



nr. 13 - Dicembre 2014

**LA REVISIONE DI BILANCIO
NEL SISTEMA SANITARIO:
ASPETTI NORMATIVI
E MODALITA' OPERATIVE**

Gruppo di Ricerca Settore Pubblico

ASSIREVI

nr. 13 - Dicembre 2014

**LA REVISIONE DI BILANCIO
NEL SISTEMA SANITARIO:
ASPETTI NORMATIVI
E MODALITA' OPERATIVE**

Gruppo di Ricerca Settore Pubblico

ASSIREVI

LA REVISIONE DI BILANCIO NEL SISTEMA SANITARIO: ASPETTI NORMATIVI E MODALITÀ OPERATIVE

1. INTRODUZIONE

La forte attenzione attribuita al controllo della spesa pubblica, ed in particolare a quella sanitaria, la necessità di rendere comparabili i bilanci degli enti sanitari pubblici, l'orientamento alla qualità dei dati e dell'informazione economico-finanziaria in ambito sanitario, ha risvegliato la riflessione di dottrina e prassi professionale sull'istituto della revisione contabile applicato ai bilanci del Servizio Sanitario Regionale (SSR).

A vent'anni dalla riforma del Servizio Sanitario Nazionale (SSN), che ha soppiantato l'attenzione attribuita fino ad allora alla contabilità finanziaria ed ai suoi esiti, la tematica della rendicontazione contabile ha manifestato i limiti connessi al "localismo" contabile dovuto alle diverse normative regionali in tale ambito emanate, spingendo il legislatore a costruire un impianto più attuale di principi e regole operative per i bilanci dei soggetti pubblici che erogano servizi sanitari, nell'intento di porre in essere un linguaggio uniforme in tema di bilanci degli enti sanitari.

I pilastri su cui poggia la normativa attuale (c.d. "riforma della riforma") 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) ed ulteriori decreti ministeriali a corredo, 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, quale strumento di garanzia per l'attendibilità e correttezza dell'informativa economico-finanziaria.

La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. A tal fine l'attività di revisione si sviluppa in due momenti topici: il processo di revisione e l'espressione del giudizio. Il processo di revisione prevede fasi distinte ma complementari, tali fasi saranno analizzate all'interno del Quaderno mentre momento conclusivo dell'attività di revisione è l'espressione di 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.

Stante questo elemento di carattere generale, l'obiettivo del Quaderno è analizzare l'applicabilità di tale istituto al mondo delle AA.PP. (ed in particolare al Settore Sanitario) soffermandosi sulle peculiarità nell'applicazione per meglio corrispondere alle specificità del settore.

Con il presente Quaderno, Assirevi intende proporre una riflessione sullo stato dell'arte negli enti sanitari in materia di bilanci e sulla funzione generale di controllo e suggerire alcune precise indicazioni frutto dell'esperienza quotidiana a cui il Gruppo di Ricerca del Settore Pubblico si è dedicato negli ultimi anni.

In particolare, si è voluto:

- illustrare, per sintesi, l'evoluzione della normativa in tema di schemi e strutture dei rendiconti degli enti sanitari;
- illustrare l'evoluzione dei principi contabili generali ed applicati per i bilanci degli enti sanitari;

- presumere i possibili effetti di tali evoluzioni sullo svolgimento dell'attività di controllo;
- porre degli spunti di riflessione sulle principali criticità e sulle possibili problematiche applicative e di controllo.

Le pagine che seguiranno approfondiranno la tematica della redazione dei bilanci degli enti sanitari, dei principi contabili in Sanità, dei sistemi di controllo interno contabile, degli attori del sistema di controllo e delle loro relazioni.

Il presente Quaderno nasce quindi con la speranza di contribuire allo studio e al miglioramento della tematica connessa alla informazione economico-finanziaria, proponendosi di esaminare i profili più importanti dei due pilastri a supporto della funzione di controllo: i principi contabili e principi di revisione, quindi senza la velleità di costituire un trattato scientifico omnicomprensivo.

A tutti i lettori di questo Quaderno si sollecitano osservazioni e commenti, che potrebbero essere utili per coloro che legiferano sui temi della rendicontazione degli enti sanitari, che domandano servizi di revisione sui loro bilanci sanitari, che offrono servizi di revisione e controllo sugli enti sanitari o che studiano tali tematiche.

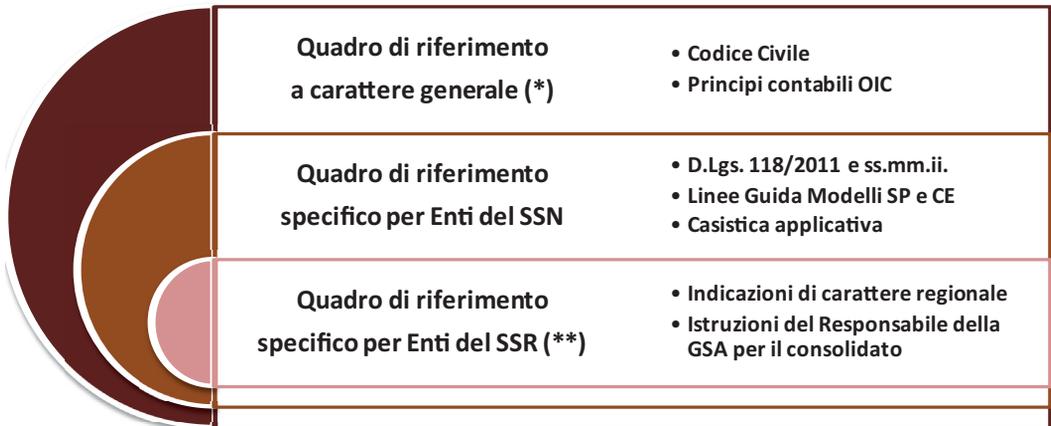
2. COME SONO OGGI REDATTI I BILANCI DELLE AZIENDE SANITARIE LOCALI (ASL), AZIENDE OSPEDALIERE (AO) E DELLA GESTIONE SANITARIA ACCENTRATA (GSA)

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 nell'allegato al medesimo. 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.

2.1. Quadro di riferimento contabile del bilancio di esercizio degli Enti del SSR e della GSA

La più rilevante novità in materia di contabilità e bilancio per gli Enti del SSR che emerge dalla lettura del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i. nonché dai documenti correlati è senza dubbio il nuovo Quadro di riferimento contabile, atteso che l'insieme delle previsioni e degli adempimenti era già contenuto nelle norme precedenti ed è stato sostanzialmente confermato.

Di seguito una rappresentazione grafica del quadro di riferimento contabile:



(*) Quando non derogato dal Quadro di riferimento specifico per Enti del SSN

(**) Quando non in contrasto con il Quadro di riferimento a carattere generale e con il Quadro di riferimento specifico per Enti del SSN

2.1.1. Quadro di riferimento a carattere generale

Come meglio precisato nel prosieguo del presente documento risulterebbe improprio parlare di principi contabili del settore sanitario in quanto, come precisato all'art. 28 del decreto, per la redazione del bilancio di esercizio, si applicano le medesime disposizioni civilistiche previste per le società private ed in particolare gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatte salve alcune deroghe esplicitamente indicate ("principi di valutazione specifici del settore sanitario", art. 29 del decreto). Anche per quanto riguarda l'adozione del bilancio consolidato del SSR il D.Lgs. n.118/2011 effettua un esplicito rinvio alle disposizioni del Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127, fatte salve alcune esplicite deroghe, tra cui principalmente la limitazione dell'area di consolidamento alla GSA ed agli altri enti appartenenti al SSR, con la conseguente esclusione di eventuali aziende controllate da questi soggetti (art. 32 del decreto).

Tutto ciò premesso a nostro avviso il quadro di riferimento a carattere generale è da intendersi pertanto il *corpus* delle norme sopra richiamate così come interpretate e integrate dai principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fatto salvo quanto difformemente previsto ed espressamente derogato dallo stesso D.Lgs. 118/2011 e s.m.i., nonché dai successivi decreti ministeriali di attuazione.

2.1.2. Quadro di riferimento specifico per Enti del SSN

D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.

Riportiamo di seguito il contenuto sintetico di alcuni articoli del D.Lgs. 118/2011 che rivestono una specifica rilevanza per quanto concerne il bilancio di esercizio:

- *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 (vedi punto successivo) 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".
- *Art.27 - Piano dei conti* - al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione, ciascuna voce del piano dei conti degli enti del SSN deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei Modelli ministeriali CE e SP di cui al Decreto Ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i.. Gli enti possono dettagliare il proprio piano dei conti inserendo ulteriori sottovoci rispetto a quelle previste dai Modelli CE e SP che quindi fungono da piano dei conti nazionale. Tali modelli sono stati successivamente modificati per effetto del Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro delle Finanze del 15 giugno 2012.
- *Art.28 - Norme generali di riferimento* - per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19 applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel successivo art. 29 (deroghe).

- *Art.29 - Principi di valutazione specifici del settore sanitario* - 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 ricorrono le condizioni ivi previste, di alcune specifiche fattispecie.

Il D.Lgs. 118/2011 detta regole anche per la riconciliazione delle contabilità degli Enti sanitari con quella delle regioni di appartenenza, passo fondamentale per giungere ad un attendibile consolidamento dei conti regionali.

L'intervento del Legislatore, in particolare, traccia il percorso per la riconciliazione stabilendo tra l'altro:

- l'accensione, da parte delle regioni, di conti di tesoreria intestati esclusivamente alla gestione del SSR (art.21);
- l'obbligo, per le regioni che scelgono di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario anziché trasferire interamente tale finanziamento alle aziende, di individuare uno specifico centro di responsabilità deputato alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale allo scopo di rilevare le operazioni riconducibili alla GSA presso la Regione (art. 22);
- l'adozione del Bilancio Consolidato del SSR, con un rinvio alle disposizioni del D.Lgs. 127/1991, fatte salve alcune esplicite deroghe, tra cui, principalmente, la specifica delimitazione dell'area di consolidamento (art. 32).

Linee guida Modelli SP e CE

Un ulteriore contributo per la corretta rilevazione dei fatti aziendali in bilancio può essere rinvenuto nelle note esplicative e nelle linee guida che accompagnano i nuovi Modelli CE e SP di cui al decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro delle Finanze del 15 giugno 2012.

E' di tutta evidenza che, nell'ambito delle norme precedentemente richiamate, appare superata e difficilmente riproponibile, salvo limitatissime situazioni, la previsione di cui all'art. 5 del D.Lgs. 502/1992, come modificato dal Decreto Legislativo 19 giugno 1999, n. 229, che demandava alle regioni il compito di regolamentare la fattispecie contabile delle aziende del SSR.

In ultimo è opportuno rammentare che l'art. 32, comma 8, del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i prevede che il responsabile della GSA, per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare, può stabilire specifici obblighi informativi a carico delle aziende e prescrivere trattamenti contabili omogenei, nei limiti di quanto stabilito dagli artt. 28 e 29 del medesimo decreto.

La Casistica applicativa

I principi contabili generali per la redazione dei bilanci delle aziende del settore sanitario regionale sono stati corroborati dalla Casistica applicativa. Sono stati emessi, infatti, dei documenti volti a fornire delle istruzioni pratiche per la contabilizzazione delle varie operazioni gestionali (Casistica applicativa) finalizzati, quindi, ad una completa definizione del nuovo impianto contabile del SSR.

La Casistica applicativa, approvata con decreto del Ministro della Salute e del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 settembre 2012, specifica i singoli istituti definiti nell'ordinamento (a titolo esemplificativo: trattamento contabile, sistema di controllo interno, criteri di valutazione, etc.) ed identifica i corretti adempimenti in coerenza con le indicazioni generali dei

postulati. Tale iniziativa si è resa necessaria laddove la natura della normativa istitutiva o la particolarità del settore di applicazione non fosse di immediata deduzione dai principi contabili generali. I bilanci delle aziende del SSR dovranno essere redatti in conformità della suddetta Casistica applicativa. L'utilizzo della Casistica nella redazione del bilancio sarà, pertanto, non suscettibile di interpretazioni estensive ad altre voci di bilancio, se non nell'ambito della stessa posta a cui la Casistica fa riferimento.

