall'art. 41, co. 2 del d.lgs. 33/2013, ai sensi del quale sussiste l'obbligo di pubblicare tutte le informazioni e i dati concernenti le procedure di conferimento degli incarichi di direttore generale, direttore sanitario e direttore amministrativo, responsabile di dipartimento e*

²³ Autorità Nazionale Anticorruzione, *Ult. Op. Cit.*, 33.

²⁴ Autorità Nazionale Anticorruzione, *Ult. Op. Cit.*, 33.

di strutture semplici e complesse, ivi compresi i bandi e gli avvisi di selezione, lo svolgimento delle relative procedure, nonché gli atti di conferimento”.

c) Gestione delle entrate, delle spese e del patrimonio.

Per quanto concerne le attività connesse ai pagamenti, risulta necessario attuare misure che garantiscano piena trasparenza e tracciabilità dei relativi flussi contabili e finanziari.

In questa area potrebbero presentarsi vari rischi corruttivi come: registrazioni di bilancio e rilevazioni non corrette/non veritiere, liquidazione di fatture senza la connessa verifica della prestazione, ritardo nei pagamenti o mancato rispetto della cronologia nella presentazione delle fatture, con il risultato finale di generare malcontenti tra i creditori dell'ente.

²⁵*“Al riguardo, la realizzazione del programma di lavoro previsto dal Percorso Attuativo di Certificabilità (PAC) dei dati e dei bilanci delle aziende e degli enti del SSN rappresenta un fondamentale strumento di controllo e di riduzione del rischio di frode amministrativo-contabile in sanità. Pertanto è importante la sua completa implementazione, che passa attraverso un processo di “miglioramento” dell’organizzazione e dei sistemi amministrativo-contabili. Si raccomanda, quindi, ai Soggetti destinatari di dare evidenza, attraverso i rispettivi siti web istituzionali, del*

percorso di certificabilità dei bilanci, anche attraverso l’indicazione della specifica fase del processo in corso di realizzazione per dare atto dello stato di avanzamento del percorso ai fini del suo completamento”.

Avendo riguardo invece alla gestione del patrimonio, è altresì fondamentale attuare le dovute misure di trasparenza.

Ad esempio, nella gestione dei beni immobili *“occorre prevedere e dare attuazione a misure di trasparenza, a cominciare da quelle obbligatorie riguardanti le informazioni sugli immobili di proprietà di cui all’art. 30 del d.lgs. 33/2013”.*

Grazie alle misure adottate si riuscirà così a tutelare il patrimonio dell'ente, avendo particolare riguardo alle operazioni che hanno per oggetto i beni patrimoniali dello stesso.

d) Controlli, verifiche, ispezioni e sanzioni.

Aree maggiormente sensibili al rischio di corruzione quali, ad esempio: la sicurezza nei luoghi di lavoro e, più in generale, le aree di competenza dei dipartimenti di prevenzione, le autorizzazioni e concessioni con o senza riflessi finanziari, l'accreditamento del privato, la libera professione intramuraria, sono soggette anche in ambito sanitario alle attività di vigilanza, controllo ed ispezione, con l'eventuale irrogazione di sanzioni qualora tali attività non siano adeguatamente attuate.

Lo svolgimento parziale, discrezionale od omissivo di tali attività comporterebbe la specifica adozione di *“misure volte a*

²⁵ Autorità Nazionale Anticorruzione, *Ult. Op. Cit.*, 33.

perfezionare gli strumenti di controllo e di verifica, come per esempio, l'utilizzo di modelli standard di verbali con check list, la rotazione del personale ispettivo, l'introduzione nei codici di comportamento di disposizioni dedicate al personale ispettivo stesso", evitando così che i soggetti a cui tali controlli sono destinati, *si sottraggano ai medesimi o alle sanzioni che ne derivano in caso di inadeguato adempimento.*

In conclusione, di quest'analisi delle misure corruttive in risposta ai relativi rischi presenti nel settore sanitario, si può affermare che le stesse assumono una duplice valenza, in quanto incidono contemporaneamente sull'efficienza dell'organizzazione e, quindi, sull'impiego eticamente più responsabile ed appropriato delle risorse pubbliche, nonché sulla trasparenza dei comportamenti che scoraggiano di per sé i fenomeni corruttivi e il conflitto di interessi.

CONCLUSIONI

“I processi di controllo interno e di gestione del rischio corruttivo devono essere progettati ed attuati tenendo presente le loro principali finalità, ossia favorire, attraverso misure organizzative sostenibili, il buon andamento e l'imparzialità delle decisioni e dell'attività amministrativa e prevenire il verificarsi di eventi corruttivi”.

