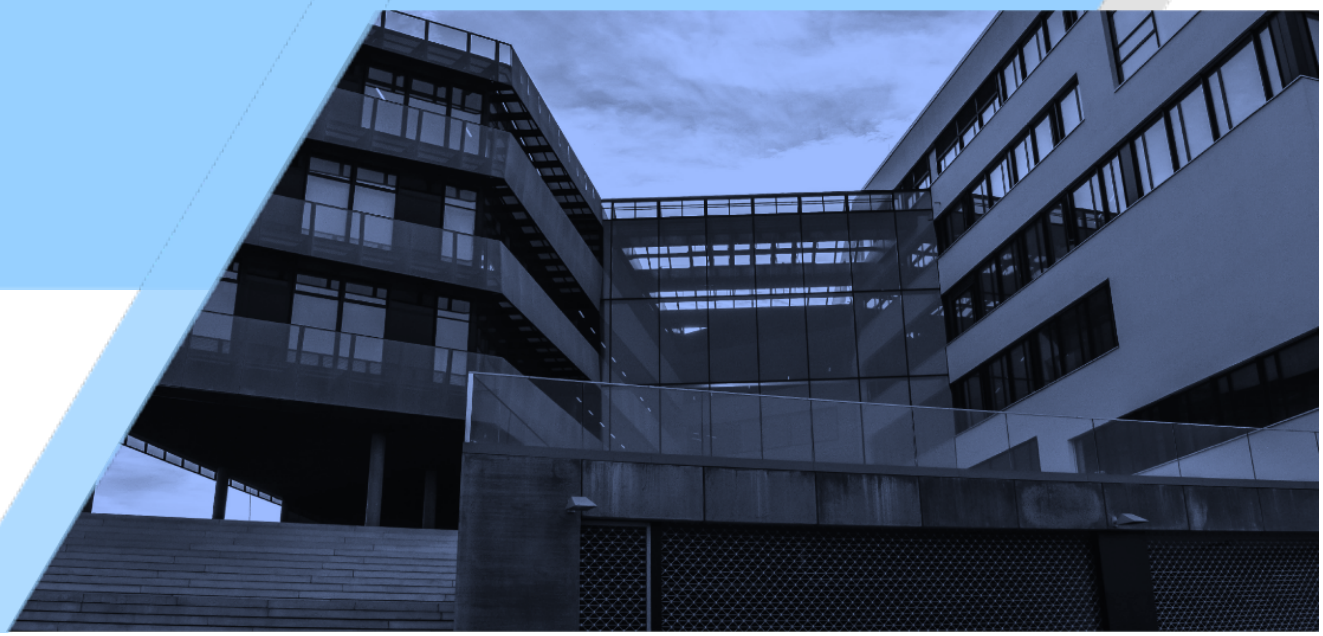
# SANITA' E INNOVAZIONE: I VANTAGGI DI ESSERE UN'AZIENDA SANITARIA CERTIFICATA



**Dott.ssa Francesca Maria Di Serio,**
**Associate Link Audit**
**f.diserio@linkaudit.it**

A chi sta vivendo un momento difficile a causa della pandemia che ci ha colpiti (o per qualsiasi altro motivo):

*Non temete i momenti difficili, il meglio viene da lì.*

(Rita Levi Montalcini)

# Indice

**Indice** 3

**Introduzione** 4

**1. LA QUALITÀ DEL DATO CONTABILE NEL SSN** 6

**2. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELLE AS E IL COSO- REPORT** 8

**3. IL PERCORSO ATTUATIVO DI CERTIFICABILITÀ DI DATI E BILANCI DELLE AZIENDE DEL SERVIZIO SANITARIO** 21

**4. PAC SYSTEM CONTROL E REVISIONE DI UN'AZIENDA DEL SERVIZIO SANITARIO** 28

**Conclusione** 37

**Bibliografia** 38

**Sitografia** 39

**Introduzione**

Il tema centrale attorno il quale si snoderà l'argomento di cui il presente elaborato intende trattare, senza pretesa di esaustività, è quello della tematica sperimentale relativa al "***PAC System Control***", un sistema informatico ed informativo, innovativo e integrato, pensato per le aziende del SSN in applicazione del "Percorso attuativo di certificabilità". Quest'ultimo, il cui acronimo è appunto PAC, è stato definitivamente introdotto con il DM Salute 1/3/2013 - *Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC)* - pubblicato il 26/3/2013, con il quale ha preso avvio la prima fase del processo di avvicinamento alla "certificabilità" dei bilanci delle Aziende Sanitarie pubbliche, della Gestione Sanitaria Accentrata e del Bilancio Consolidato regionale.

Il *PAC System control* viene proposto come soluzione ad un sistema inefficiente e come *input* necessario per intraprendere un percorso di *organizational learning* diretto a focalizzare l'attenzione sul **fattore umano** (agenti) e sulla gestione delle **scelte comportamentali** all'interno delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale.

L'obiettivo è creare un sistema di controllo delle Aziende Sanitarie flessibile ed efficiente che giunga a valle su tutte le unità con la finalità di rendere praticabili le azioni e gli scopi propri del già avviato Percorso attuativo di certificabilità. Infatti, solo attraverso un diretto intervento alla base delle unità operative del Servizio Sanitario Nazionale si può attenuare il rischio del revisore, che sarà chiamato ad esprimere un giudizio sui bilanci delle Aziende Sanitarie, di non riuscire ad individuare errori significativi presenti nel bilancio di esercizio (rischio intrinseco/inerente) che non sono stati rimossi dal sistema di controllo interno (rischio di controllo).

Questo elaborato cercherà di illustrare quali sono gli strumenti indispensabili per arrivare alla **certificazione delle Aziende del Servizio Sanitario**, considerata per la Pubblica Amministrazione uno strumento fondamentale di garanzia, attendibilità e correttezza dell'informativa economico-finanziaria. Ciò perché la necessità di accogliere approcci innovativi nasce dal fatto che l'Azienda Sanitaria è, per servizi offerti, dimensioni e

complessità, altamente esposta al rischio di adottare un resoconto di valori e informazioni finanziarie inappropriate nella forma e nella sostanza. A tal proposito bisogna evidenziare come solo attraverso un processo di armonizzazione contabile (d. lgs 118/2011) e di certificabilità di bilancio (d. interministeriale 17/09/2012) si possano porre le basi per ottenere un sistema tracciante, trasparente e perciò volto a ridurre il fenomeno corruttivo all'interno delle Aziende del Servizio Sanitario

Il sistema informatico ed informativo *Pac System Control* è in tal senso capace di mappare ruoli e responsabilità (chi fa che cosa) di tutti gli attori responsabili dei processi interni e della correttezza, completezza e veridicità dei dati e delle informazioni da loro gestiti e riflessi sul documento principe che rappresenta l'Azienda: il Bilancio di esercizio nei suoi schemi economici, finanziari e patrimoniali.

# 1. LA QUALITÀ DEL DATO CONTABILE NEL SSN

Ai sensi dell'art. 2423, comma 2, del codice civile: "*il bilancio deve essere redatto con **chiarezza** e deve rappresentare in modo **veritiero e corretto** la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio*".

Un bilancio **chiaro** deve consentire agli utilizzatori di bilancio di comprendere come si è formato il reddito di esercizio e le componenti del Patrimonio di funzionamento.

La clausola della **veridicità e della correttezza** invece prevede che il bilancio di esercizio offra un "quadro fedele" della situazione aziendale. Ciò vuol dire che le voci di bilancio devono essere basate su dati quanto il più possibile vicini alla realtà (attendibili) - essendo impossibile realizzare una verità oggettiva[1] - ed esprimere valutazioni condotte secondo i criteri di legge e quelli tecnico- professionali.

L'Azienda sanitaria è, per servizi offerti, dimensioni e complessità, altamente esposta al rischio di adottare un resoconto di valori e informazioni finanziarie inappropriate nella forma e nella sostanza.

Valori e informazioni contenute nei "Bilancio d'esercizio" delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale presentano un numero ed una pluralità molto elevata di eventi rischiosi che possono incidere e interferire sulla veridicità e correttezza del bilancio:

- **RISCHI INTRINSECI**: legati alle particolari tipologie di attività proprie del settore sanitario; ad es. ciclo acquisti di beni/servizi e investimenti, ciclo prestazioni attive e incassi.
- **RISCHI DI CONTROLLO**: legati a dimensioni, volumi e distribuzione delle strutture nel territorio; cultura dei controlli, discrezionalità sul rispetto di leggi, regolamenti e direttive interne; acquisizione e utilizzo di sistemi[2].