Giova sottolineare che, in base a quanto previsto nell'art. 11 del Patto per la salute 2010-2012, le regioni si impegnano ad avviare le procedure per conseguire la certificazione dei bilanci delle aziende del SSR, implementando un percorso volto alla verifica dell'affidabilità delle procedure amministrativo-contabili sottostanti alla corretta contabilizzazione dei fatti amministrativi. Nell'intento di facilitare lo svolgimento di tali prescrizioni, il Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, a mezzo del Decreto Ministeriale del 18 dicembre 2011 ha emanato specifiche disposizioni metodologiche connesse alla corretta contabilizzazione dei fatti amministrativi. Tale previsione rappresenta un primo ma decisivo passo nell'iter di accompagnamento alla certificazione dei bilanci delle aziende del SSR.

In tale solco è continuato l'atteggiamento del Ministro della Salute. Con il Decreto 17 settembre 2012, infatti, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha delineato le ulteriori norme in materia di certificabilità dei bilanci degli Enti del SSR. Il decreto emanato contiene, in particolare, la Casistica applicativa relativa all'implementazione e alla tenuta della contabilità di tipo economico-patrimoniale della GSA e all'applicazione dei principi di valutazione specifici di cui all'articolo 29 del D.Lgs. 118/2011.

Nello specifico la Casistica applicativa contenuta nel Decreto 17 settembre 2012 è la seguente:

- Casistica GSA Documento n. 1 - La contabilità economico patrimoniale nella GSA;
- Casistica GSA Documento n. 2 - Il finanziamento sanitario ordinario corrente;
- Casistica GSA Documento n. 3 - Il finanziamento sanitario aggiuntivo corrente;
- Casistica GSA Documento n. 4 - Il finanziamento regionale del disavanzo pregresso;
- Casistica Aziende Documento n. 1 - La sterilizzazione degli ammortamenti.

Da tempo la segreteria della Conferenza Stato-Regioni ha trasmesso ai Presidenti delle Regioni lo schema per un nuovo decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, finalizzato all'adozione della seguente ulteriore Casistica:

- Casistica Aziende Documento n. 1 - La sterilizzazione degli ammortamenti (aggiornamento ¹)
- Casistica Aziende Documento n. 2 - Le immobilizzazioni materiali
- Casistica Aziende Documento n. 3 - Il patrimonio netto
- Casistica GSA Documento n. 6 - La riconciliazione tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale
- Casistica GSA Documento n. 7 - Lo stato patrimoniale di apertura

Oltre a detti documenti, sono in fase di discussione anche i seguenti ulteriori documenti:

- Casistica GSA Documento n. 5 - Finanziamento degli Investimenti
- Casistica GSA Documento n. 8 - Il Consolidato sanitario

¹ La necessità di modificare e integrare la Casistica applicativa allegata al menzionato Decreto Ministeriale 17 settembre 2012, e in particolare al Documento n. 1, avente ad oggetto "La sterilizzazione degli ammortamenti", si è resa necessaria per tenere conto delle modifiche apportate all'articolo 29, comma 1, lettera b, del citato D.Lgs. 118/2011 ai sensi dell'articolo 1, comma 36, della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

2.1.3. Quadro di riferimento specifico per Enti del SSR

Prima dell'introduzione del D.Lgs 118/2011 molte regioni avevano emanato una serie di atti regionali (leggi, decreti, circolari, comunicazioni) in materia contabile, che si sono ripetuti anche successivamente all'entrata in vigore del predetto decreto.

In tale contesto, a nostro avviso, il completamento del "Quadro di riferimento contabile" si realizza considerando, ove non in contrasto con il "Quadro di riferimento generale" e con il "Quadro di riferimento specifico per Enti del SSN", quanto disposto dalle indicazioni di carattere regionale nonché dalla istruzione del responsabile della GSA per il bilancio consolidato che unitamente formano il "Quadro di riferimento specifico per Enti del SSR".

2.2. Situazione attuale

Come detto il D.Lgs. 118/2011 ha previsto, all'art. 27, che le regioni adottino un Piano dei Conti unico atto a soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, raccordabile con i modelli di rilevazione SP e CE ministeriali; in altre parole, al fine di consentire il consolidamento dei conti ed il monitoraggio della spesa, ad ogni singola voce del Piano dei Conti dovrebbe corrispondere una voce del modello ministeriale di SP e CE. Pertanto, l'adozione di tale nuovo piano dei conti rappresenta il primo adempimento necessario per cominciare il percorso teso all'armonizzazione del SSN.

Tutte le regioni hanno provveduto a tale adozione attraverso l'utilizzo di diversi strumenti normativi (prevalentemente con Delibere di Giunta Regionale (DGR)).

Ulteriore attività richiesta dal decreto riguarda l'adozione del modello relativo agli schemi previsti all'art. 26 (schemi di Conto Economico, Stato Patrimoniale, Nota Integrativa, Relazione sulla Gestione e Rendiconto Finanziario così come modificati dal Decreto Ministeriale 20 marzo 2013), in quanto la normativa regionale, che precedentemente era stata emanata sulla materia, presentava caratteristiche molto eterogenee.

Anche in questo caso il comportamento delle regioni è stato particolarmente differenziato fino anche ad arrivare a non emettere nessun documento di recepimento e/o di integrazione della precedente normativa regionale assumendo quindi che l'emanazione di un provvedimento nazionale automaticamente generasse una modifica anche a livello regionale.

Altro aspetto di particolare rilevanza riguarda l'apertura del conto unico di tesoreria (art. 21), l'individuazione del centro di responsabilità della GSA e la nomina del responsabile della stessa (art. 22).

Tutte le regioni hanno adempiuto a quanto previsto all'art. 21 del D.Lgs. 118/2011, mentre relativamente alla GSA ed al bilancio consolidato lo scenario presenta situazioni differenti.

L'ampiezza dell'intervento regionale non è stata uniforme sul territorio nazionale, infatti, alcune regioni hanno spinto in profondità l'adeguamento mentre altre si sono limitate ai dettagli della struttura o semplicemente alla nomina del responsabile della GSA.

2.3. I criteri di valutazione

Il bilancio di esercizio è il principale strumento di informazione patrimoniale, finanziaria, economica e monetaria dell'azienda appartenente al SSR (aziende e GSA). Perché possa svolgere tale funzione, il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda e il risultato economico dell'esercizio. Tali caratteristiche devono essere assicurate, laddove necessario, dall'inserimento di informazioni complementari. Se vi è stata deroga alle disposizioni di legge, essa deve essere motivata e ne devono essere esplicitati gli effetti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda nella nota integrativa.

La valutazione delle voci di bilancio deve essere effettuata ispirandosi ai principi di prudenza e della competenza, tenendo conto della funzione economica dell'elemento attivo e passivo considerato e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

2.3.1. Sintesi dei principali criteri di valutazione previsti dal D.Lgs. 118/2011

I criteri di valutazione adottati dalle aziende ed enti del SSN sono sintetizzati nella tabella che segue:

Posta di bilancio	Criterio di valutazione
Immobilizzazioni immateriali	Sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, inclusi i costi accessori e l'IVA in quanto non detraibile. Sono esposte in bilancio al netto degli ammortamenti effettuati nel corso degli esercizi. Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.. L'iscrizione tra le immobilizzazioni dei costi di impianto e di ampliamento, di ricerca e sviluppo avviene con il consenso del collegio sindacale.
Immobilizzazioni materiali	Sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, inclusi i costi accessori e l'IVA in quanto non detraibile. Sono esposte in bilancio al netto dei relativi fondi di ammortamento. Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.. I costi di manutenzione e riparazione che non rivestono carattere incrementativo del valore e/o della funzionalità dei beni sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti. Le spese di manutenzione e riparazione aventi natura incrementativa sono imputate all'attivo patrimoniale e, successivamente, ammortizzate. Le immobilizzazioni che, alla fine dell'esercizio, presentano un valore durevolmente inferiore rispetto al residuo costo da ammortizzare vengono iscritte a tale minor valore. Questo non viene mantenuto se negli esercizi successivi vengono meno le ragioni della svalutazione effettuata. Le immobilizzazioni materiali detenute in base a contratti di leasing finanziario vengono contabilizzate secondo quanto previsto dalla vigente normativa civilistica, la quale prevede l'addebito a conto economico per competenza dei canoni, l'indicazione dell'impegno per canoni a scadere nei conti d'ordine e l'inserimento del cespite tra le immobilizzazioni solo all'atto del riscatto.
Titoli	Sono iscritti al minor valore tra il prezzo d'acquisto e quanto è possibile realizzare sulla base dell'andamento del mercato.
Partecipazioni	Sono iscritte al costo di acquisto o di sottoscrizione, eventualmente rettificato per riflettere perdite permanenti di valore. Tale minor valore non verrà mantenuto negli esercizi successivi qualora vengano meno le ragioni della svalutazione effettuata.

Posta di bilancio	Criterio di valutazione
Rimanenze	Sono iscritte al minore tra costo di acquisto o di produzione e valore desumibile dall'andamento del mercato. Per i beni fungibili il costo è calcolato con il metodo della media ponderata.
Crediti	Sono esposti al presumibile valore di realizzo. L'adeguamento del valore nominale dei crediti al valore presunto di realizzo è ottenuto mediante apposito fondo al fine di tener conto dei rischi di inesigibilità. A livello consolidato, crediti connessi al "riparto" dovranno risultare per l'intero ammontare risultante nell' "atto formale" di assegnazione (esempio: quota premiale), quelli connessi alla mobilità extraregionale dovranno risultare pari alla matrice approvata dalla Conferenza.
Disponibilità liquide	Sono iscritte in bilancio al loro valore nominale.
Ratei e risconti	Sono determinati in proporzione al periodo temporale di competenza del costo o del ricavo comune a due o più esercizi.
Patrimonio netto	I contributi per ripiano perdite sono rilevati con le modalità previste dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.; lo stesso dicasi per i contributi in conto capitale. Per i beni di primo conferimento, la sterilizzazione degli ammortamenti avviene mediante storno a conto economico di quote della voce di Patrimonio Netto "Finanziamenti per beni di prima dotazione".
Fondi per rischi e oneri	I fondi per quote inutilizzate di contributi sono costituiti da accantonamenti determinati con le modalità previste dall'art. 29 comma 1, lett. e) del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.. I fondi per rischi e oneri sono costituiti da accantonamenti effettuati allo scopo di coprire perdite o debiti di natura determinata e di esistenza certa o probabile, che alla data di chiusura dell'esercizio sono però indeterminati nell'ammontare e/o nella data di sopravvenienza, secondo quanto sancito dall'art. 29, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i..
Premio operosità Medici SUMAI	È determinato secondo le norme e le disposizioni contenute nella Convenzione Unica Nazionale che regolano la determinazione del premio di operosità dei medici SUMAI.
Debiti	Sono rilevati al loro valore nominale.
Ricavi e costi	Sono rilevati secondo i principi della prudenza e della competenza economica, anche mediante l'iscrizione dei relativi ratei e risconti. A livello consolidato, i ricavi connessi al "riparto" dovranno risultare per l'intero ammontare risultante nell' "atto formale" di assegnazione (esempio: quota premiale), quelli connessi alla mobilità extraregionale dovranno risultare pari alla matrice approvata in Conferenza.
Imposte sul reddito	Sono determinate secondo le norme e le aliquote vigenti.
Conti d'ordine	Impegni e garanzie sono indicati nei conti d'ordine al loro valore contrattuale residuo. I beni di terzi sono indicati nei conti d'ordine in base al loro valore di mercato al momento dell'ingresso in azienda.
<i>Fonte: Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 20 marzo 2013</i>	

2.3.2. Principali similitudini e differenze tra il D.Lgs.118/2011 e il Codice Civile

Il legislatore, ai fini del soddisfacimento del 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, ha ritenuto opportuno procedere all'adattamento² di alcuni specifici articoli del Codice Civile e/o dei Principi contabili nazionali (OIC). Di seguito, se ne evidenziano i principali:

Posta di bilancio	Codice civile/principi contabili OIC	Adattamenti del D.Lgs. 118/2011
Costo delle rimanenze di beni fungibili	L'art. 2426 del Codice civile precisa: «Il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli «primo entrato, primo uscito»; o «ultimo entrato, primo uscito»; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa».	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che il costo delle rimanenze dei beni fungibili deve essere calcolato con il metodo della media ponderata.
Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali	Art. 2426 il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. L'OIC n. 16 e n. 24 dichiara che quello a quote costanti è il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento. È accettabile usare per alcune classi di beni il metodo a quote decrescenti. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con i postulati di bilancio. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai risultati d'esercizio. In limitate e documentate circostanze	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che l'ammortamento si effettua per quote costanti secondo le aliquote indicate nella tabella allegata al Decreto ³ . Le Regioni tuttavia possono autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate, in tal caso gli enti dovranno darne evidenza in nota integrativa. Nell'esercizio di acquisizione l'aliquota può essere rapportata alla frazione d'anno di effettivo utilizzo, è alternativamente consentito applicare forfettariamente la metà dell'aliquota normale. I cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di

² L'art. 28 "Norme generali di riferimento" del D.Lgs. 118/2011 stabilisce che "Per la redazione del bilancio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19 applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo". L'art. 29, comma primo del decreto, stabilisce 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 dei servizi sanitari regionali, sono individuate le modalità 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, delle seguenti fattispecie: (...)".