Efficacia ed efficienza nei controlli interni ed esterni presso gli Enti Pubblici in generale e le Aziende del servizio sanitario in particolare, sono sinonimo di corretta applicazione di processi e procedure amministrativo-contabili e gestionali e contestuale ampia implementazione di sistemi informativi informatizzati che accrescano sicurezza, percorribilità, documentazione delle azioni poste in essere e dei controlli svolti, facilitando anche il Revisore Legale nell'emissione del proprio giudizio annuale sui bilanci dell'Ente.

La cultura della legalità in materia di controlli interni e trasparenza di diversi Enti pubblici della sanità ha trovato in questi mesi la propria strada maestra nell'implementazione, accompagnata da esperti di auditing, d'innovativi processi di controllo supportato da efficaci piattaforme informatiche, progettate in modo conforme alle disposizioni normative che lascino poco spazio alla discrezionalità e tendano ad inibire comportamenti difforni alle azioni previste nelle procedure aziendali in uso, facilitandone l'applicazione, a beneficio sia della Direzione che di tutti gli attori chiave del controllo dell'Ente.

In conclusione, solo quando le attività di controllo interno ed esterno di un Ente Pubblico riescono ad incontrare efficaci ed efficienti sistemi informatici e comprovate professionalità di auditing è realmente possibile riprodurre anche nella Pubblica Amministrazione tutte le condizioni ottimali a ridurre i rischi di errore, frode, corruzione e poca trasparenza nei comportamenti e nell'elaborazione dei dati e valori di bilancio.

BIBLIOGRAFIA

A. Quagli, *Bilancio e Principi Contabili. IPSOA Guide e soluzioni*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., Milanofiori Assago 2018.

Agenzia Nazionale per i Servizi Sanitari Regionali, *Anticorruzione e trasparenza in sanità*, quotidiano della sanità, numero 41 dell'anno 2017.

Assirevi, *Quaderno n.13. "La revisione di bilancio nel sistema sanitario: aspetti normativi e modalità operative"* 2014.

Autorità Nazionale Anticorruzione, *Determinazione n.12. "Aggiornamento 2015 al Piano Nazionale Anticorruzione"* 2015.

Istituto per la promozione dell'etica in sanità (Ispe), *L'anticorruzione possibile, un Decalogo per la sanità*, documento presentato il 6 giugno 2018 al convegno tenutosi presso la sede della Camera di Commercio di Roma "L'etica e l'arte della manutenzione del SSN. L'Anticorruzione possibile: entriamo nel merito".

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *"Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale"* 2018 p1.1.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *"Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale"* 2018 p1.2.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *"Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale"* 2018 p1.3

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *"Circolare vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli Enti pubblici"* 2017, p.1.1

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *"Circolare vademecum per le attività di controllo e vigilanza del Collegio sindacale negli Enti del Servizio Sanitario Nazionale"* 2018 p.6.11

Ministero della Salute, *2ª Giornata Nazionale per la sicurezza delle cure e della persona assistita*, Comunicato stampa n. 15 del 5 febbraio 2019.

Piano Nazionale Anticorruzione, *Allegato 1. "Indicazioni metodologiche per la gestione dei rischi corruttivi"* 2019.

Principio di Revisione Internazionale, ISA ITALIA 200. *"Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali"*.

Principio di Revisione Internazionale, ISA ITALIA 315. *"L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera"*.

Principio di Revisione Internazionale, ISA ITALIA 500. *"Elementi probativi"*.

Principio di Revisione Internazionale, ISA ITALIA 570. *"Continuità aziendale"*.

Principio di Revisione Internazionale, ISA ITALIA 700. *"Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"*.

Prof. R. Agnello, *Quaderno 2 di Revisione aziendale*.

Prof. R. Agnello, *Quaderno 3 di Revisione aziendale*.

R. Bauer, *La Revisione Legale. Tecniche e procedure*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna 2018 (VII ed.).

Transparency International, *Indice di percezione della Corruzione (CPI) nel 2019*, pubblicazione del 23 gennaio 2020.

Transparency International, *rapporto sulla Corruzione e sprechi in sanità*, novembre 2013.

SITOGRAFIA

<http://www.governo.it/sites/governo.it/files/76572-9653.pdf>

https://www.acquistinretepa.it/opencms/opencms/programma_comeFunziona.html

<https://www.consip.it/azienda/chi-siamo>

<https://www.insanitas.it/al-bonino-pulejo-di-messina-il-primo-bilancio-certificato-delle-aziende-del-servizio-sanitario-regionale/>

www.ispe-sanita.it

www.transparency.it