Gli **amministratori**, che redigono il bilancio, devono **operare correttamente le stime e le iscrizioni delle diverse voci**. Dove operare correttamente significa:

- comportarsi in **buona fede;**
- attenersi alle **regole di valutazione stabilite dalla legge;**

[1] Molte poste sono frutto di stime e congetture legate alla circostanza che nel momento in cui viene redatto il Bilancio diverse operazioni sono ancora in corso ed il loro esito incerto.

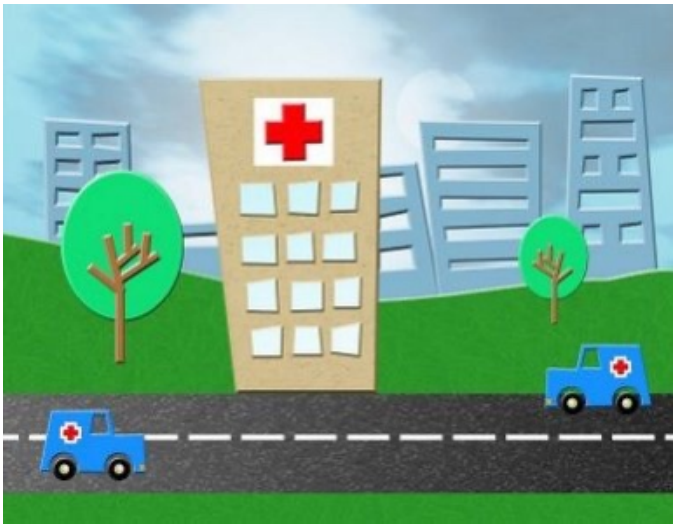
[2] Roberto Agnello, "*La Revisione del bilancio delle Aziende Sanitarie*", corso di formazione in Revisione Legale, 2018 (lezioni frontali e materiale didattico di approfondimento).

- seguire le corrette **regole contabili;**
- applicare le **tecniche di valutazione con scrupolo e diligenza**.

Fatta questa premessa è chiaro come "**la qualità del dato contabile**" dipenda non solo dall'effettiva correttezza numerica del dato in sé, ma anche dal Sistema di Controllo Interno (**SCI**) di un'azienda e perciò dalle capacità gestionali e organizzative dell'intero team aziendale che sta alla base di essa.

# 2. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELLE AS E IL COSO- REPORT

La gestione di un'impresa è costantemente sottoposta **all'incertezza derivante da fattori interni ed esterni al sistema**; la dinamicità e complessità aziendale, unita alla razionalità limitata dei soggetti decisori, comportano condizioni di **rischio** che gravano sul processo di raggiungimento degli obiettivi[3].



Il **Sistema di Controllo Interno** delle aziende sanitarie viene introdotto con **il D.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, all'art. 149**. al fine di mantenere un valido sistema gestionale all'interno delle aziende.

In generale il **sistema di controllo interno (SCI)** di un'azienda è definito dal principio **ISA[4] 315** come "*il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle 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 alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine 'controlli' si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno*".

Un efficace Sistema dei Controlli Interni è rivolto perciò a perseguire obiettivi di:

- **economicità;**
- **attendibilità delle informazioni;**

[3] D. Mancini, *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale*, Giappichelli 2005, p.59.

[4] Principi Internazionali di Revisione

- **conformità a leggi e regolamenti[5].**

L'ISA 315 precisa che il Sistema dei Controlli Interni deve essere composto almeno da **cinque componenti**, strettamente correlati tra loro, sulla base dei quali il management deve basare le proprie scelte gestionali in modo tale da perseguire efficacemente la *mission* aziendale.

Lee cinque componenti minime del Sistema dei Controlli Interni sono:

1) l'**ambiente di controllo** (*environment*), che rappresenta la base su cui poggia tutto il Sistema dei Controlli Interni, L'analisi di questa componente mira a definire aspetti riguardanti:
   - ➢ la cultura aziendale;
   - ➢ i comportamenti tra i soggetti (relazioni interpersonali tra le unità operative) e dei soggetti (integrità, etica, onestà);
   - ➢ i fattori di resistenza al controllo (ad esempio qualora siano presenti codici comportamentali ed una eventuale resistenza ad essi).
2) il processo adottato dall'impresa per la **valutazione del rischio** (*risk assessment*); la direzione aziendale deve infatti:
   - ➢ valutare i possibili eventi rischiosi, mappandoli;
   - ➢ descrivere gli eventi valutati come rischiosi;
   - ➢ valutare la probabilità di accadimento del rischio;
   - ➢ delineare un'eventuale procedura di risposta al rischio rilevato.
3) il **sistema informativo** che l'impresa deve adottare (*information and comunication*) al fine di raggiungere gli obiettivi concernenti l'informativa economico-finanziaria. Alla base di esso vi deve essere un adeguato sistema di controllo informatico che permetta l'accesso al sistema solo dei soggetti autorizzati (ad esempio limitazioni all'accesso tramite apposite credenziali che ogni singola unità operativa potrà utilizzare solo nel relativo settore di sua competenza), l'integrità e la completezza dei dati nonché l'efficienza del sistema operativo nei tempi e nelle modalità richieste dai processi aziendali.
4) le **attività di supervisione** (*monitoring*), svolta dalla direzione aziendale, è fine a

[5] R. Bauer, *La revisione legale, Maggioli editore*, Maggioli 2018, pag.227 e ss.

garantire il continuo monitoraggio del Sistema dei Controlli Interni in modo tale da individuare eventuali nuovi rischi operativi, verificare il rispetto degli obiettivi prestabiliti entro i termini e le modalità previste. Le attività di monitoraggio includono le normali attività di amministrazione e supervisione all'interno di un'azienda più eventuali valutazioni specifiche richieste dalla natura del cambiamento apportato all'azienda (variazione di strategie, ristrutturazioni aziendali, ecc…)

5) le **attività di controllo** (*control activities*), ossia le azioni predisposte dal management volte a ridurre i rischi ad un livello accettabile. Gli indicatori che permettono di verificare l'efficacia dell'attività di controllo della direzione aziendale sono:

- ➢ valutazione della performance;
- ➢ controlli fisici (inventario fisico, servizi di vigilanza;
- ➢ controlli in tema di *information technology* (IT);
- ➢ verifica della separazione delle funzioni (ad esempio le funzioni IT devono essere separate dagli altri uffici).

Queste componenti, riprese dall'ISA 315, sono state individuate da una commissione di studio di professionisti denominata *Treadway Commission*, dopo una lunga ricerca iniziata negli anni 80 e conclusasi con la pubblicazione nel 1992 del cosiddetto **"*CoSO Report*"**, ossia **l'Internal Control Integrated Framework.** Comunemente chiamato CoSo, esso definisce le cinque componenti del Sistema di controllo interno (S.C.I.) come tutte interessate da **tre obiettivi**:

- obiettivi di efficienza operativa (controllo di gestione);
- obiettivi di adeguatezza dell'informativa (controllo amministrativo- contabile);
- obiettivi di conformità alla normativa (compliance).

Il CoSo è stato rivisto nel 2017 con il nome di *Enterprise Risk Management (ERM)*, aggiungendo aspetti quali:

- definizione degli obiettivi di controllo;
- identificazione dell'evento da verificare;
- valutazione del rischio.

La versione più conosciuta ed utilizzata rimane comunque quella aggiornata al 2013.