³ L'applicazione delle aliquote fisse imposte dal decreto è stata messa in discussione alla luce della legge di stabilità 2013 che, in forza di un emendamento appositamente presentato, abroga l'art. 28 lett. B) dello stesso D.Lgs. 118 in cui veniva esplicitamente richiamata la tabella con le citate aliquote. Il dubbio è stato tuttavia chiarito da una successiva circolare ministeriale che precisa che l'abrogazione del testo non implica automaticamente l'abrogazione degli allegati e che pertanto tali aliquote sono fatte salve.

Posta di bilancio	Codice civile/principi contabili OIC	Adattamenti del D.Lgs. 118/2011
	potrebbe essere più opportuno calcolare l'ammortamento con il metodo a quote variabili in base a volumi di produzione.	acquisizione ⁴ . A tal fine, la Casistica applicativa prevede il raggiungimento di tale effetto economico tramite lo storno del ricavo di parte corrente utilizzato per gli investimenti consentendo l'utilizzo di aliquote di ammortamento che altrimenti dovrebbero essere completamente spesati.
Contributi in conto capitale	L'OIC n.16 definisce i contributi in conto capitale come le somme erogate dallo Stato e da altri enti alle aziende per realizzare iniziative finalizzate alla costruzione, riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali. Devono essere contabilizzati secondo il «sistema reddituale» ovvero devono essere imputati fra i proventi del conto economico, secondo un criterio sistematico e razionale, negli esercizi necessari a correlarli ai costi ad essi riferibili. È esclusa la possibilità di accreditare i contributi pubblici direttamente al patrimonio netto, in altri termini non è prevista la loro contabilizzazione secondo il «sistema patrimoniale».	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione, i contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto con la contestuale rilevazione di un credito verso regione. Se utilizzati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso.
Contributi per ripiano perdite	I principi dell'OIC non prevedono un apposito principio per tale fattispecie; utile risulta quanto previsto nell'OIC n. 28 in merito ai versamenti per aumento in conto capitale o a fondo perduto; il Codice Civile dedica gli articoli 2446 e 2447 alla fattispecie connessa alla riduzione di capitale in caso di perdite.	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce di patrimonio netto sulla base del provvedimento di assegnazione, contestualmente deve essere rilevato il relativo credito verso Regione. Al momento dell'incasso il contributo viene stornato e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce "utili e perdite portate a nuovo".
Contributi di parte corrente	Vincolati: In base ai principi generali devono essere commisurati ai costi sostenuti (quindi riscontati). Indistinti: In base ai principi generali devono essere maturati ed esigibili.	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che le quote di contributi di parte corrente finalizzati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in un apposito

⁴ Si evidenzia come l'art. 1 comma 36 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013) preveda per questa fattispecie un regime transitorio di ammortamento integrale da applicarsi nel periodo 2012-2015, così da procedere all'applicazione della regola dell'ammortamento integrale nell'anno solo a decorrere dal 2016. In particolare, si stabilisce che per gli esercizi dal 2012 al 2015 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati applicando le seguenti percentuali per esercizio di acquisizione: Esercizio di acquisizione 2012: per il 20% del loro valore nel 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Esercizio di acquisizione 2013: per il 40% del loro valore nel 2013, 2014; per il 20% nel 2015. Esercizio di acquisizione 2014: per il 60% del loro valore nel 2014; per il 40% nel 2015. Esercizio di acquisizione 2015: per l'80% del loro valore nel 2015; per il 20% nel 2016.

Posta di bilancio	Codice civile/principi contabili OIC	Adattamenti del D.Lgs. 118/2011
		fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo (quindi i contributi si iscrivono per intero).
Proventi e oneri straordinari	Secondo l'OIC 12 le plusvalenze, le minusvalenze, le sopravvenienze attive e passive se sono derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria dell'azienda vanno ad alimentare l'aggregato E del Conto Economico che comprende tutti i costi e ricavi straordinari.	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze sono iscritte tra i proventi e gli oneri straordinari.
Rischi aziendali	Secondo l'OIC 19 l'obbligo di stanziamento in bilancio dei fondi rischi e oneri sussiste soltanto se le informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività e consentano la possibilità di stimare l'onere con sufficiente ragionevolezza.	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla Regione, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti. Il collegio sindacale dei suddetti enti attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo.
Finanziamento ordinario corrente	Si applicano le norme generali (competenza).	Al titolo II del D.Lgs. 118/2011 con l'art. 29 si afferma che le somme di parte corrente assegnate alle regioni a titolo di finanziamento ordinario del SSN tramite atto formale di individuazione del fabbisogno regionale standard e delle relative fonti di finanziamento sono iscritte, ove sussista la GSA, dal responsabile di quest'ultima come credito e contestualmente come passività per finanziamenti ancora da allocare. Si fa riferimento alla matrice di mobilità extraregionale inserita nell'atto formale per la corretta contabilizzazione della mobilità extraregionale attiva e passiva. Inoltre si afferma che il responsabile della gestione accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare in ragione di 1/12 dell'intero importo iscrivendo parimenti debiti verso le aziende per 1/12. Le aziende a loro volta rilevano un credito verso la regione e un ricavo sempre in ragione di 1/12. Per l'individuazione della quota direttamente gestita dalla GSA il responsabile storna la passività per finanziamenti da allocare iscrivendo proventi in ragione di 1/12 ogni mese. Al termine

Posta di bilancio	Codice civile/principi contabili OIC	Adattamenti del D.Lgs. 118/2011
		dell'esercizio, eventuali quote non assegnate né agli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), né agli enti di cui alla lettera c) si intendono attribuite alla gestione sanitaria accentrata presso la regione e, conseguentemente, stornate da passività per finanziamenti da allocare a proventi della stessa gestione sanitaria accentrata. Il responsabile della GSA impartisce disposizioni alle aziende sulla rilevazione della mobilità extraregionale per garantirne corrispondenza con l'atto formale.

2.4. La disciplina speciale del bilancio della GSA

Come già accennato, il D.Lgs. 118/2011, nel caso di sussistenza di una Gestione Sanitaria Accentrata presso la Regione, individua due nuove figure:

- il Responsabile della GSA deputato tra l'altro alla implementazione e alla tenuta della contabilità della gestione sanitaria accentrata, alla elaborazione ed alla adozione del relativo bilancio di esercizio nonché alla redazione del bilancio sanitario consolidato;
- il Terzo Certificatore della GSA tenuto tra l'altro alla certificazione della regolare tenuta della contabilità della GSA nonché della corrispondenza del bilancio di esercizio alle risultanze della contabilità.

Il Decreto, qualificando la Gestione Sanitaria Accentrata quale autonomo centro di responsabilità, prevede che lo stesso assuma la valenza di **“autonomo centro di rilevazione contabile”**⁵ per il quale si richiede la tenuta di una propria contabilità e la predisposizione di un bilancio di esercizio. Quest'ultimo dovrà esser redatto secondo le disposizioni del D.Lgs. 118/2011 per gli Enti del SSR. La *Casistica applicativa*, inoltre, dedica un apposito documento alla fattispecie del bilancio iniziale della GSA (*cf. Casistica GSA – Documento n. 7 – lo stato patrimoniale di apertura*). Tale bilancio si compone di poche fondamentali voci: *crediti, disponibilità liquide, patrimonio netto, fondi rischi ed oneri, debiti*, assumendo che la GSA non possa avere nel proprio bilancio immobilizzazioni rimandando ai Ministeri competenti eventuali valutazioni in merito.

Per quanto riguarda i crediti si riferiscono sostanzialmente ai crediti della GSA verso lo Stato per fondi assegnati ed ancora da trasferire e crediti della GSA verso la Regione per fondi incassati e non trasferiti alla stessa (ci si riferisce fondamentalmente alle quote di fondo indistinto e vincolato sino al 31 dicembre 2011 e agli incassi relativi ai gettiti delle manovre fiscali tuttora accreditati sul conto di tesoreria ordinaria).

I debiti invece si riferiscono principalmente ai debiti verso gli Enti del SSR per le risorse assegnate e non liquidate entro la chiusura dell'esercizio ed ai debiti verso i fornitori per gli acquisti di servizi effettuati direttamente dalla GSA (ad esempio consulenze sanitarie e non sanitarie). Per quanto riguarda i debiti verso gli enti del SSR si assume, ovviamente, che tali debiti debbano

⁵ Aspetto in base al quale la GSA viene ad assumere “un ruolo di terzietà rispetto al bilancio regionale in virtù del combinato disposto degli artt. 20 e 22 del D.Lgs. 118/2011, dal punto di vista finanziario (crediti, debiti e cassa) ma non dal punto di vista della titolarità dei diritti sui beni”.

necessariamente coincidere con i relativi crediti rilevati dagli enti del SSR. Ovviamente le partite creditorie e debitorie subiranno particolari trattamenti contabili nel momento della redazione del bilancio consolidato sanitario. Fondamentale al riguardo il ruolo del responsabile della GSA che deve fornire ai vari soggetti appartenenti all'area di consolidamento le opportune direttive ed istruzioni ai fini della predisposizione della consolidanda informativa economico-finanziaria.

Da quanto esposto emerge chiaramente che la finalità che si vuole attribuire al bilancio della GSA sia fondamentalmente quella di rilevare la posizione finanziaria della gestione sanitaria rispetto al bilancio regionale e viceversa, rappresentando uno strumento di monitoraggio dei flussi di cassa che interessano la tesoreria sanitaria e garantendo una riconciliazione tra le posizioni finanziarie reciproche del bilancio regionale e della gestione sanitaria.

A tal riguardo infatti, il D.Lgs. 118/2011 oltre a prevedere l'obbligo di accendere specifici conti di tesoreria intestati alla sanità sui quali far transitare tutte le risorse per il finanziamento del SSR impone, nel bilancio regionale, la esatta "perimetrazione" delle entrate e delle spese relative al finanziamento del SSR⁶. A tale perimetrazione deve necessariamente corrispondere l'insieme delle operazioni da registrare, da parte della GSA, nel sotto-sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Dal punto di vista dei ricavi/proventi, risultano appostati come ricavi/proventi (nel bilancio della GSA) le eventuali quote di finanziamento non assegnate agli enti del SSR entro la chiusura dell'esercizio (art. 29 comma 1) del D.Lgs. 118/2011). Tale principio è strettamente connesso al dettato dell'art. 20 comma 2) che espressamente prevede l'obbligo per le regioni di accertare ed impegnare, nel corso dell'esercizio, l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, nonché gli importi delle manovre fiscali regionali destinate, nell'esercizio di competenza, al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, come stimati dal competente Dipartimento delle Finanze.

Anche il bilancio della GSA al pari dei bilanci degli Enti del SSR oggetto di consolidamento dovrà essere sottoposto a revisione e certificazione. Tale considerazione trae origine dal disposto dell'art. 2 del Decreto Ministeriale del 17 settembre 2012 che nel prevedere che gli enti del Servizio Sanitario Nazionale garantiscano, sotto la responsabilità ed il coordinamento delle regioni di appartenenza, la certificabilità dei propri dati e dei propri bilanci, stabilisce che le singole regioni devono avviare il Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali, necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci delle Aziende Sanitarie, della Gestione Sanitaria Accentrata e del Consolidato Sanitario Regionale. Il percorso che riteniamo il legislatore nazionale abbia inteso intraprendere è, a nostro avviso, assimilabile a quello già realizzato dalla normativa del settore privato. Da un confronto con le norme per il settore privato, ad esempio il Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF) così come modificato, in particolare, dalla legge 28 dicembre 2005, n. 262 "Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari"⁷, non sfuggono alcune similitudini tra le responsabilità del Direttore Generale delle Aziende sanitarie ed ospedaliere e le responsabilità

⁶ I capitoli delle entrate sono identificati nei seguenti:

- a) finanziamento sanitario ordinario corrente;
- b) finanziamento sanitario aggiuntivo corrente;
- c) finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
- d) finanziamento per investimenti in ambito sanitario.