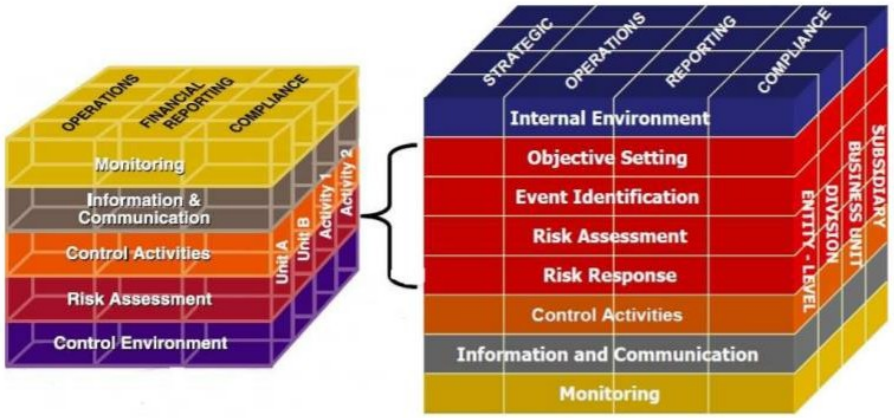



**Figura 3 - Confronto tra CoSo 2013 e ERM del 2017**

Nella faccia del cubo principale troviamo le **componenti**, nella faccia superiore gli **obiettivi** mentre in quella destra vi sono i **livelli dell'organizzazione** (unità operative).

Bisogna infine tenere presente come il Coso Report nonché lo SCI fornisca solo una **ragionevole e non un'assoluta sicurezza sull'attendibilità dell'informativa finanziaria**. Sussiste sempre infatti la possibilità che il giudizio professionale nel prendere le decisioni possa essere condizionato da fattori soggettivi, che errori umani impediscano talvolta al sistema di funzionare, che vi sia una forzatura del controllo da parte della direzione o ancora che i controlli non vengano messi appositamente in atto dal management dopo un'attenta analisi di costi/benefici.

# 1. Gli attori del Sistema dei Controlli Interni nel settore sanitari.

Nell'ambito del SSR, l'applicazione del CoSo Report da parte della direzione aziendale non risulta di facile attuazione. Può essere utile a tal proposito individuare gli attori che interagiscono con il Sistema dei Controlli Interni delle aziende sanitarie in modo tale da comprendere il funzionamento del sistema stesso e come esso possa essere gestito più efficientemente.

Nelle aziende del SSR si possono individuare **due diversi livelli di controllo interno ed esterno**, distinguibili sulla base della collocazione dell'organo che esercita la funzione o degli strumenti utilizzati.

Con il **Decreto Legislativo 27 ottobre 2009**, n. 150 e con il Decreto Legislativo **30 giugno 2011**, n. 123 emanato in attuazione alla delega contenuta nell'art. 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Con D.Lgs. 123/2011, in particolare, il Governo ha provveduto, fra

l'altro, alla riforma del controllo di regolarità amministrativa e contabile, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e all'articolo 2 del D.Lgs. 286/1999, procedendo al riordino del sistema dei controlli preventivi e successivi, alla loro semplificazione e razionalizzazione, nonché alla revisione dei termini attualmente previsti per il controllo.[6]

I soggetti cui competono le funzioni di **controllo interno**, possono essere così identificati[7]:

1) la **funzione di Controllo della dirigenza** delle U.O.C e della direzione strategica.il **responsabile del controllo sulla gestione**;
2) **l'Internal auditing**. Come espressamente previsto **dall'Azione A.1.7 del PAC[8]** adottato con Decreto della Regione Siciliana le aziende del Servizio sanitario Nazionale sono state obbligate alla "*Istituzione di una funzione d'Internal audit indipendente ed obiettiva, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione amministrativo-contabile aziendale*".

Le finalità che orientano le attività e le azioni intraprese dall'Internal audit sono:

- monitoraggio continuo gli eventi rischiosi relativi allo specifico ciclo di bilancio della sanità, con una valutazione della probabilità di verifica e dell'impatto in caso di verifica;
- supporto tecnico specialistico alla Direzione per il miglioramento continuo delle componenti del Sistema dei Controlli Interni;
- svolgimento di controlli di terzo livello sui Dirigenti.

L' *Internal Audit* ha un ruolo consultivo/propositivo rivolto a favorire l'individuazione di opportunità di miglioramento in coerenza con obiettivi e azioni previste dal Percorso Attuativo di Certificabilità della Regione. Tale organo gode di **autonomia libera da condizionamenti**, quali: conflitti d'interesse individuali, limitazione del campo d'azione, restrizioni nell'accesso a informazioni, rapporto di dipendenza gerarchica nei confronti di coloro che verifica o difficoltà analoghe. Tale funzione, nel SSR, è posizionata

---

[6] Quaderni contabili Assirevi, nr. 13 "*La Revisione di bilancio nel sistema sanitario: aspetti normativi e modalità operative*" (2014).

[7] Di seguito verranno approfonditi solo alcuni degli attori citati in quanto ritenuti di particolare rilevanza per l'argomento della tesi.

[8] Acronimo di Percorso attuativo di certificabilità di dati e bilanci delle aziende sanitarie. Verrà analizzato in maniera più approfondita nel capitolo 2.

nell'organizzazione in staff al Direttore Generale e solo a quest'ultimo dovrà relazionare e rispondere per le proprie attività.[9]

3**) il responsabile regionale per la GSA (terzo certificatore)[10];**

**3) il responsabile della prevenzione della corruzione e trasparenza (RPCT);**

4) **Il Collegio sindacale; i**l Collegio Sindacale è l'organo che nelle Aziende del Sistema Sanitario Nazionale rappresenta il nesso logico tra norma - decreto PAC - ed applicazione di essa nella realtà aziendale sanitaria. Il Collegio Sindacale delle aziende sanitarie svolge i propri compiti secondo i criteri previsti dal codice civile e dalle correlate *"Norme di comportamento del collegio sindacale"* del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, per quanto applicabili, nonché dalla normativa specifica di riferimento.[11] Le norme che ne disciplinano la costituzione e il suo funzionamento[12], prevedono una durata in carica dell'organo di controllo di tre anni e una composizione di numero **tre membri**, di cui uno designato dal presidente della Giunta regionale, uno dal Ministro dell'Economia e delle Finanze ed uno dal Ministro della Salute. In merito alla **composizione "mista" del Collegio sindacale in quanto**

---

[9] Prof. Roberto Agnello, "*La Revisione del bilancio delle Aziende Sanitarie*", corso di formazione in Revisione Legale, 2018 (lezioni frontali e materiale didattico di approfondimento).

[10] L'articolo 22 del Dlgs n. 118/2011, alla lettera d) ha previsto che le Regioni individuino un Responsabile regionale (Terzo Certificatore) che, con riferimento alla G.S.A. (specifico centro di responsabilità all'interno di ogni struttura organizzativa sanitaria, denominato "Gestione sanitaria accentrata")presso la Regione, certifichi:

- in sede di rendicontazione trimestrale, la regolare tenuta dei libri contabili e della contabilità, la riconciliazione dei dati economico patrimoniali della G.S.A. con le risultanze del bilancio finanziario, la riconciliazione dei dati di cassa, la coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali di rilevazione dei conti con le risultanze della contabilità;
- in sede di rendicontazione annuale, quanto sopra indicato nonché le risultanze del bilancio a quelle della contabilità.

[11] La disciplina del collegio sindacale è regolata da una pluralità di fonti normative, ciascuna riferita alla particolare tipologia di ente preso in considerazione (ASL e AO, AOU e IRCCS). Nello specifico, per le Aziende sanitarie locali (ASL) e per le Aziende ospedaliere (AO), la norma generale di riferimento è l'articolo 3-ter del decreto legislativo n. 502/1992, mentre per le Aziende ospedaliero-universitarie (AOU) e per gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS), dall'articolo 4, comma 3, del D.lgs. n. 517/1999, n.229 e dall'articolo 4 del D.lgs. n. 288/2003. Comunque, l'articolo 3-ter del D.lgs. n. 502/1992, che, come appena detto, reca la disciplina del Collegio sindacale delle aziende sanitarie ed ospedaliere, è da considerarsi norma generale di riferimento anche per i restanti enti del Servizio sanitario nazionale. Ricordiamo inoltre che l'attuale disciplina in merito a "composizione, durata e requisiti" del Collegio sindacale, è stata integrata con l'art. 1, c. 574 L.23 dicembre 2014, n. 190.

[12] Articolo 3-ter, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502.

**Organo di controllo**, e, in particolare, alla presenza all'interno del Collegio sindacale dei due rappresentanti dello Stato (uno, designato dal Ministro della salute, e l'altro, dal Ministro dell'economia e delle finanze), si evidenzia che essa collima con l'esigenza di garantire alle Amministrazioni designanti di essere adeguatamente e costantemente informate sull'andamento della gestione degli enti in questione. Per quanto riguarda poi, più specificamente, la presenza, in seno al Collegio, del rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze, occorre precisare che la stessa è da ritenersi necessaria, in quanto, per il suo tramite, viene assicurata una più incisiva attuazione delle prioritarie esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, funzionali alla tutela dell'unità economica della Repubblica, ai sensi dell'articolo 120 della Costituzione. Ai sensi dell'art 3-ter del D.Lgs n. 502/1992, i componenti devono essere scelti tra gli iscritti nel registro dei **revisori legali**[13] ed in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità tipici per lo svolgimento di incarichi di tale portata. Le motivazioni che hanno indotto il legislatore a richiedere il possesso dei **requisiti di professionalità** sono dovute sia alla complessità dei compiti affidati all'Organo di controllo, simili a quelli affidati al Collegio sindacale delle società di capitali, che **all'adozione da parte delle aziende sanitarie della contabilità di tipo economico-patrimoniale**, tipica delle aziende private, al posto di quella finanziaria, caratteristica, invece, degli enti di natura pubblicistica. La professionalità e la competenza dei componenti del collegio sindacale, unite ad un ampliamento delle funzioni sulla valutazione economica, risultano essere dunque un importante strumento per promuovere una **crescita culturale dell'intero apparato dirigenziale.** In generale tra i requisiti richiesti, a tutti coloro che sono stati indicati a ricoprire l'incarico di sindaco presso le Aziende sanitarie vi è in primo luogo quello della **indipendenza**, previsto dall'articolo 21 del decreto legislativo n. 123/2011. Il possesso del requisito di indipendenza è finalizzato a garantire che l'incarico sia svolto con obiettività e integrità, in assenza di situazioni di potenziale conflitto d'interessi – tra l'attività di sindaco e quella dell'ente soggetto a controllo – che potrebbero verificarsi laddove lo stesso

[13] Fanno eccezione a tale regola, però, i funzionari del Ministero dell'economia e delle finanze, per i quali, in luogo dell'iscrizione a tale registro, è invece, sufficiente aver esercitato, per almeno tre anni, le funzioni di revisore dei conti o di componente di collegi sindacali.

sindaco fosse portatore di interessi diretti o indiretti durante lo svolgimento dell'incarico.

Tra le funzioni affidate al collegio sindacale, l'articolo 3-ter, del D. Lgs. 1992, prevede che quest'ultimo eserciti attività di:

- verifica dell'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico;
- vigilanza **sull'osservanza della legge**;
- verifica della **regolare tenuta della contabilità** e della conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, ed effettua periodicamente verifiche di cassa; attraverso l'espressione di un pa**rere di conformità ai modelli di rappresentazione contabile nonché un motivato giudizio di attendibilità, congruità e coerenza delle previsioni economiche.**
- **Interfaccia, di norma con cadenza almeno trimestrale con Regione**, anche su richiesta di quest'ultima sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i possibili sospetti di gravi irregolarità.

La struttura interna del sistema di controllo appena descritta per le Aziende del Servizio sanitario è, inoltre, supportata anche da un sistema dei **controlli esterni**, composto da due categorie di soggetti: il **revisore indipendente esterno** e il controllore *oversight*.

Il revisore esterno è individuato nella figura del revisore contabile (prevalentemente inquadrato nella figura della società di revisione). Per quanto concerne il controllore *oversight* è individuato dalle norme nelle seguenti figure:

1) Organismo indipendente di valutazione (OIV).
2) **Corte dei conti;** ai sensi dell'art. 1, comma 170, della legge **23 dicembre 2005, n. 266**, i Collegi Sindacali delle Aziende del Servizio Sanitario (ASP, ASL E AO) devono, come precedentemente evidenziato, inviare alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti una relazione sul bilancio di previsione ed una relazione sul bilancio d'esercizio.
3) Ministero dell'Economia e delle Finanze;
4) **Ministero della Salute;**
5) **Assessorati Regionali della salute e dell'economia.**

## 2. Il ruolo del Revisore contabile e il quadro normativo di riferimento per la revisione delle AS

A seguito del D.Lgs. 502/1992 e del D. Lgs. 24 febbraio del 1998 si deve attendere la **Legge Finanziaria del 2006** (Legge n. 266/2005) per riproporre il tema dei sistemi di controllo nel sistema sanitario.

In particolare, **l'art. 1, comma 291**, introduce, per la prima volta, l'istituto della **revisione contabile** da attivare presso le ASL e le AO come elemento che potrebbe **mitigare la mancanza di regole comuni**, sia da un punto di vista di **principi di comportamento da seguire** sia da un punto di vista di **sistema di controlli interni**.

Nonostante l'apparente obbligatorietà imposta, tale norma non ha trovato una reale applicazione da parte di tutte le regioni.

In particolare, le regioni che hanno per prime avviato un percorso che si è concluso con la revisione contabile del bilancio delle aziende sanitarie appartenenti al SSR sono la Toscana, l'Umbria, la Basilicata oltre alla Provincia autonoma di Trento, per le quali però non vi è stato un esito positivo nell'emissione del giudizio di revisione sul bilancio soggetto a certificazione.

Secondo il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200** ("*Obiettivi generali del revisore indipendente …*"), "*La **finalità** della revisione contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio**. Ciò si realizza **mediante l'espressione di un giudizio** da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto correttamente, in tutti gli **aspetti significativi**, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in **conformità** al **quadro normativo sull'informazione finanziaria** applicabile.*"

Il **giudizio** del revisore (detto anche "***audit opinion***"), sebbene fondato sull'**autonomo** e **libero** esercizio del proprio **giudizio professionale**, deve essere **formalizzato** dal revisore stesso attraverso una delle **forme "tipiche"** stabilite dai **principi di revisione internazionale**.

Nello specifico il **revisore** può esprimere i seguenti "**tipi**"[14] di giudizio sul bilancio:

- un **giudizio positivo**, definito come "**giudizio senza modifica**" **(ISA Italia n. 700**,

[14] Le tipologie di giudizio si sono rese necessarie per evitare forme di giudizio differenti da caso a caso e sono internazionalmente accettate.

"*Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*"), che viene espresso qualora il revisore acquisisca una **ragionevole sicurezza**[15] concluda che il bilancio nel suo complesso non contenga errori **significativi**[16] dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali e che sia in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile. Tale giudizio dovrebbe rappresentare la normalità dei casi.

- un "giudizio **con modifica**" **(ISA Italia n. 705**, "*Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*"), **suddividibile** nelle seguenti tre **tipologie** di giudizio:
  - "giudizio **con rilievi**", (errori individuati o non, significativi, ma non pervasivi[17] che rendono il bilancio veritiero e corretto a eccezione delle voci per le quali il revisore ha espresso un rilievo).
  - "giudizio **negativo**", (errori significativi e pervasivi che rendono il bilancio non veritiero e corretto).
  - "**dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**", (impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio con possibili effetti sul bilancio significativi e pervasivi).

Sulla base delle disposizioni più recenti in tema di controllo unitamente alla prassi professionale si è reso sempre più necessario lo scambio di informazioni tra i vari organi di controllo per meglio garantire il monitoraggio della gestione pubblica tra **collegio dei revisori e società di revisione**, al fine di istaurare un reciproco e costante flusso di informazioni e dati utili per lo svolgimento dei rispettivi incarichi, proprio perché - vista la diversa natura e funzione dell'organo di revisione interno, rispetto al controllo esterno - le informazioni raccolte dai due soggetti possono essere diverse e rilevanti per lo

---

[15] Per ragionevole sicurezza si intende un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.

[16] Un errore è significativo, se preso singolarmente o insieme ad altri, è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

[17] Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti **pervasivi** sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore: a) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; b) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero c) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

svolgimento delle reciproche attività.

Quanto, invece, al raccordo tra **società di revisione e organo di governo aziendale** (le funzioni dirigenziali di Direttore Generale e Responsabile della GSA) lo stesso potrà essere disciplinato dalla convenzione (lettera di incarico) che l'ente controllato sottoscriverà con la società di revisione.

In particolare, la lettera di incarico potrebbe definire le informazioni che debbono essere comunicate, la forma, la tempestività e i soggetti destinatari delle stesse o di parti di esse.

Tutto ciò nell'ambito del c.d. controllo collaborativo mantenendo sempre un comportamento ispirato alla neutralità ed indipendenza professionale.