I capitoli delle uscite sono identificati nei seguenti:

- a) spesa sanitaria ordinaria corrente;
- b) spesa sanitaria aggiuntiva corrente;
- c) spesa per il finanziamento del disavanzo sanitario pregresso;
- d) spesa per investimenti.

⁷ La norma prevede l'individuazione di un Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari.

attribuite al Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari per le società sopra riferite.

Il Decreto del Ministero della Salute n. 42 del 18 gennaio 2011 non si limita, tuttavia, a prevedere obblighi in capo al Direttore Generale delle Aziende sanitarie ed ospedaliere, ma ne individua alcuni anche in capo al management regionale, con specifico riferimento alla ricognizione delle procedure regionali in materia sanitaria ed alla riconciliazione delle risultanze dei valori regionali con i corrispondenti valori a livello aziendale. È pertanto chiaro che il sistema di controllo che lo Stato vuole introdurre è finalizzato, tra le altre cose, a garantire una corretta applicazione del consolidamento dei dati previsto dal D.Lgs. 118/2011.

In altre parole, per la prima volta, assistiamo alla messa in campo, da parte del legislatore, di una riforma chiara, inequivocabile e molto strutturata, costituita da un impianto normativo che da una parte tende ad uniformare regole e criteri di comportamento di tutti gli attori interessati, e dall'altra chiarisce ed impone procedure di controllo e *governance* aziendale finalizzate a rendere più trasparente e certo tale percorso di armonizzazione che certamente comporterà una rivoluzione culturale in ambito sanitario.

3. IL SISTEMA DEI CONTROLLI PER IL SETTORE SANITARIO

3.1. I controlli interni

In ambito pubblico, per sistema di controllo interno⁸ si intende un processo integrato, attuato dalla direzione e dal personale di una entità pubblica, disegnato per rilevare i rischi e per fornire una ragionevole certezza che, nel perseguire la missione dell'entità, i seguenti obiettivi generali siano raggiunti:

- realizzazione della propria attività in maniera ordinata, etica, economica, efficiente ed efficace;
- rispetto degli obblighi di rendicontazione;
- conformità con leggi e regolamenti applicabili;
- salvaguardia delle risorse da perdite, usi impropri e danni.

Gli elementi che costituiscono il controllo interno sono correntemente individuati in quanto segue⁹:

- ambiente di controllo, definito dalla integrità e dai valori etici presenti nell'organizzazione. Costituisce la base su cui poggiano tutti gli altri componenti;
- valutazione dei rischi, che consiste nell'individuazione ed analisi dei fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi, al fine di determinare come questi rischi dovranno essere gestiti;
- attività di controllo, con politiche e procedure che garantiscano alla Direzione l'attuazione delle direttive e l'attività di contrasto dei rischi;
- informazione e comunicazione: le informazioni pertinenti devono essere identificate, raccolte e diffuse con modalità e tempi che consentano a ciascuno di adempiere i propri compiti;
- monitoraggio: i sistemi di controllo interno hanno bisogno di essere monitorati per valutare la qualità della loro efficacia, sia con interventi di supervisione continua sia con valutazioni periodiche.

Nell'ambito del SSR, l'applicazione degli elementi di cui sopra non risulta di facile attuazione. Nelle aziende del SSR si possono individuare due diversi livelli di controllo, distinguibili sulla base della collocazione dell'organo che esercita la funzione o degli strumenti utilizzati in:

- controlli interni: esercitati dalle funzioni dirigenziali, dal collegio sindacale e dal responsabile regionale per la GSA. Le linee guida della Corte dei conti per i collegi sindacali degli enti del SSR individuano nella figura del Terzo certificatore (il responsabile regionale) il soggetto tenuto all'invio del questionario di cui all'attuazione dell'art. 1, comma 170, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266;
- controlli esterni.

⁸ Cfr INTOSAI Guidance for Good Governance GOV 9100 - Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions Professional Standards Committee, 2004.

⁹ Cfr Il Public Internal Financial Control – Un modello evoluto di Controllo Interno – G. Cerasoli, F. Mocavini, Servizio Studi del Dip. RGS, MEF, ottobre 2008, che riprende il Modello COSO.

Nella realtà del SSN relativamente al sistema di controllo interno, il Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 286, all'art.1 prevedeva che:

“le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a:

- *garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile);*
- *verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione);*
- *valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza);*
- *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 (valutazione e controllo strategico)”.*

Le tradizionali quattro tipologie di controllo sopracitate sono state modificate dal Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 e dal 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, prevedendo altresì programmi annuali basati sulla complessità degli atti, sulla loro rilevanza ai fini della finanza pubblica e sull'efficacia dell'esercizio del controllo.

I soggetti interni cui competono le funzioni di controllo, possono essere così identificati:

- 1) la funzione di Controllo della gestione;
- 2) la funzione di Controllo dei dirigenti;
- 3) l'Internal auditing;
- 4) Il Collegio sindacale: il D.Lgs. 502/1992, all'art. 3-ter, dispone che *“il collegio sindacale:*
 - a) *verifica l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico;*
 - b) *vigila sull'osservanza della legge;*
 - c) *accerta la regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, ed effettua periodicamente verifiche di cassa;*
 - d) *riferisce almeno trimestralmente alla Regione, anche su richiesta di quest'ultima sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità; trasmette periodicamente, e comunque con cadenza almeno semestrale, una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'unità sanitaria locale o dell'azienda ospedaliera rispettivamente alla Conferenza dei sindaci o sindaco del comune capoluogo della provincia dove è situata l'azienda stessa”.*

3.2. I controlli esterni

Il sistema dei controlli esterni risulta essere 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 figure della Corte dei Conti, nel Ministero dell'Economia e delle Finanze e nel Ministero della Salute.

3.2.1. Revisore esterno

A seguito del D.Lgs. 502/1992, si deve attendere la Legge Finanziaria per il 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 contabile¹⁰ 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 seguire¹¹ 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. Solo alcune regioni sono riuscite ad avviare delle sperimentazioni che hanno contribuito alla definizione della metodologia necessaria per l'introduzione dell'istituto della revisione contabile.

In particolare, le regioni che hanno avviato un percorso che si è concluso con la revisione contabile del bilancio delle aziende sanitarie appartenenti al SSR sono la Toscana, l'Umbria e la Basilicata oltre alla Provincia autonoma di Trento.

Solo negli ultimi anni 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 focalizzata l'attenzione sulla revisione contabile. Tale aspetto è stato ripreso, da ultimo, dal già citato Decreto del 17 Settembre 2012 che, richiamando il contenuto del precedente Decreto del 18 Gennaio 2011 recante disposizioni in materia "di valutazione straordinaria delle procedure amministrativo contabili necessarie ai fini della certificazione dei bilanci" regola il percorso per addivenire alla certificabilità dei bilanci sanitari. 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.

In attesa che il percorso normativo si concluda, con l'emanazione dei decreti attuativi finalizzati alla definizione delle regole per sottoporre a revisione i bilanci degli enti appartenenti al SSN, con la pubblicazione del Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 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 e del consolidato sanitario regionale.

¹⁰ La norma in realtà parla di modalità di certificazione dei bilanci anche se il termine certificazione è stato abbandonato quando la CONSOB ha emesso la comunicazione n. 99088450 con la quale è stata modificata la disciplina della revisione contabile stabilendo che la società di revisione esprime un giudizio sul bilancio.

¹¹ In questo ambito un superamento del problema sembra aversi con il D.Lgs. n.118/2011.

Il Ministero ha individuato dei requisiti comuni, che rappresentano gli obiettivi che le regioni devono impegnarsi a conseguire, in termini di standard organizzativi, contabili e procedurali, declinati per requisiti generali, ciclo attivo, ciclo passivo e netto, suddivisi ciascuno nei tre diversi livelli riguardanti Aziende Sanitarie, GSA e consolidato regionale.

Per ciascun obiettivo vanno identificate, da parte delle regioni, le azioni che sono e/o saranno poste in essere, da Aziende – GSA – ed in riferimento al Consolidato, per il conseguimento degli obiettivi stessi, definendo un percorso comune, sotto la responsabilità ed il coordinamento della Regione, che tenga comunque conto delle specificità aziendali.

Attualmente la figura del revisore esterno è stata introdotta in via sperimentale solo da alcune regioni attraverso il conferimento dell'incarico di revisione contabile a titolo volontario del bilancio delle aziende appartenenti al SSR. In questi casi la responsabilità del controllo legale dei conti rimane, quindi, in capo al collegio sindacale. Nei casi in cui, oltre al controllo legale dei conti conferito al collegio sindacale, risulti esistente un incarico di revisione conferito alla società di revisione, è utile rammentare quanto previsto dal Documento di ricerca n. 88 (DDR n. 88) emanato da Assirevi. In tale Documento vengono indicate le regole di comportamento che la società di revisione deve rispettare nello svolgimento dell'incarico e nei rapporti con il collegio sindacale. Il DDR n. 88 in realtà è stato predisposto per essere applicato nell'ambito della revisione contabile volontaria delle società private e, quindi, per essere applicabile nell'ambito del contesto pubblico è necessario adattarlo alle diverse regole di *governance*.

Di seguito rappresentiamo le principali regole di comportamento applicabili anche nell'ambito della PA rimandando comunque al testo originale per una migliore comprensione del contesto:

- i risultati del lavoro della società di revisione non potranno essere utilizzati dal collegio sindacale nell'espressione del suo giudizio sul bilancio e sarà cura e responsabilità del collegio sindacale svolgere tutte le procedure e gli accertamenti necessari ai fini dell'espressione del suo giudizio sul bilancio;
- ai fini del rispetto del Principio di Revisione Doc. 260 da parte della società di revisione, la stessa può ritenere opportuno incontrare il collegio sindacale al fine di ottenere informazioni utili all'esecuzione dell'incarico di revisione volontaria;
- la relazione di revisione riporterà, nel primo paragrafo e successivamente all'indicazione delle responsabilità del Direttore Generale e della società di revisione, la seguente frase: *“La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che l'azienda ABC ha conferito l'incarico per il controllo legale dei conti ad altro soggetto, diverso dalla scrivente società di revisione”*;
- sarà facoltà della società di revisione acconsentire a colloqui con il collegio sindacale destinati a fornire informazioni sull'andamento dell'attività di revisione contabile volontaria.

3.2.2. *Il controllo oversight*

Gli Istituti deputati al controllo *oversight* in ambito sanitario sono rappresentati dalla Corte dei Conti, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dal Ministero della Salute.

Corte dei Conti

Il comma 170 dell'articolo 1 della Legge 266/2005 dispone per gli organi degli enti locali la trasmissione alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, di una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica. A tale controllo cartolare, effettuato sui dati riportati nel questionario compilato dal collegio sindacale, può affiancarsi anche un controllo documentale da parte della Corte dei Conti,

solo sugli enti previsti nella programmazione, e secondo quanto previsto dal comma 7 dell'articolo 7 della Legge n. 131 del 5 giugno 2003, in cui si esplicita che "le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati". L'art. 1 della Legge 7 dicembre 2012, n. 213 di conversione del Decreto Legge 10 ottobre 2012, n. 174 ha previsto un potenziamento dei controlli della Corte espressamente rivolto a garantire il coordinamento della finanza pubblica, sulla quale significativa incidenza hanno le gestioni degli enti territoriali. In particolare ai sensi del comma 2 "Ogni sei mesi le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti trasmettono ai consigli regionali una relazione sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali approvate nel semestre precedente e sulle tecniche di quantificazione degli oneri". Al comma 4 è previsto che le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verifichino altresì che i rendiconti delle regioni tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla regione, nonché dei risultati definitivi della gestione degli enti del SSR, per i quali resta fermo quanto previsto dall'articolo 2, comma 2-sexies, del D.Lgs. 502/1992, dall'articolo 2, comma 12, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e dall'articolo 32 della legge 27 dicembre 1997, n. 449. Sintetizzando il citato decreto, con riferimento ai controlli sull'attività delle regioni¹², demanda alle sezioni regionali della Corte dei Conti la seguente tipologia di controlli:

- preventivi e consuntivi dei bilanci regionali;
- di legittimità e di regolarità amministrativa;
- sul funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e del pareggio di bilancio di ciascuna Regione.