Per il raccordo tra **controlli esterni, società di revisione e Corte dei Conti**, ci si potrebbe riferire all'art. 3 comma 8 della Legge 20/1994 in materia di dati e informazioni utili alla Corte dei Conti nell'ambito della sua attività di magistratura contabile.

## 3. L'armonizzazione contabile e la certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi

Il legislatore, servendosi di una serie di disposizioni normative, ha ritenuto opportuno evidenziare il fondamentale ruolo del revisore esterno per il completamento del sistema dei controlli afferenti alle Aziende Sanitarie.

Solo con la pubblicazione del patto per la Salute **2010-2012** che poneva in capo alle regioni l'onere di *"avviare un percorso per perseguire la certificabilità dei bilanci"*, si è nuovamente incentrata l'attenzione sulla revisione contabile[18].

Ciò è stato possibile anzitutto attraverso il Decreto Ministeriale 42/2011 che ha introdotto il concetto della **qualità dei dati** contabili delle Aziende del Servizio Sanitario e, conseguentemente, ha rifocalizzato l'attenzione sul sistema dei controlli interni e di governance.

Il citato Decreto del **18 gennaio 2011** attribuisce, dapprima, una serie di rilevanti

[18] È previsto che l'attività di certificazione venga svolta attraverso apposito incarico conferito dalla Regione cui l'ente appartiene a soggetti iscritti nel registro di cui all'art. 2 del **Decreto Legislativo 27 Gennaio 2010 n. 39**, tenuto conto della loro indipendenza, dimensione organizzativa ed idoneità tecnica nonché dei requisiti specifici da definirsi con un successivo decreto relativi alle incompatibilità, all'indipendenza, alla dimensione organizzativa e all'idoneità tecnica, alla durata degli incarichi e alle relative responsabilità.

responsabilità ai Direttori Generali delle Aziende sanitarie ed ospedaliere finalizzate, in prima battuta, a conferire **qualità al sistema di controllo interno dell'Azienda** e, successivamente, a **rendere possibile che i bilanci di tali entità siano sottoposti al giudizio professionale di un revisore legale.**

Di seguito possiamo inquadrare il percorso normativo di riferimento:

- Decreto 11.02.2002 – MEF avente ad oggetto lo schema di bilancio delle Aziende Sanitarie ed Ospedaliere che sostituisce il precedente.
- Decreto L. 266/2005 – controllo Corte dei conti che introduce il concetto di certificazione dei bilanci.
- Decreto 13.11.2007 – con il quale viene delineato il Modello di rilevazione del conto economico e dello stato patrimoniale.
- D.Lgs.n.118/2011 – con focus **Armonizzazione contabile**. Con l'approvazione del D.lgs. 118/2011 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" è stata avviata una nuova importante riforma in materia di contabilità delle aziende del comparto sanitario pubblico. Il citato Decreto, nel confermare sostanzialmente il contenuto della precedente norma di riordino - il Decreto Legislativo n. 502 del 30 dicembre 1992 (D.lgs. 502/1992) e successive modificazioni e integrazioni (di seguito s.m.i.) - pone al centro dell'attenzione la necessità di conferire una **struttura uniforme** al sistema di bilancio delle aziende del SSR imponendo alle stesse di redigere i bilanci attenendosi allo schema indicato. Contiene, inoltre, i "***Principi contabili generali ed applicati per il settore sanitario***", attraverso i quali**, si auspica di superare le difformità registrate negli ultimi vent'anni nel sistema dei bilanci delle aziende** citate conferendo agli stessi bilanci caratteri di **trasparenza, armonizzazione e comparabilità delle informazioni finanziarie**.
- D. Lgs. n. 123/2011 introduce la 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 avvia la regolamentazione del percorso per addivenire alla certificabilità dei bilanci sanitari ed introduce l'obbligo di certificazione dei bilanci per tutte le Aziende Sanitarie nazionali. Viene **progettato e imposto agli**

**Enti pubblici del Servizio Sanitario il più completo e dettagliato modello di Sistema di Controllo Interno[19] in uso tra le Pubbliche Amministrazioni**, analogo a quello delle più grandi ed evolute società private con:

- ➢ l'obbligo di adozione di un corposo "set standard" di **procedure amministrativo-contabili** e gestionali (**Decreto PAC del 01.03.2013**);
- ➢ l'implementazione di azioni, ruoli e responsabilità di controllo interno ben definite;
- ➢ 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.

- Decreto 01.03.2013 – MEF e M. della Salute che finalmente introduce la Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC).

[19] Analizzato già nelle pagine precedenti, in particolare prg. 2.3 e seguenti.

# 3. IL PERCORSO ATTUATIVO DI CERTIFICABILITÀ DI DATI E BILANCI DELLE AZIENDE DEL SERVIZIO SANITARIO

Con la pubblicazione del Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del decreto lgs. 1° marzo 2013 - **Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC)**- ha preso avvio, a livello nazionale, la prima fase operativa del processo di avvicinamento alla "certificabilità" dei bilanci sanitari pubblici.

Il Percorso Attuativo della Certificabilità è finalizzato al raggiungimento degli **standard organizzativi, contabili e procedurali, necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci** delle Aziende Sanitarie, della GSA (istituita con il decreto 118/2011) e del consolidato sanitario regionale.

## 3.1 Il percorso attuativo di certificabilità (PAC) e le innovazioni apportate nelle aziende sanitarie.

La continua evoluzione istituzionale e gestionale della sanità pone importanti sfide a coloro che operano nella funzione economico-finanziaria delle Aziende sanitarie pubbliche. Le **Regioni** infatti attribuiscono una crescente importanza al perseguimento dell'equilibrio di bilancio e, di conseguenza, i sistemi informativi si evolvono di pari passo offrendo un volume di informazioni sempre più ampio e differenziato. La loro gestione richiede tuttavia crescenti capacità di organizzazione, formalizzazione e verifica dei flussi per garantire e accrescere l'attendibilità dei dati contabili.

Il Decreto Ministeriale PAC rappresenta l'attuazione di un percorso normativo che ha visto, nell'ordine: la Legge 266/2005 e l'articolo 11 del Patto per la Salute 2010−2012, con i quali si iniziavano i concetti di certificazione dei bilanci; il D.lgs. 118/2011, con il quale viene resa obbligatoria la tenuta della contabilità economico patrimoniale e la redazione del bilancio della Gestione Sanitaria Accentrata e del bilancio consolidato sanitario regionale; la "Valutazione straordinaria delle procedure amministrativo contabili", con la quale è stato avviato un primo monitoraggio sul sistema di controllo interno delle Aziende Sanitarie Pubbliche; il DM 17/9/2012 sulla "certificabilità", ed in particolare attraverso la casistica applicativa ad esso allegata, con il quale sono state poste le basi per la

predisposizione di bilanci di esercizio delle Aziende Sanitarie Pubbliche omogenei a livello nazionale.

Il Decreto del 17/09/2012 dei Ministeri della Salute e dell'Economia e delle Finanze, in attuazione dell'art. 1 comma 291 della Legge 266/2005 prevede che le Regioni presentino un programma di azione (Percorso Attuativo della Certificabilità – PAC) finalizzato al conseguimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli enti del proprio sistema sanitario.

Il Sistema di controllo interno delle aziende del Servizio Sanitario Regionale è stato potenziato, nei più generali assetti organizzativi e di governo, dai modelli standard imposti dal PAC (Percorso Attuativo di Certificabilità). Esso è stato strutturato per consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi cui le aziende del sistema sanitario possono incorrere.

Le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della propria autonomia, si dotano di strumenti adeguati a garantire il controllo di regolarità amministrativa e contabile garantendo la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. E ancora permettono di verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione); nonché valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza); e ancora permettono di valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.

## 3.2 La certificabilità e il PAC

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

I Decreti Interministeriale del 17 settembre 2012 e 1° marzo 2013, obbligano tutti gli Enti

del SSN a "*garantire, sotto la responsabilità ed il coordinamento delle Regioni di appartenenza, la certificabilità dei propri dati e dei propri bilanci*".

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.

A tal proposito, l'articolo 2, 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**.[20]

Con il decreto certificabilità viene 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.

Il PAC ha un orizzonte temporale di 36 mesi a decorrere dalla data di approvazione da parte del Tavolo di verifica degli adempimenti.