In merito all'esame dei bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi delle regioni e degli enti che compongono il SSR, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti hanno il compito di verificare:

- il rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno;
- l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione;
- la sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

Per le finalità di cui sopra, la Corte dei conti a norma dell'art. 1 comma 170, della legge 266/2005 si avvale degli organi di revisione (collegi sindacali) degli enti, i quali sono tenuti a redigere le relazioni sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

Ministero dell'Economia e delle Finanze e Ministero della Salute

I controlli sulla regolarità amministrativa e contabile delle attività delle Pubbliche Amministrazioni sono affidati, con competenza di carattere generale, ai Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica (S.I.Fi.P.), che costituiscono la relativa struttura operativa dell'Ispettorato generale di Finanza della Ragioneria Generale dello Stato e la cui attività di accertamento si fonda esclusivamente sulla documentazione amministrativa e contabile che i soggetti pubblici sono tenuti ad esibire, secondo quanto previsto dall'articolo 3 della Legge 26 luglio 1939, n. 1037.

¹² Le linee guida della Corte dei conti per la relazione annuale del presidente della regione sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e adeguatezza del sistema dei controlli interni dedica un'apposita sezione alla "Gestione del Servizio sanitario regionale" diretta ad evidenziare la presenza di eventuali criticità nell'assetto organizzativo e gestionale del SSR.

3.2.3. Il rapporto tra gli organi di controllo ed il revisore esterno

Di seguito viene rappresentato il possibile rapporto che potrebbe instaurarsi tra gli organi di controllo ed il revisore esterno quando tale figura verrà istituzionalizzata tramite l'emanazione di apposita normativa.

Nel momento in cui l'istituto della revisione contabile sarà richiesta da disposizioni normative nazionali o regionali dovranno essere affrontati e disciplinati i seguenti principali aspetti, quali il rapporto tra controllo esterno svolto dalla Corte dei Conti e gli organi di controllo interno, i rapporti tra la società di revisione e i citati attori dei controlli nella PA, ecc.. In assenza di uno specifico riferimento normativo ci si potrebbe rifare, ove applicabile, alle norme di comportamento del collegio sindacale, al principio di revisione n. 260 e a quanto previsto dalla Legge 14 gennaio 1994, n. 20.

Sulla base delle disposizioni più recenti in tema di controllo unitamente alla prassi professionale possiamo affermare che si è reso sempre più necessario lo scambio di informazioni tra i vari organi di controllo per meglio garantire il monitoraggio della gestione pubblica:

- a) tra collegio dei revisori e società di revisione vi sarà 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 svolgimento delle reciproche attività.
- b) quanto al raccordo tra società di revisione e organo di governo aziendale (le funzioni dirigenziali di Direttore Generale¹³ e Responsabile della GSA¹⁴) 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.
- c) 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.

Nello specifico, si vuole sottolineare il ruolo fondamentale del revisore esterno che il legislatore, con più disposizioni normative, ha ritenuto opportuno introdurre al fine di completare il sistema dei controlli afferenti le aziende sanitarie. Il Decreto Ministeriale 42/2011, infatti, introducendo il concetto fondamentale della qualità dei dati contabili delle ASL e AO e, conseguentemente, rifocalizzando l'attenzione sul sistema dei controlli interni e di *governance*, ha previsto inoltre la revisione contabile del bilancio, che a seguito di una procedura complessa e strutturata, possa diventare il momento conclusivo di un processo assai più complesso e strutturato che partendo da una valutazione critica delle procedure amministrativo contabili è finalizzata a conferire ragionevole attendibilità alle informazioni contabili e finanziarie. Il citato Decreto del 18 gennaio 2011 attribuisce, dapprima, una serie di rilevanti responsabilità ai Direttori Generali delle Aziende sanitarie¹⁵ ed

¹³ D.Lgs. 502/1992 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421".

¹⁴ D.Lgs. 118/2011

¹⁵ È infatti il caso di specificare che gli allegati al citato Decreto prevedono, tra le altre cose:

- a) la ricognizione delle procedure amministrativo contabili;
- b) la valutazione straordinaria delle risultanze contabili aziendali che deve essere realizzata attraverso la riconciliazione tra i prospetti di bilancio con le risultanze della contabilità generale (bilancio di verifica) e con le risultanze delle contabilità sezionali (magazzini, cespiti, personale, ecc.).

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 legale¹⁶.

4. LA REVISIONE DEI BILANCI NEL SETTORE SANITARIO

4.1. Gli attuali principi di revisione ed i prossimi ISA italiani

Il D.Lgs. 39/2010 ha dato attuazione alla direttiva europea 2006/43/CE del 17 maggio 2006 in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. Tale decreto ha profondamente modificato il quadro normativo previgente sulla revisione contabile, frammentato in diverse e numerose fonti, raccogliendolo in unico testo normativo entrato in vigore il 7 aprile 2010.

In particolare l'art.11, comma 1 del D.Lgs. 39/2010 prevede che la revisione legale debba essere svolta in base ai principi di revisione adottati dalla Commissione Europea. E' necessario tenere presente che tale direttiva è stata recentemente modificata dalla Direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014 e che le modifiche operate avranno dei possibili impatti sul procedimento di emanazione comunitaria dei principi di revisione internazionali.

In attesa che la Commissione Europea adotti i principi di revisione internazionali, l'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/2010 richiede che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob). A tal fine, l'art. 12 del D.Lgs. 39/2010 indica che il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) sottoscriva una convenzione con le associazioni e gli ordini professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi di revisione. Nel mese di luglio 2011 il MEF ha pubblicato l'invito a proporre manifestazioni di interesse per la stipula della convenzione alla quale hanno successivamente aderito Assirevi, il CNDCEC e l'INRL. Tali soggetti, insieme a Consob, hanno intrapreso il processo, tuttora in corso, di definizione di nuovi principi di revisione, tenendo conto, nel rispetto della normativa vigente, dei principi di revisione emanati dagli organismi internazionali.

In attesa che i soggetti convenzionati e la Consob completino l'elaborazione dei nuovi principi di revisione, le disposizioni transitorie e finali del D.Lgs. 39/2010 (art. 43, comma 3) stabiliscono che i principi di revisione che alla data di entrata in vigore del decreto medesimo risultano emanati da parte di Consob ai sensi dell'art. 162, comma 2, lettera a), del D.Lgs. 58/1998, devono continuare ad essere applicati. Si tratta, nello specifico, dei principi di revisione elaborati negli anni 2002-2007 dall'apposita Commissione congiunta dei due Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e dal 2008 dalla Commissione per lo studio e la statuizione dei principi di revisione del CNDCEC e adottati, tramite raccomandazione, dalla Consob. Tali principi sono, nella sostanza, una diretta derivazione dei principi di revisione internazionali (ISA) emanati dall'IFAC nella versione precedente a quella attualmente in vigore a livello internazionale. Gli ISA, infatti, sono stati oggetto di una significativa rivisitazione, completata da parte dell'IFAC nel 2009, nell'ambito del cosiddetto "clarity project".

4.2. Gli aspetti specifici della revisione nel settore sanitario

La revisione nell'ambito del settore sanitario è stata introdotta con il "Decreto del Ministro della salute e del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 settembre 2012" (in seguito anche "Decreto Certificabilità"), che all'art. 4 dispone: *"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"*.

¹⁶ Cfr art. 11, comma 2 Patto per la salute 2010-2012.

Da tale statuizione consegue che, nell'ambito della revisione degli Enti operanti nel settore della Sanità Pubblica (in seguito anche "EnoSAP"), trovano applicazione i principi di revisione vigenti, nelle more dell'adozione dei nuovi ISA in precedenza richiamati.

L'obiettivo del presente documento, definito in premessa, è di affrontare le principali tematiche caratteristiche del settore sanità e, pertanto, non saranno descritte nel presente paragrafo tutte le attività di revisione che possono essere considerate "ordinarie" nell'ambito di un incarico ma si evidenzieranno piuttosto le peculiarità maggiormente diffuse e affrontate nell'ambito delle prime esperienze di revisione di Aziende Sanitarie Pubbliche e di bilanci consolidati degli ultimi anni.

Al fine di seguire un ordine logico nell'esposizione degli argomenti, i paragrafi sono esposti secondo un ordinario percorso di revisione che prevede, dopo la iniziale valutazione del rischio operata in fase di accettazione dell'incarico, le seguenti fasi:

- Fase di pianificazione:
 - a) analisi del contesto di riferimento;
 - b) definizione della significatività;
 - c) analisi delle procedure amministrativo-contabili e del sistema di controllo interno;
 - d) individuazione dei rischi e delle procedure di revisione in risposta agli stessi.
- Fase finale:
 - (a) svolgimento delle procedure di revisione e raccolta degli elementi probativi;
 - (b) predisposizione del report finale e di eventuale Management letter.

Con riferimento alla fase finale, come già sottolineato in precedenza, poiché obiettivo del presente documento è di descrivere le principali tematiche caratteristiche del settore sanità non sono descritte le attività di revisione considerate "ordinarie".

a) Analisi del contesto di riferimento

La comprensione degli enti operanti nel settore della sanità pubblica non può prescindere dall'analisi di alcuni elementi distintivi che fortemente influenzano l'incarico di revisione.

Gli EnoSAP hanno quale finalità, costituzionalmente sancita, la tutela del diritto alla salute dei cittadini italiani. La Sanità costituisce la principale voce di spesa delle regioni e una delle principali dello Stato Italiano. Tale situazione, in un contesto congiunturale economico negativo, comporta:

- una spinta ad un processo di rinnovamento e di modernizzazione;
- una ricerca di maggiore efficienza ed efficacia;
- una riduzione delle risorse disponibili in termini economici.

Il settore, quindi, è caratterizzato da:

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

Tutti gli elementi appena descritti saranno punti fondamentali nel complesso processo di accettazione dell'incarico.

b) Definizione della significatività

Come noto, il revisore nel pianificare il lavoro di revisione deve definire un livello di significatività accettabile oltre il quale le omissioni o gli errori nelle voci di bilancio e nell'informativa contenuta nella nota integrativa possono, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori del bilancio.

Premesso che la definizione della significatività risente di un processo di valutazione soggettivo e legato al giudizio professionale del revisore, possono essere fatte alcune considerazioni in merito all'individuazione del parametro di riferimento maggiormente rappresentativo della realtà delle Aziende Sanitarie. Si esaminano nella tabella di seguito, le voci di riferimento più comuni e usualmente utilizzate con i relativi argomenti favorevoli e contrari all'utilizzo nella sanità pubblica:

		Utilizzo della Sanità Pubblica	
Voce di bilancio	Utilizzo Generico	Vantaggi	Svantaggi
Ricavi	I ricavi sono utilizzati per le realtà che hanno quale primario obiettivo la crescita dei volumi aziendali.	E' un importo certo perchè definito dalla Regione con DGR e rappresenta le dimensioni della realtà.	Non è un elemento critico perchè è definito dalla Regione con DGR.
Risultato di esercizio	Il risultato di esercizio è utilizzato per le realtà che hanno quale primario obiettivo il miglioramento del rendimento delle quote/azioni.		Non è un elemento critico e caratterizzato da significative oscillazioni anche negative e può mal rappresentare le dimensioni della realtà.
Totale Attivo o Patrimonio Netto	Il totale attivo o patrimonio netto sono utilizzati per le realtà che hanno quale primario obiettivo gli investimenti o che sono oggetto di operazioni straordinarie (ad esempio soggette ad acquisizione).	Il totale attivo è elemento rappresentativo delle dimensioni aziendali.	Il patrimonio netto non è un elemento critico e condizionato dalle particolari regole contabili stabilite dal legislatore. Può non essere rappresentativo del valore della realtà. Il totale attivo non è un elemento critico della realtà che non ha finalità di investimento.
Totale delle entrate o delle spese	Il totale delle entrate e delle spese sono utilizzati per realtà operanti nel settore no-profit.	Le Aziende Sanitarie Pubbliche hanno quale finalità la tutela della Salute e rientrano quindi nel settore no-profit. Il parametro maggiormente critico da un punto di vista normativo e di opinione pubblico è la spesa piuttosto che le entrate definite con DGR.	Errori nella contabilizzazione dei costi potrebbero influire sulla corretta quantificazione della significatività.