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 GSA e del bilancio consolidato.

Il decreto in discorso afferma, quindi, esplicitamente che l'obiettivo di questo percorso è di **giungere alla revisione legale dei bilanci**. Tuttavia, occorre evidenziare 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

[20] Ministero dell'Economia e delle Finanze, circolare 2018 sul Collegio sindacale.

come possibile opzione.

Gli obiettivi comuni che gli Enti del SSN, GSA e consolidato regionale devono raggiungere risultano essere: standard organizzativi, contabili e procedurali (declinati per requisiti generali, ciclo attivo, ciclo passivo e netto).

Le novità apportate possono essere analizzate sotto due punti di vista:

- Da una parte, infatti, il decreto sposta l'attenzione dalla realtà aziendale a quella delle Regioni, cui viene affidata la responsabilità di condurre il sistema verso il nuovo *status* di "certificabile". Questa scelta risponde alla nuova chiave di lettura del sistema di controllo della spesa sanitaria, orientato a favorire la verifica della "tenuta" finanziaria dei sistemi regionali prima che delle singole aziende.
- Dall'altra, si assiste allo spostamento dell'attenzione dal sistema di controllo esterno (la certificazione) ai presupposti necessari al suo raggiungimento interno (il sistema normativo e di procedure interne), definito dalla norma "Certificabilità". Alla luce di questi nuovi presupposti viene delineato il nuovo modello di controllo interno, ben distinguendo tra fase a regime e periodo necessario a garantire la transizione dei diversi sistemi regionali.

## 3.3 Il percorso alla certificazione

Il percorso orientato al raggiungimento della certificazione dei bilanci della sanità pubblica, nel contesto normativo nazionale, si è caratterizzato con le seguenti "tappe" logiche:

- armonizzazione contabile, attraverso l'approvazione del D.lgs. n. 118/2011 e sua casistica applicativa (art. 1 del D.M. 17 settembre 2012);
- valutazione straordinaria delle procedure amministrativo contabili (D.M. 18 gennaio 2011);
- percorso alla certificabilità dei bilanci (D.M. 17 settembre 2012, art. 2 e seguenti);

Nel percorso delineato è di particolare importanza l'emanazione del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 recante: "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi", in attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, di delega in materia di federalismo fiscale, con il quale (Titolo II del decreto) sono state introdotte, a partire dall'esercizio 2012, nuove norme contabili e di bilancio per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria, finanziata con le risorse destinate al Servizio Sanitario Nazionale.

Innovativa appare l'introduzione di una cornice normativa coordinata ed organica, su base nazionale, indispensabile per superare l'attuale disomogeneità dei criteri di valutazione che, introdotti nel tempo dalla non uniforme legislazione regionale, non ha, finora, consentito una coerente e trasparente comparazione.

Nell'ambito di tali principi di valutazione comuni, sottolineando il tentativo di adeguare la correlazione tra fonti ed impieghi, si fa presente, sul piano tecnico-contabile, la non piena coerenza con le disposizioni civilistiche di alcuni di principi di valutazione.

Sempre nell'ottica di garantire l'omogeneità delle modalità di rilevazione dei fatti gestionali, il decreto legislativo prevede, inoltre, uno schema comune per il bilancio preventivo e il bilancio di esercizio e un contenuto minimo del piano dei conti.

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.

## 3.4 PAC e Regione Sicilia

In esecuzione dell'intesa del 24/01/2013 tra i Ministeri della Salute e dell'Economia e delle Finanze, l'Assessorato Regionale alla Salute ha richiesto la redazione di uno specifico percorso aziendale con l'indicazione delle azioni necessarie al conseguimento degli obiettivi previsti nell'allegato A del Decreto interministeriale sui Percorsi Attuativi di Certificabilità PAC nonché del crono programma delle attività di cui alle azioni contenute all'interno dei singoli piani.

Con nota prot. 8919 del 04 febbraio 2015, avente ad oggetto "Percorsi Attuativi di Certificabilità (PAC) dei Bilanci degli Enti del SSR", l'Assessorato Regionale alla Salute ha provveduto a richiedere la revisione e l'aggiornamento del crono programma già in corso di realizzazione al fine di garantire il pieno recepimento delle innovazioni di cui alla intervenuta normativa in materia di fatturazione elettronica nonché delle eventuali rettifiche in applicazione dei principi contabili ex D.lgs. 118/2011. All'interno del SS delle singole Regioni è stato dato inoltre nuovo slancio allo sviluppo dell'*Internal audit*.

Il PAC predisposto dal ministero è strutturato su **due livelli** quali macro-aree ed

obiettivi, mentre ogni singola regione predispone, invece, le singole azioni per raggiungere gli obiettivi.

L'allegato A del DM 1/3/2013 definisce lo schema del PAC, articolandolo su 53 obiettivi, suddivisi in 9 aree tematiche di intervento, quali: Requisiti Generali, GSA, Consolidato Regionale, Immobilizzazioni, Rimanenze, Ricavi e Crediti, Tesoreria, Patrimonio Netto, Debiti e Costi. Alle Regioni, oltre alla responsabilità della definizione del Percorso Attuativo della Certificabilità in termini di identificazione delle azioni, è affidata la responsabilità del completamento del progetto dopo che il coordinamento ed il monitoraggio dello svolgimento delle azioni da parte delle differenti aziende.

# 4. PAC SYSTEM CONTROL E REVISIONE DI UN'AZIENDA DEL SERVIZIO SANITARIO

L' idea di sottoporre i bilanci delle Aziende e degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale a revisione contabile è una prospettiva ormai consolidata sia nelle scelte fatte dal legislatore nazionale sia nelle esperienze condotte dalla Regione Siciliana. In particolare, l'ipotesi di affiancare al tradizionale controllo del Collegio Sindacale il lavoro di una società di revisione, in coerenza con quanto avviene nelle grandi società private per la garanzia di "qualità" delle informazioni finanziarie trasmesse all'esterno, ha seguito la riflessione sul controllo dei dati contabili fin dall'introduzione della contabilità economica in sanità con il D.lgs. 502/92.

Le ragioni della crescente attenzione delle realtà sanitarie verso l'istituto della revisione contabile risiedono, infatti, nella natura stessa di questa tipologia di controllo. In questa direzione opera ormai da anni, la normativa nazionale e regionale in materia di certificabilità di dati e bilanci, trasparenza e anticorruzione delle Aziende del servizio sanitario, ponendo molteplici e continui obblighi e responsabilità in capo alle Direzioni Generali degli Enti pubblici della sanità, chiamate, oggi più che mai, a **documentare e rendicontare** tutte le attività interne poste in essere per la corretta, completa e tempestiva applicazione di quanto previsto nella normativa PAC e nelle indicazioni ANAC[21].

Al fine di favorire il raggiungimento, efficace ed efficiente, degli obiettivi sopra descritti, nel corso del 2017 la società di revisione Link Audit, *member firm* del

[21] ANAC Determinazione n. 12 del 28 ottobre 2015: "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."

network Integra International, ha avviato con successo un progetto sperimentale denominato "PAC System Control", presso una delle diciotto aziende del servizio sanitario della Regione Siciliana (di cui non si menziona il nome per ragioni di riservatezza e rispetto della normativa sulla privacy).

Mediante la realizzazione del progetto sperimentale in questione (a cui ho partecipato direttamente come tirocinante della società Link Audit), l'Azienda del servizio sanitario della Regione Siciliana, operando in modo innovativo rispetto a quanto fatto fino ad oggi dalle altre aziende del servizio sanitario regionale, è stata in grado d'implementare internamente un sistema informativo ed informatico integrato in materia di "certificabilità", che si è rilevato particolarmente utile nel favorire sia la corretta applicazione delle disposizione prevista nei Decreti Interministeriali emanati in materia di PAC, sia un sensibile accrescimento della cultura dei controlli interni di tipo amministrativo-contabili e gestionale da parte di tutto il persona aziendale coinvolto nel progetto, operante non solo nel ruolo amministrativo ma anche in quello sanitario e tecnico.