Le suddette considerazioni porterebbero, quindi, ad individuare nei costi o nelle spese l'elemento maggiormente critico da prendere in considerazione per la definizione della significatività.

c) Analisi delle procedure amministrativo – contabili e del sistema di controllo interno

Le procedure di revisione possono essere suddivise in due macrocategorie:

- le procedure di conformità;
- le procedure di validità.

Le “procedure di conformità” permettono di acquisire gli elementi probativi sull’adeguatezza del disegno del sistema contabile e del sistema di controllo interno e sul loro efficace funzionamento e sono preferibilmente effettuate nella fase di pianificazione delle attività, di cui al successivo paragrafo.

Le “procedure di validità” si distinguono da quelle di conformità perché hanno lo scopo di acquisire gli elementi probativi per individuare errori significativi nel bilancio, mediante verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio, oltre che attraverso analisi comparative di diverso livello.

In tale ambito, 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” (in seguito anche “PAC”) ha indirizzato gli EnoSaP 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.

In particolare, il PAC, 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;
 - area disponibilità liquide.
- ciclo passivo e netto
 - patrimonio netto;
 - area debiti e costi.

Per ogni area, l’analisi delle singole procedure che la compongono, permette l’individuazione delle attività e dei controlli esistenti¹⁷.

Il sistema di controllo interno, come già anticipato, è l’insieme dei controlli previsti e implementati dal Management dell’Azienda nelle procedure amministrativo-contabili al fine di ottenere una ragionevole affidabilità delle informazioni e della loro conformità alla normativa e regolamentazione di riferimento.

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. E’ importante, inoltre, che per ogni procedura sia effettuato un

¹⁷ A tal proposito occorre ricordare che per attività si intende l’insieme di azioni volte a conseguire un determinato risultato nell’ambito di una procedura mentre il controllo è l’attività volta a verificare la conformità di un attività a quanto previsto dalla procedura stessa.

“walkthrough test”, per verificare la completa e corretta rilevazione delle attività che costituiscono la procedura. Il “walkthrough test” consiste nel ripercorrere per una transazione il flusso documentale e/o le eventuali elaborazioni informatiche, verificandone la coerenza con la procedura rilevata.

All’analisi dei processi, ove il revisore lo ritenga opportuno, segue la definizione di un programma di verifiche sul sistema di controllo interno finalizzato a verificarne l’efficacia e l’operatività.

Nell’ambito degli EnoSaP, a titolo esemplificativo, si riportano di seguito alcune delle procedure di conformità caratteristiche e più ricorrenti:

Area A	Descrizione della procedura di conformità
Immobilizzazioni	Verifica dell’esistenza della firma del Dirigente responsabile del settore tecnico alla capitalizzazione dei costi di manutenzione.
	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria fra l’inizio del processo di ammortamento a sistema ed il documento di convalida della disponibilità all’uso dei beni.
	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria fra i documenti di ordine/appalto ed i documenti di fatturazione/collaudato.
Rimanenze	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile del magazzino farmaceutico sull’elenco delle registrazioni di rettifiche inventariali.
	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo fisico effettuato fra i prodotti consegnati ed il documento di trasporto.
Crediti e ricavi	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria fra la DGR di riparto del fondo sanitario regionale e le registrazioni effettuate dagli operatori in Co.Ge..
	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dall’operatore della ragioneria fra l’ordine di fatturazione ed il tariffario definito con delibera del Direttore Generale.
Disponibilità liquide	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della direzione gestione risorse finanziarie fra fatture e mandato di pagamento.
	Verifica del controllo periodico dell’allineamento fra le risultanze contabili e le disponibilità liquide presente presso le casse CUP, l’Istituto Tesorerie e la Tesoreria Unica.
Patrimonio netto	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria fra la delibera di concessione dei contributi in conto capitale e le registrazioni effettuate in Co.Ge..
	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria di quadratura fra movimentazione dei finanziamenti per investimenti e movimentazione delle immobilizzazioni finanziarie.
Debiti e costi	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria della coerenza fra Ordine, DDT e fattura.
	Verifica della presenza dell’evidenza del controllo effettuato dal responsabile della ragioneria per la variazione delle informazioni rilevanti dei fornitori (ad esempio Codice IBAN).

Le eventuali carenze sul sistema di controllo interno individuate devono prontamente essere portate all'attenzione degli organismi di *governance* e dei referenti istituzionali (ad esempio la Regione) anche attraverso apposite comunicazioni scritte o relazioni. Tali carenze si riferiscono generalmente ad aspetti che possono avere rilevanza ai fini di potenziali errori sul bilancio e la loro rilevanza, naturalmente, incide sulla strategia di revisione e sulla scelta delle procedure da adottare. Gli Enti interessati, inoltre, sono generalmente caratterizzati da sistemi informativi complessi ed integrati/articolati tra le diverse strutture; su tali basi, si ritiene che un'adeguata analisi del sistema dei controlli interni di una Azienda Sanitaria non possa prescindere da valutazioni di affidabilità dei sistemi IT.

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

Al termine della fase di pianificazione lavoro, sulla base delle conoscenze acquisite circa il contesto di riferimento dell'Azienda ed il sistema di controllo interno nonché dei risultati delle procedure di conformità eseguite, viene definito il piano di revisione.

Il piano di revisione include l'identificazione preliminare delle aree di bilancio significative o particolarmente complesse, i rischi di revisione e la definizione della modalità, estensione e tempistica delle procedure di validità da porre in essere. Per ogni area di bilancio e per ogni rischio, sono generalmente individuate le asserzioni coinvolte (c.d. "*assertions*"). Le asserzioni più comunemente utilizzate sono:

- **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.
- **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 titolo meramente esemplificativo e non esaustivo si riportano, distinti per voce di bilancio ed asserzione, alcuni dei rischi di revisione che, generalmente, potrebbero essere riscontrati negli EnoSaP:

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione del rischio di revisione
Immobilizzazioni immateriali e materiali Manutenzioni e riparazioni (C/E)	Esistenza Completezza Valutazione	L'Azienda non effettua un inventario fisico periodico e non ha un flusso informativo adeguato ad accertare l'effettiva disponibilità dei beni aziendali e lo stato di conservazione degli stessi. Tale situazione incrementa significativamente il rischio di disallineamenti fra i dati contabili e l'esistenza e lo stato di conservazione fisica dei beni. Inoltre, non viene effettuata una periodica valutazione della recuperabilità dell'investimento.
	Esistenza Accuratezza	La Direzione Tecnica, nella persona del responsabile, indica in delibera quali costi devono essere capitalizzati e procede alla registrazione in contabilità generale. La scarsa segregazione di funzioni incrementa il rischio di capitalizzazioni improprie di costi dell'esercizio.
Fondo ammortamento Ammortamento (C/E)	Completezza Accuratezza	Il ricalcolo degli ammortamenti è effettuato extra-contabilmente perché il modulo relativo al registro cespiti non è alimentato sistematicamente e potrebbe non concordare con la contabilità generale. La gestione extra-contabile del ricalcolo aumenta significativamente il rischio di errori
Finanziamenti per investimenti Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio (C/E) Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti (C/E)	Esistenza Completezza Accuratezza	L'Azienda gestisce il flusso delle informazioni relative ai contributi in conto capitale distintamente dagli investimenti a cui gli stessi si riferiscono. Tale circostanza incrementa il rischio di errori nella movimentazione dei finanziamenti per investimenti.
	Completezza Accuratezza	La "sterilizzazione" è effettuata extra-contabilmente perché il relativo modulo del registro cespiti non è alimentato sistematicamente e potrebbe non concordare con la contabilità generale. La gestione extra-contabile del ricalcolo aumenta significativamente il rischio di errori
Crediti e debiti v/regione Crediti e debiti v/aziende sanitarie pubbliche Crediti e debiti v/comuni	Esistenza Completezza Accuratezza Valutazione	L'Azienda non procede ad una ricognizione dei rapporti di credito e debito. Il rischio è che i saldi contabili includano errori anche significativi dovuti alla reale esigibilità degli stessi con rischi potenziali di insussistenze latenti dell'attivo o del passivo non rilevate.
Rimanenze Variazione delle rimanenze (C/E)	Esistenza Accuratezza	L'Azienda non ha una procedura di inventario fisico periodico dei beni disponibili presso i reparti che sono considerati "consumati" con lo scarico da parte delle Farmacie. Tale circostanza incrementa significativamente il rischio di sovrastima dei consumi.
	Valutazione	L'Azienda non dispone di un sistema per la valutazione del possibile fenomeno dell'obsolescenza e/o del lento rigiro. Il rischio è di un'errata valutazione del valore delle rimanenze.

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione del rischio di revisione
Fondi per rischi	Esistenza Completezza Accuratezza Valutazione Presentazione	L'Azienda non dispone di un sistema efficiente ed affidabile per il monitoraggio e la valutazione dello stato del contenzioso e per la stima delle passività potenziali che potrebbero conseguire. Il rischio è di un'errata stima dell'accantonamento e della consistenza del fondo rischi a fronte dei rischi a cui l'Azienda è sottoposta.
Fondi per rischi da autoassicurazione	Esistenza Completezza Accuratezza Valutazione Presentazione	A seguito della decisione dell'Azienda di non rinnovare le polizze assicurative per la copertura dei rischi da responsabilità civile verso terzi esiste, in assenza di uno strutturato processo di definizione dello stato di rischio di ogni struttura, la possibilità che il fondo per rischi da autoassicurazione sia erroneamente stimato.
Debiti e costi	Esistenza Completezza Competenza Accuratezza	L'Azienda non dispone a fine esercizio di una procedura automatizzata per la quantificazione dei costi per fatture da ricevere. Il rischio è che i costi dell'esercizio ed i debiti verso fornitori siano sottostimati.
Ricavi per prestazioni sanitarie erogate in regime intramoenia (C/E)	Completezza Competenza Accuratezza	L'Azienda non effettua controlli incrociati fra le prestazioni richieste dagli utenti e quelle effettivamente erogate e fatturate. L'assenza di tali controlli aumenta il rischio di frodi e/o sottostima dei ricavi.

Tutto ciò premesso, di seguito si riportano per macrovoce di bilancio e per asserzione alcune delle principali **procedure di validità** tipiche del settore sanitario. Le procedure di revisione individuate sono di generale applicazione e devono essere adattate rispetto alla natura dell'ente, dato che l'attività può riguardare: Aziende Sanitarie, Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS), Aziende Ospedaliere, Gestioni Sanitarie Accentrate e bilanci Regionali consolidati.

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione della procedura di verifica
Immobilizzazioni immateriali e materiali	Esistenza Accuratezza Presentazione	Verifica dell'esistenza della procedura di inventario (procedura di conformità) e partecipazione all'esecuzione dell'inventario fisico periodico dei beni (procedura di validità). Verifica dell'esistenza dei presupposti per la capitalizzazione.
	Completezza	Verifica dal fisico al contabile di un campione di beni e, per i terreni e fabbricati, interrogazione del catasto provinciale.
Finanziamenti per beni di prima dotazione	Esistenza Accuratezza	Verifica, su base campionaria, dell'esistenza delle condizioni per l'iscrizione dei costi nelle immobilizzazioni.
Manutenzioni e riparazioni (C/E)	Valutazione	Verifica, su base campionaria, dello stato di uso dei beni e dell'eventuale esistenza di perdite di valore.
		Verifica del processo di valorizzazione dei beni di prima dotazione e dello stato di concordanza con i movimenti della voce di patrimonio netto "finanziamenti per beni di prima dotazione".