I **risultati concreti e misurabili a cui si è giunti grazie al progetto sperimentale "Pac System Control"** possono essere sintetizzati nei seguenti punti:

- possibilità da parte dell'Azienda sperimentatrice del SSR della Regione Siciliana, di produrre una reportistica direzionale a fine esercizio con **informazioni circostanziate, puntuali e ripercorribili** sul livello di applicazione interna di tutte le procedure amministrativo-contabili aziendali adottate, con chiara evidenza di ruoli e responsabilità del personale a vario titolo coinvolto, su ogni singola azione di controllo interno prevista dalla norma PAC;
- possibilità di **trasmissione e condivisione di dati, informazioni, documentazione probativa** a supporto e livelli di rischi di controllo percepiti in Azienda, con tutti gli organi istituzionali di controllo esterno dell'Ente (Corte dei Conti, Ministeri, Assessorati regionali, collegio sindacale e società di revisione indipendente);
- ottenimento delle "**Relazioni della società di revisione indipendente"** (Link Audit) emesse sui bilanci d'esercizio dell'Azienda oggetto della

sperimentazione, chiusi al 31 dicembre 2017 e 2018.

Al riguardo si precisa che l'Azienda sanitaria che ha sperimentato il "Pac System Control" è stata la prima (e a tutt'oggi resta l'unica) Azienda del Servizio Sanitario della Regione Siciliana ad aver ottenuto la certificazione del proprio bilancio da parte di una società di revisione indipendente, dopo l'entrata in vigore della normativa PAC.

I risultati ottenuti grazie alla sperimentazione del progetto "Pac System Control" nell'Ente pubblico della Regione Siciliana nel corso del 2018, sono ancora più interessanti se si considera che, sebbene siano trascorsi già diversi anni dall'entrata in vigore dell'obbligo di dotarsi di elevati standard amministrativo- contabili e gestionali in accordo con quanto previsto dal "Decreto Certificabilità", nel settore della sanità si continuano a registrate forti carenza applicative, non solo con riguardo alle ***disomogeneità nei tempi e nelle modalità di realizzazione delle azioni di controllo interno PAC, ma soprattutto con riguardo alla scarsa propensione/ cultura del personale dirigente a collaborare e farsi carico, in modo documentato e ripercorribile, delle responsabilità di controllo interno di propria spettanza.***

## 4.1 Obiettivi perseguiti mediante la sperimentazione del "Pac System Control"

Il presupposto da cui ha avuto origine il progetto sperimentale "Pac System Control" è stato di consentire alle Aziende del servizio sanitario di **massimizzare l'efficacia del proprio sistema di controllo interno, favorendone la personalizzazione in base alle reali esigenze dell'Azienda**, ovvero creare tutte le condizioni per costruire e ove necessario modificare di volta in volta, il sistema di controllo interno dell'Azienda sanitaria, in base a: reali obiettivi aziendali, risorse effettivamente disponibili (economiche e umane), livello culturale presente in azienda, grado di resistenza al cambiamento nell'applicazione di processi e procedure aziendali previste dal Decreto Certificabilità, ecc.

Partendo da tale assunto, la sperimentazione del "PAC System Control" presso l'Azienda del servizio sanitario della Regione Siciliana si è prefissata il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- diffondere, in modo capillare, la cultura dei controlli interni all'Azienda sanitaria, favorendo l'alimentazione di un sistema informativo di *knowledge management* in materia di certificabilità dei dati prodotti in Azienda;
- consentire la realizzazione documentata di azioni di controlli da parte della Direzione Generale dell'Ente della sanità su tutte le azioni interne che hanno un impatto diretto sulla veridicità e correttezza del bilancio d'esercizio;
- ottenere le attestazioni esterne (da parte degli organi di controllo a ciò preposti) su: attendibilità, completezza, correttezza, chiarezza e veridicità di dati e informazioni del bilancio d'esercizio dell'Azienda.

I sopra detti **obiettivi sono stati pienamente raggiunti dall'Azienda sperimentatrice del "Pac System Control":** ottenendo la reale condivisione e tracciabilità dei comportamenti umani in fase di applicazione delle attività di controllo interno previsti dalla normativa di Certificabilità; tracciando, in modo ripercorribile e documentato, tutte le fasi di lavoro che hanno condotto le singole unità responsabili alla stesura di un bilancio veritiero e corretto, con la riduzione dei rischi intrinseci e di controllo per l'Azienda e dei rischi d'individuazione per il revisore esterno chiamato ad esprimersi sul bilancio.

Le **fasi operative** attraverso cui la Link Audit ha sviluppato il progetto sperimentale denominato "Pac System Control" presso una delle diciotto aziende del servizio sanitario della Regione Siciliana posso essere sintetizzate come di seguito descritto.

## 4.2 Operational auditing

Le fasi di lavoro e gli strumenti informatici integrati di "*operational auditing*", messi a punto dalla Link Audit per il settore della sanità, hanno riguardato le analisi preliminari delle procedure interne di tipo amministrativo-contabile e gestionale,

dell'intera organizzazione aziendale, al fine di determinare il livello di efficienza ed efficacia nell'utilizzo di risorse aziendali in relazione agli obiettivi prefissati dal PAC. In questa fase del Progetto, non sono state condotte azioni dirette a verificare la corretta determinazione di un valore di bilancio, ma piuttosto **il modo in cui le operazioni sono effettuate internamente all'azienda e se vengono effettuate in aderenza alle prescrizioni imposte dalle procedure interne.**

Più in dettaglio, le attività di *operational auditing* condotte dalla Link Audit presso l'Azienda del servizio sanitario della Regione Siciliana sono state di due tipi:

- *operational auditing*, focalizzati sulla rilevazione del grado di efficacia e efficienza delle procedure "PAC";
- *management auditing*, focalizzati sul modo di operare della dirigenza aziendale e su come l'organizzazione interna funzioni realmente.

Posto che per sistema di controllo interno deve intendersi l'insieme delle politiche e delle regole, delle procedure e degli strumenti, delle strutture organizzative e delle persone, che danno attuazione al processo del controllo, nel corso di tale fase di lavoro si è proceduto alla: mappatura di procedure, strumenti e persone (ruoli e responsabilità) da considerare come "attori principali" del processo di controllo interno dell'Azienda e al rilascio/somministrazione in modalità "cloud", a tutti i soggetti mappati, di uno specifico modulo software progettato per rilevare delle loro conoscenze e comportamenti.

## 4.3 Organizational learning

Dopo aver rilasciato il modulo informativo su piattaforma software cloud del "Pac System Control" in Azienda, il team Link Audit ha affiancato il personale operativo, a vario titolo coinvolto nel progetto, al fine di assicurare una adeguata formazione e assistenza tecnica/metodologica.

In questa fase di attività, al fine di supportare la Direzione Generale nell'attivazione dei processi di "knowledge management systems" (sistemi di gestione della

conoscenza manageriale in azienda) con particolare riguardo al PAC, sono state realizzate diverse sessioni di "*organizational learning*" di cui la Link Audit è specialista nel settore della sanità.

Al riguardo si precisa che *"l'apprendimento organizzativo avviene quando i membri dell'organizzazione agiscono come attori di apprendimento per l'organizzazione, quando cioè, informazioni, esperienze, scoperte, valutazioni di ciascun individuo diventano patrimonio comune dell'intera organizzazione fissandole nella memoria dell'organizzazione, codificandole in norme, valori, metafore e mappe mentali in base alle quali ciascuno agisce. Se questa codificazione non avviene gli individui avranno imparato, ma non le organizzazioni"*[22].

Tale fase di attività ha comportato l'avvio di meccanismi di cambiamento organizzativo interno, percepiti dal personale dirigente, non più come meri adempimenti burocratici ma piuttosto come attività strategiche, a vantaggio di tutto il personale e diretto ad assicurare una effettiva separazione delle funzioni.

## 4.4 Compliance auditing

Al termine della fase di lavoro precedentemente descritti il Progetto sperimentale è proseguito con la verifica di applicazione e applicabilità delle regole interne ed esterne in materia amministrativo-contabile e gestionale.

In questa fase del Progetto sperimentale sono stati rilasciato in azienda specifici

[22] C. Argyris, D. Schön, Apprendimento organizzativo, Teoria, metodi e pratiche, Guerini e Associati, Milano 1998.

moduli informativi appositamente progettati avvalendosi di software applicativi che hanno permesso di:

- identificare e valutare, insieme ad un team interno interno specializzato, tutti i principali "gap di disegno" di conformità presenti nelle procedure PAC in adozione presso l'Azienda sperimentatrice;
- identificare e valutare tutti i principali "gap di processo" nell'applicazione delle procedure PAC in adozione presso l'Azienda sperimentatrice;
- adeguare il contenuto dei regolamenti aziendali nei quali sono stati riscontrati i più significativi "gap", al fine di renderli quanto più efficaci ed efficienti rispetto le specifiche condizioni (attività, dimensioni, struttura, sistemi e personale) attualmente riscontrati in Azienda;
- sottoporre alla Direzione Generale nuovi regolamenti aggiornati, da adottare.

## 4.5 Financial auditing

Come è noto, i servizi di "financial auditing" si riferiscono, in genere, a servizi di revisione su ogni tipo d'informativa contabile emessa dalla società. Tuttavia, come, il Decreto Interministeriale del 1° marzo 2013, al riguardo ha prospettato una precisa sequenzialità delle attività di financial auditing per le aziende del servizio sanitario, ***prevedendo in prima istanza la realizzazione di "revisioni limitate"***, considerate revisioni di supporto alla completa e corretta applicazione degli standard procedurali previsti dal "PAC", e pertanto necessariamente prodromiche alla fase di certificazione completa del bilancio d'esercizio dell'Ente. Seguendo i dettami normativi la Link Audit ha messo a sperimentato con successo nel corso del Progetto sperimentale "Pac System Control", pensato per le aziende del servizio sanitario, il seguente piano di azione:

- esecuzione di revisioni limitate o sommarie su specifiche aree di bilancio, di volta in volta selezionate, di concerto con il referente interno dell'Azienda;
- esecuzione di procedure di verifica concordate (AUP) condotte in accordo agli International Standard on Related Services – ISRS su specifiche domande inerenti alla fase di assestamento di bilancio ed eseguite mediante il rilascio interno all'Azienda di un modulo software appositamente progettato.

Al riguardo si precisa che l'innovazione del processo metodologico sottostante il "Pac System Controls" è incentrato sul favorire l'integrazione di più elementi che comprendono: la cultura manageriale dei controlli e gli obiettivi aziendali, da un lato, e la trasparenza dei processi informativi verso i soggetti preposti al controllo esterno e l'etica gestionale-organizzativa con una chiara definizione di ruoli e responsabilità dall'altro.

Il "Pac System Control" rappresenta quindi un insieme organico e articolato di azioni (supportate dai pacchetti informatici) per linea di responsabilità e funzione che interagiscono fra loro, supportandosi reciprocamente e integrando le modalità di gestione e controllo eventualmente già in adozione.

I protocolli di formazione sottostanti il processo metodologico del "Pac System Control" seguono i principi cardine di un buon sistema di controllo, ovvero:

- verificabilità delle operazioni: ogni operazione o fatto gestionale e di controllo deve essere documentato. In ogni momento si devono poter conoscere motivazioni e caratteristiche delle scelte, identificando la responsabilità di chi le ha operate;
- separazione e contrapposizione di responsabilità: all'interno di un processo aziendale, e nei limiti del possibile, funzioni separate devono decidere una operazione e autorizzarla; effettuarla; registrarla o controllarla;
- documentazione dei controlli: i controlli che vengono effettuati all'interno di un processo o una procedura devono lasciare traccia documentale (informatizzata e/o cartacea) affinché si possa, anche in un momento successivo, identificare chi ha eseguito il controllo ed il suo corretto operare.

Al termine della fase di Revisioni limitate e Procedure di verifica concordate, il Progetto sperimentale ha consentito di riportare tutti i risultati emersi ("***factual finding***") in apposite relazioni dirette alla Direzione Generale dell'Ente affinché questa apporti le e opportune azioni correttive.

L'ultima fase del Progetto, avvenuta a seguito del rilascio e della corretta/completa alimentazione di tutti i moduli informativi integrati costruiti dalla Link Audit (avvalendosi di specifiche piattaforme software in cloud), da parte del personale dell'Azienda sanitaria regionale sperimentatrice, ha posto tutte le condizioni necessarie per ripercorrere, in modo puntuale, ciascuna fase, ruolo e responsabilità nel processo di redazione del bilancio dell'Ente che è stato posto nelle migliori condizioni possibili per alimentare un archivio storico completo e informatizzato di tutta la documentazione, diversa da quella strettamente contabile, necessaria per consentire alla società di revisione incaricata di emettere la propria relazione sul bilanci d'esercizio dell'Azienda.

# Conclusione

L'esperienza di tirocinio volontario che mi è stata concessa dalla società di revisione Link Audit di Palermo, mi ha consentito non solo di sperimentare di persona come si articola un complesso e difficile processo di revisione aziendale, ma di comprendere a pieno il grande valore aggiunto che può essere fornito da una società di revisione, quando al suo interno si può contare su veri specialisti con comprovate esperienze, professionalità e abilità di lavoro in team.

Dalla mia esperienza sul campo, assistendo alle fasi evolutive del progetto "PAC System Control" ho avuto modo di constatare che **il valore aggiunto che può discendere da una revisione aziendale ben pianificata e condotta, produce inevitabilmente l'innescarsi di fenomeni virtuosi a beneficio per tutti gli stakeholder di un'Azienda**, ma cosa ancora più importante **genera la crescita e il consolidamento della cultura dei controlli interni, della trasparenza e anticorruzione** che dovrebbe appartenere a tutte le Aziende in generale ma che acquistano una speciale valenza per gli Enti pubblici.

# Bibliografia


ANESSI PESSINA E., CANTU' E., (2000), *L'aziendalizzazione della Sanità in Italia*, Egea, Milano.

ANSELMI L., SAITA M. (a cura di), (2002), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie. L'evoluzione organizzativa del sistema sanitario nella prospettiva federale,* Il Sole 24 Ore libri, Milano.

AGNELLO R., (2018), *La revisione del bilancio delle A*S, materiale didattico fornito durante le lezioni frontali del corso di Revisore aziendale.

AGNELLO R., (2018), *Le aziende del servizio sanitario*, materiale didattico fornito durante le lezioni frontali del corso di Revisore aziendale.

AGNELLO R., (2019), *Il Collegio Sindacale*, materiale didattico fornito durante le lezioni frontali del corso di Revisione aziendale.

ANESSI PESSINA E., CANTU' E., (2000), *L'aziendalizzazione della Sanità in Italia*, Egea, Milano.

ANSELMI L., SAITA M. (a cura di), (2002), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie. L'evoluzione organizzativa del sistema sanitario nella prospettiva federale,* Il Sole 24 Ore libri, Milano.

ARGYRIS C., SCHON D., *Apprendimento organizzativo, teorie, metodi e pratiche,* Guerini e Associati, Milano 1998.

ASSIREVI, *quaderni contabili, nr. 13-14*, (2014).

BAUER R., (2018), *La revisione legale,* Maggioli, Santarcangelo di Romagna.

GARZULLI R., documento "Il sistema informativo-contabile nelle aziende sanitarie pubbliche.

MANCINI D. "*Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale*", Giappichelli 2005, p.59.

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, (2018), *Circolare Vademecum per le attività di controllo e vigilanza del Collegio sindacale negli enti del Servizio Sanitario Nazionale.*

NICOLO' D.; Documento *"Nozioni di contabilità finanziaria, economica e analitica"*.

RICCIARDI W., *Le esigenze del Servizio Sanitario Nazionale e la formazione manageriale degli operatori sanitari.*

# Sitografia


https://www.interno.gov.it/it/amministrazione-trasparente

https://www.asp.messina.it/

http://pti.regione.sicilia.it/portal/page/portal/PIR_PORTALE/PIR_LaStruttura Regionale/PIR_AssessoratoSalute/PIR_DipPianificazioneStrategica/PIR_Aree tematiche1/PIR_Areaospedaliera

https://www.gazzettaufficiale.it/

https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1994/01/07/094A0049/sg

https://www.mise.gov.it/index.php/it/

http://www.salute.gov.it/portale/documentazione/p6_2_1.jsp?lingua=italiano

http://www.docente.unicas.it/useruploads/001121/files/organizzazione_sanitar ia_c.pdf

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

https://www.diritto.it/il-ruolo-del-collegio-sindacale-negli-enti-del-servizio-sanitario-nazionale1/

https://www.altalex.com/documents/news/2013/02/19/legge-anticorruzione- analisi-della-legge-n-190-2012

http://www.anticorruzione.it/portal/public/classic/