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione della procedura di verifica
Fondo ammortamento	Completezza Accuratezza	Ricalcolo degli ammortamenti e verifica dei motivi delle eventuali differenze.
Ammortamento (C/E)	Accuratezza	Verifica dell'allineamento delle aliquote di ammortamento utilizzate per il calcolo degli ammortamenti con le aliquote di cui all'allegato n. 3 del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i..
Finanziamenti per investimenti Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio (C/E) Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti (C/E)	Esistenza Accuratezza	Verifica, su base campionaria, della documentazione di riferimento del contributo (ad esempio Delibera, reversali di incasso, ecc.) e della relativa associazione al cespite finanziato.
	Esistenza Completezza Accuratezza	Richiesta di informazioni alla Regione con il dettaglio dei contributi in conto capitale assegnati, liquidati ed erogati e stato di concordanza rispetto ai saldi di bilancio. Verifica, su base campionaria, delle delibere del Direttore Generale ed analisi degli investimenti finanziati da contributi in conto esercizio.
	Competenza Accuratezza	Verifica dell'iscrizione del contributo in base al valore assegnato dalla Regione. Verifica della corretta contabilizzazione a "Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti" dei contributi in conto esercizio utilizzati per l'acquisto di immobilizzazioni. Ricalcolo delle sterilizzazioni e verifica dei motivi delle eventuali differenze.
Crediti v/regione per finanziamenti per investimenti	Esistenza Completezza Accuratezza	Richiesta di informazioni alla Regione con il dettaglio dei contributi in conto capitale assegnati, liquidati ed erogati e verifica dello stato di concordanza dei saldi.
	Accuratezza	Verifica, su base campionaria, degli incassi ricevuti e contabilizzati nel corso dell'esercizio.
Rimanenze Variazione delle rimanenze (C/E)	Esistenza	Verifica della procedura di inventario fisico periodico dei beni e controllo, su base campionaria, del corretto allineamento fra le risultanze inventariali e le registrazioni di magazzino.
	Competenza Accuratezza	Cut-off test, verifica, su base campionaria, dei documenti di trasporto e delle fatture di acquisto "a cavallo" della fine dell'esercizio.
	Accuratezza	Ricalcolo per un campione di articolo del costo medio ponderato.
	Valutazione	Verifica del sistema adottato dall'Azienda per la valutazione del fenomeno dell'obsolescenza e/o del lento rigiro.
Crediti v/regione per spesa corrente e debiti v/regione Contributi in c/esercizio (C/E)	Esistenza Completezza Accuratezza	Richiesta di informazioni alla Regione con il dettaglio dei contributi in conto esercizio assegnati, liquidati ed erogati e dei crediti dalla stessa vantati. Verifica dello stato di concordanza dei saldi.
	Accuratezza Competenza	Verifica, su base campionaria, della movimentazione contabilizzata nel corso dell'esercizio.
Crediti e debiti v/comuni	Esistenza Completezza	Verifica dell'elenco dei Comuni serviti e delle eventuali convenzioni/accordi sottoscritti e confronto con le movimentazioni contabili registrate.

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione della procedura di verifica
	Esistenza Completezza Accuratezza	Verifica, su base campionaria, dei costi e ricavi nonché dei pagamenti e degli incassi con i Comuni. Richiesta di informazioni ai Comuni con saldo maggiormente rilevante.
Crediti e debiti v/aziende sanitarie pubbliche	Esistenza Completezza Accuratezza	Richiesta di informazioni alle principali Aziende Sanitarie Pubbliche con rapporti di credito e debito alla data di bilancio e verifica dello stato di concordanza dei saldi.
	Accuratezza	Verifica, su base campionaria, della movimentazione contabilizzata nel corso dell'esercizio.
Crediti e debiti v/gestioni liquidatorie	Esistenza Completezza Accuratezza	Richiesta di informazioni alla Gestione Liquidatoria con il dettaglio delle partite creditorie e debitorie verso l'Azienda. Verifica dello stato di concordanza dei saldi.
	Accuratezza	Verifica, su base campionaria, della movimentazione intervenuta nel corso dell'esercizio.
Disponibilità liquide	Esistenza Completezza Accuratezza	Verifica dello stato di concordanza dei saldi dell'Istituto Tesoriere, del conto di Tesoreria Unica della Banca d'Italia e dei conti di contabilità generale.
Fondo di dotazione	Esistenza Completezza Accuratezza	Verifica dei criteri adottati per la quantificazione del fondo di dotazione e della documentazione a supporto delle eventuali successive variazioni.
Contributi per ripiano perdite	Esistenza Completezza Accuratezza	Verifica delle delibere di concessione del contributo e della corretta movimentazione a riduzione delle perdite portate a nuovo al momento dell'incasso.
Fondi per rischi da vertenze Accantonamenti per cause civili ed oneri processuali (C/E)	Esistenza Completezza	Richiesta di informazioni a terzi e confronto, su base campionaria, con le informazioni aziendali (ad esempio relazioni interne, database, ecc.).
	Accuratezza	Verifica, su base campionaria, delle informazioni utilizzate dall'azienda per l'analisi del contenzioso e la documentazione di riferimento disponibile.
	Valutazione	Verifica della ragionevolezza delle stime effettuate dall'Azienda attraverso l'analisi delle relazioni interne, dei legali esterni e delle risposte alle richieste di informazioni.
Fondi per rischi da autoassicurazione Accantonamenti per copertura diretta dei rischi (C/E)	Esistenza Accuratezza	Verifica di conformità, su base campionaria, delle procedure aziendali/regionali previste per la gestione delle richieste di risarcimento danni.
	Accuratezza Completezza	Verifica, su base campionaria, delle informazioni utilizzate dall'azienda per l'analisi delle richieste di risarcimento danni e/o per la costruzione di percentuali di rischiosità per prestazione / evento dannoso.
	Valutazione	Verifica della ragionevolezza delle stime effettuate dall'Azienda attraverso l'analisi delle relazioni interne, di eventuali analisi esterne e degli scostamenti registrati fra stime e liquidazioni.

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione della procedura di verifica
Quote inutilizzate e contributi Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti (C/E)	Esistenza	Verifica, su base campionaria, della documentazione di riferimento del contributo (ad esempio Delibera) e della relativa associazione al progetto di ricerca.
	Completezza	Richiesta di informazioni all'Ente Finanziatore con il dettaglio dei contributi in conto capitale assegnati, liquidati ed erogati e verifica dello stato di concordanza dei dati.
	Accuratezza	Verifica dell'iscrizione del contributo in base al valore assegnato e della corretta quantificazione della quota inutilizzata.
Fondo per premi operosità sumai Accantonamenti per premio operosità sumai (C/E)	Completezza Accuratezza	Verifica dell'elenco dei medici SUMAI e, attraverso un ricalcolo di massima, del relativo ammontare di fondo maturato da ognuno. Analisi di eventuali differenze rispetto fra il ricalcolo ed i dati contabili.
Debiti verso fornitori	Esistenza Completezza Competenza	Richiesta di informazioni ai principali fornitori ed analisi dello stato di concordanza fra le risposte ed i dati contabili. Search test, verifica, su base campionaria, della corretta registrazione per competenza dei documenti contabili pervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Individuazione ed analisi di eventuali note credito da ricevere iscritte a riduzione dei debiti verso fornitori.
Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie erogate ad aziende sanitarie pubbliche della regione e ad altri soggetti pubblici (C/E) Rimborso da aziende farmaceutiche per pay back (C/E)	Esistenza Completezza Accuratezza	Verifica della corrispondenza delle voci di ricavo con la matrice della mobilità regionale approvata con Delibera di Giunta Regionale ed inserita nell'ambito del riparto del Fondo Sanitario.
Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie erogate ad aziende sanitarie pubbliche extra regione (C/E)	Esistenza Completezza Accuratezza	Verifica della corrispondenza delle voci di ricavo con la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento.

Voce di bilancio	Asserzione	Descrizione della procedura di verifica
Ricavi per prestazioni sanitarie erogate in regime intramoenia (C/E)	Accuratezza Completezza	Ricalcolo di massima e confronto fra prestazioni valorizzate per tipologia e ammontare dei ricavi registrati nella voce. Analisi di eventuali scostamenti significativi.
Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (C/E)	Accuratezza Completezza	Ricalcolo di massima e confronto fra prestazioni valorizzate per tipologia e ammontare dei ricavi registrati nella voce. Analisi di eventuali scostamenti significativi.
Costo del personale (C/E)	Competenza Accuratezza Esistenza	Verificare, su base campionaria, la periodica quadratura tra i dati riportati nel cedolone riepilogativo mensile con quelli riportati nei flussi informativi e con il costo contabilizzato nel corrispondente periodo di competenza. Verificare, su base campionaria, le modalità di determinazione e contabilizzazione delle componenti della retribuzione di competenza dell'esercizio e non ancora corrisposte alla data di riferimento del bilancio d'esercizio. Verificare, su base campionaria, la ragionevolezza dei Fondi rinnovi Contrattuali.
Sopravvenienze attive e passive (C/E)	Esistenza Accuratezza	Verifica, su base campionaria, della natura e della correttezza delle sopravvenienze.

5. CONCLUSIONI

L'esigenza dell'armonizzazione del sistema contabile del SSN è fortemente sentita e ricomprende in essa tre necessarie prescrizioni: l'attenzione alla qualità del dato, la centralità del bilancio quale strumento di comunicazione degli enti Sanitari e la revisione quale istituto di tutela degli stakeholder sul livello di qualità del bilancio intesa quale rispondenza alle prescrizioni del legislatore.

Nel presente lavoro si è cercato di ripercorrere gli elementi chiave della “riforma della riforma”: i nuovi schemi di bilancio, i criteri di redazione e di valutazione delle ASL, Aziende Ospedaliere e della GSA. È stato focalizzato il tema dei sistemi di controllo, animati dal convincimento che l'armonizzazione dei conti passi anche attraverso l'armonizzazione dei sistemi di controllo. È importante sottolineare che l'evoluzione dei sistemi di controllo rientra nel più ampio concetto di mutamento culturale. Affinché qualsivoglia sistema di controllo sia, di fatti, correttamente utilizzato è necessario un allineamento tra vari soggetti: il legislatore che emana le norme, il soggetto che esercita l'attività di controllo, il controllato e chi utilizza la relazione di controllo. In caso di asimmetria culturale si avranno delle alterazioni del fenomeno del controllo che potrebbero, se non correttamente gestite, annientare gli effetti benefici del controllo e cagionare, addirittura, effetti negativi.

Pertanto emerge la necessità di ripensare ai sistemi di controllo interni ed esterni, ed in particolare alla Revisione aziendale che tra i diversi altri poggia, non a caso, sull'efficacia dei sistemi di controllo interno.

L'introduzione della revisione contabile dei bilanci degli enti del SSR porterà molteplici **benefici**, alla collettività ed al management aziendale tra i quali:

- costituire un'occasione di **crescita professionale** della struttura amministrativa-contabile dell'azienda, anche per effetto del confronto con il revisore, soggetto esterno portatore di esperienze diversificate e qualificate professionalmente;
- consentire una adeguata **comparabilità** dei dati tra aziende diverse e tra regioni diverse;
- rappresentare uno **strumento di controllo** dell'attendibilità dell'informativa di bilancio.

L'introduzione della revisione contabile rappresenta, pertanto, un fondamentale strumento di controllo e la sua completa implementazione passa attraverso un processo di “miglioramento” dell'organizzazione e dei sistemi amministrativo-contabili.

E' auspicabile che superato il problema della veridicità ed attendibilità dei dati contabili, aspetto sul quale i tavoli ministeriali e il dibattito all'interno delle regioni si è particolarmente concentrato negli ultimi tempi, sarà possibile affrontare, in modo più concreto, il problema centrale che riguarda l'efficienza della spesa e conseguentemente la sua validità gestionale.

LEGENDA DEGLI ACRONIMI E DEI PRINCIPALI TERMINI UTILIZZATI:

AO – acronimo di Azienda Ospedaliera di rilievo regionale o interregionale costituito in Azienda, in considerazione delle sue particolari caratteristiche, eroga prestazioni ospedaliere (e quindi attività di pronto soccorso, di ricovero ordinario, di day hospital, di day surgery, di riabilitazione, di lungodegenza, ecc.) e, in alcuni contesti, anche prestazioni territoriali di specialistica ambulatoriale. Rispetto all'assistenza ospedaliera, accanto ai presidi ospedalieri a gestione diretta delle ASL e alle AO si aggiungono: i) le strutture di ricovero equiparate alle pubbliche, quali Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico e di diritto privato (**IRCCS**), Policlinici a gestione diretta delle Università (**AOU**), Ospedali classificati; ii) le strutture di ricovero private accreditate, denominate Case di cura private accreditate con il SSN.

ASL – acronimo di Azienda Sanitaria Locale, è un ente dotato di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica, provvede a garantire i Livelli Essenziali di Assistenza (**LEA**), ad organizzare l'assistenza sanitaria nel proprio ambito territoriale e ad erogarla attraverso strutture pubbliche o private accreditate¹⁸.

CE e SP (Modelli) - A partire dall'anno 2012, per l'acquisizione al Nuovo sistema informativo sanitario del Ministero della Salute (denominato NSIS) dei dati economici relativi alla gestione del SSN, gli enti appartenenti allo stesso, sia nel caso di sussistenza della GSA presso la regione, sia nel caso di gestione integrale del finanziamento del SSR, inviano i modelli del Conto Economico (**CE**) preventivo, trimestrali e consuntivo alle regioni e alle province autonome di appartenenza e al Ministero della Salute utilizzando allo scopo un apposito modello (modello **CE**). Gli stessi enti sono tenuti, sempre con riferimento all'anno 2012, a trasmettere il modello dello Stato Patrimoniale (**SP**) consuntivo alle regioni e alle province autonome di appartenenza e al Ministero della Salute utilizzando allo scopo un apposito modello (modello **SP**). Il D.Lgs. 118/2011 ha introdotto tali modelli tra gli allegati obbligatori al bilancio degli enti appartenenti al SSN. Tali modelli sono stati successivamente modificati per effetto del decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 15 giugno 2012.

COSO (Modello) – acronimo di Committee Of Sponsoring Organization. Il modello, proposto dal Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission (pubblicato a partire dal '92) è una pietra miliare per i controlli perché rappresenta il primo framework generalmente accettato da tutta la comunità degli analisti. Ha ispirato tutti gli studi successivi, è stato preso come riferimento per lo sviluppo di altri modelli e, soprattutto, è stato di fatto implementato in dispositivi normativi/prescrittivi quali: il Comitato di Basilea; il Codice di Autodisciplina per le società quotate; il modello organizzativo richiesto dal Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (responsabilità amministrativa e penale delle società); Sox e legge 262; la business continuity; il contingency management. Nel 2001, in risposta anche alle crescenti istanze ambientali, COSO si è evoluto nella versione ERM dove gli aspetti di gestione del rischio sono posti in primo piano.

INTOSAI – acronimo di International Organization of Supreme Audit Institutions. E' una organizzazione indipendente ed a carattere non politico, fondata a Cuba nel 1953 come istituzione permanente per stimolare lo scambio di idee ed esperienze tra le Istituzioni superiori di controllo dei Paesi Membri delle Nazioni Unite. Per Istituzioni superiori di controllo (**ISC**) si intendono quelle istituzioni pubbliche di uno Stato o di una organizzazione internazionale che svolgano, in base alle leggi o altri atti formali dello Stato o dell'organizzazione internazionale, in modo indipendente – dotate o meno anche di competenze giurisdizionali – la massima funzione di controllo finanziario qualunque sia la loro denominazione, modalità di costituzione o organizzazione.

¹⁸ Dopo la trasformazione delle Unità sanitarie locali in Aziende (D.Lgs. 502/92) le regioni hanno adottato diverse denominazioni (Asl – Azienda sanitaria locale; Ausl – Azienda unità sanitaria locale; Aulss – Azienda unità locale socio-sanitaria). In questo documento si è impiegato il termine **ASL**, senza per questo indicare una particolare tipologia organizzativa. Analogamente si è utilizzato il termine **AO** per l'Azienda ospedaliera.

LEA - acronimo di Livelli Essenziali di Assistenza, sono costituiti dall'insieme delle attività, dei servizi e delle prestazioni che il SSN eroga a tutti i cittadini gratuitamente o con il pagamento di un ticket, indipendentemente dal reddito e dal luogo di residenza. I LEA sono stati definiti a livello nazionale con il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 29 novembre 2001, entrato in vigore nel 2002. La riforma del titolo V della Costituzione ha poi previsto per le regioni la possibilità di utilizzare risorse proprie per garantire servizi e prestazioni aggiuntive (ma mai inferiori) a quelle incluse nei LEA. Questo comporta che i LEA possano essere diversi da regione a regione (fermo restando che quelli definiti a livello nazionale vengono garantiti in tutto il territorio italiano).

NSIS – acronimo del “Nuovo Sistema Informativo Sanitario” e rappresenta lo strumento di riferimento per le misure di qualità, efficienza e appropriatezza del SSN, attraverso la disponibilità di informazioni che per completezza, consistenza e tempestività, supportano le regioni e il Ministero nell'esercizio delle proprie funzioni e, in particolare, il Ministero nella sua funzione di garante dell'applicazione uniforme dei LEA sul territorio nazionale. NSIS nasce, quindi, con l'obiettivo di rendere disponibile, a livello nazionale e regionale, un patrimonio di dati, di regole e metodologie per misure di qualità, efficienza, appropriatezza e costo a supporto del governo del SSN, del monitoraggio dei LEA e della spesa sanitaria, condiviso fra i vari livelli istituzionali e centrato sul cittadino.

OIC – acronimo di Organismo Italiano di Contabilità. L'OIC nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali Parti private e pubbliche italiane, di costituire uno standard setter nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile. L'Organismo Italiano di Contabilità si è costituito, nella veste giuridica di una fondazione, il 27 novembre 2001. Alla stipula dell'atto costitutivo hanno partecipato, in qualità di Fondatori, le organizzazioni rappresentative delle principali categorie di soggetti privati interessate alla materia. In particolare, gli attuali Soci Fondatori sono: per la professione contabile, l'Assirevi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili; per i preparers, l'Abi, l'Andaf, l'Ania, l'Assilea, l'Assonime, la Confagricoltura, la Confapi, la Confcommercio, la Confcooperative, la Confindustria e la Lega delle Cooperative; per gli users, l'Aiaf, l'Assogestioni e la Centrale Bilanci; per i mercati mobiliari, la Borsa Italiana. I Ministeri della Giustizia e dell'Economia e delle Finanze, nonché le Autorità Regolamentari di Settore (Banca d'Italia, Consob e Isvap) hanno espresso il loro favore all'iniziativa. Nello svolgimento della sua attività l'OIC provvede a:

- emanare i principi contabili per la redazione dei bilanci per i quali non è prevista l'applicazione dei principi contabili internazionali (settore privato, pubblico e non profit);
- partecipare all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, fornendo supporto tecnico agli organismi internazionali competenti e coordinando i propri lavori con le attività degli altri standard setter europei;
- coadiuvare il legislatore nell'emanazione della normativa in materia contabile e connessa;
- promuovere la cultura contabile.

SSN – acronimo di Servizio Sanitario Nazionale, istituito con la Legge 23 dicembre 1978, n. 833, nell'ordinamento giuridico italiano, identifica il complesso delle funzioni e delle attività assistenziali svolte dai servizi sanitari regionali, dagli enti e istituzioni di rilievo nazionale e dallo Stato, volte a garantire la tutela della salute come diritto fondamentale dell'individuo ed interesse della collettività, nel rispetto della dignità e della libertà della persona umana, come vuole l'articolo 32 della Costituzione.

SSR – acronimo di Servizio Sanitario Regionale. Le regioni, responsabili in via esclusiva dell'organizzazione delle strutture e dei servizi sanitari, sono direttamente impegnate ad assicurare l'effettiva erogazione delle prestazioni incluse nei LEA, sulla base delle esigenze specifiche del territorio nazionale. La “Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome” consente alle regioni di partecipare alle scelte del Governo, nelle materie di comune interesse e di approfondire le questioni politico-amministrative più rilevanti. I SSR comprendono:

- le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano;
- le ASL e le AO, attraverso le quali le regioni e le province autonome assicurano l'assistenza sanitaria.

Il presente Quaderno è stato realizzato dal Gruppo di Ricerca Settore Pubblico, così composto:

Jannelli Roberto	(KPMG S.p.A.)
Cerri Luca	(KPMG S.p.A.)
Campanaro Antonio	(BDO S.p.A.)
Cangiano Roberto	(BDO S.p.A.)
Nardoza Angelo	(BDO S.p.A.)
Lolato Roberto	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Mercuri Sergio	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Busiello Sebastiano	(Mazars S.p.A.)
Carlini Fabio	(Mazars S.p.A.)
Di Lorenzo Gian Paolo	(PricewaterhouseCoopers S.p.A.)
Siciliano Luca	(PricewaterhouseCoopers S.p.A.)
Chieffalo Andrea	(Reconta Ernst & Young S.p.A.)
Ottaviani Mauro	(Reconta Ernst & Young S.p.A.)

e con la collaborazione di Francesco Esposito (KPMG S.p.A.), Armando Orrei (KPMG S.p.A.), Cristina Tesone (KPMG S.p.A.).

ORGANI SOCIALI ASSIREVI

Associazione Italiana Revisori Contabili

ASSEMBLEA DELLE ASSOCIATE

AGKNSERCA S.n.c.; Axis S.r.l.; Baker Tilly Revisa S.p.A.; BDO S.p.A.; Deloitte & Touche S.p.A.; KPMG S.p.A.; Mazars S.p.A.; Moores Rowland Bompani S.r.l.; PKF Italia S.p.A.; PricewaterhouseCoopers S.p.A.; Prorevi Auditing S.r.l., Reconta Ernst & Young S.p.A.; RIA Grant Thornton S.p.A.; Trevor S.r.l.

COMPONENTI DEL CONSIGLIO DIRETTIVO

CONSIGLIERE	VICE CONSIGLIERE	ASSOCIATA
Mario Boella (P)		
Davide Trincherò	Giacomo Bianchi	Baker Tilly Revisa S.p.A.
Paolo Scelsi	Alessandro Gigliarano	BDO S.p.A.
Stefano Dell'Orto	Luigi Nisoli	Deloitte & Touche S.p.A.
Luca Ferranti	Mario Corti	KPMG S.p.A.
Simone Del Bianco (VP e T)	Vincenzo Miceli	Mazars S.p.A.
Mario Fantechi	Enrico Minetti	Moores Rowland Bompani S.r.l.
Umberto Giacometti	Michele Riva	PKF Italia S.p.A.
Maurizio Lonati	Fabrizio Piva	PricewaterhouseCoopers S.p.A.
Simone Scettri (VP)	Fabio Mischi	Reconta Ernst & Young S.p.A.
Luca Saccani	Giancarlo Pizzocarò	RIA Grant Thornton S.p.A.
Severino Sartori	Paolo Foss	Trevor S.r.l.

(P) Presidente
(VP) Vice Presidente
(T) Tesoriere

ASSIREVI

ASSIREVI – Associazione Italiana Revisori Contabili – è un'associazione privata senza scopo di lucro fondata nel 1980. L'Associazione è iscritta nel Registro delle persone giuridiche della Prefettura di Milano con il n.1261.

Possono aderire all'Associazione le società di revisione operanti in Italia iscritte al Registro di cui all'art.6 e ss. D.Lgs. 39/2010 e relative disposizioni attuative.

Assirevi riunisce oggi 14 società di revisione, che costituiscono attualmente la maggior parte delle società che svolgono la revisione degli Enti di Interesse Pubblico. Attualmente i professionisti che operano nell'ambito dell'attività di revisione svolta dalle Associate sono circa 6.000, con una presenza distribuita su tutto il territorio nazionale.

Assirevi promuove e realizza l'analisi scientifica di supporto all'adozione dei principi di revisione (norme etico professionali, norme tecniche di svolgimento della revisione contabile e norme di stesura della relazione di revisione), nonché lo studio dell'evoluzione della legislazione e della regolamentazione. Inoltre, è impegnata nella risoluzione di problematiche professionali, giuridiche e fiscali di comune interesse delle Associate.

In tale contesto, collabora con le Istituzioni e le Autorità Pubbliche, con gli organismi professionali, e con altri organismi ed enti nella determinazione e nell'aggiornamento dei principi di revisione e dei principi contabili e nella loro diffusione.

Promuove la diffusione della conoscenza degli studi sviluppati presso le Associate attraverso diversi strumenti, tra i quali principalmente iniziative di formazione, aggiornamento e informazione su norme, leggi, decreti, regolamenti e ogni altra notizia necessaria all'attività di revisione.

Inoltre, Assirevi sostiene e realizza iniziative, studi e pubblicazioni che favoriscano la maggiore conoscenza e diffusione dell'attività di revisione contabile.

*finito di stampare
nel mese di dicembre 2014*

3LB srl
Osnago (Lc)