

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI  
"FEDERICO II"



*Dottorato di ricerca in "Economia e Management delle  
Aziende e delle Organizzazioni Sanitarie" - XX ciclo*

*TESI DI DOTTORATO*

*Assessment del Sistema di Controllo Interno: Clinica  
Santa Giulia S.p.A.*

**COORDINATORE**

*Chiar.ma Prof.ssa Maria TRIASSI*

**CANDIDATA**

*Dott.ssa Nicoletta Iavarazzo*

**ANNO ACCADEMICO 2006-2007**

# INDICE

---

## CAPITOLO I

### IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

1. Premessa
2. La definizione del Controllo Interno
3. Riferimenti normativi del controllo interno nell'azienda sanitaria nel settore pubblico
4. Cosa ci si può attendere dal Controllo Interno nella Pubblica Amministrazione
5. Il sistema di Controllo Interno : Uno schema di riferimento

## CAPITOLO II

### IL QUADRO DI RIFERIMENTO DEL CONTROLLO INTERNO

1. La disciplina giuridica del Controllo Interno nell'ambito della pubblica amministrazione
2. Il Controllo di gestione e il Controllo Interno nelle Organizzazioni Sanitarie
3. Definizione dell'ERM
4. I limiti del controllo Interno
5. Le prospettive del Controllo Interno

## CAPITOLO III

### I COMPONENTI DEL COSO

1. Scenario ed eventi ispiratori del Coso
2. Componenti del Controllo Interno. Coso model:
3. Valutazione dei rischi
4. Ambiente di controllo
5. Attività di Controllo
6. Informazione e comunicazione
7. Monitoraggio
8. Prospettive dello sviluppo del Coso

## CAPITOLO IV

### CASO PRATICO

L'implementazione del Sistema integrato del Controllo Interno nella Clinica Santa Giulia S.p.A.

Alcune riflessioni conclusive

### BIBLIOGRAFIA

# CAPITOLO I

## Il controllo interno nelle aziende sanitarie della Pubblica Amministrazione

*SOMMARIO 1) Premessa; 2) La definizione del Controllo Interno ; 3) Cosa ci si può attendere dal Controllo Interno; 4) Riferimenti normativi del controllo interno nell'azienda sanitaria nel settore pubblico; 5) Il sistema di Controllo interno : uno schema di riferimento*

### 1. Premessa

Questa ricerca affronta la problematica del Controllo Interno<sup>1</sup> e della Valutazione dei rischi nell'ambito delle Aziende Pubbliche del Sistema Sanitario Nazionale<sup>2</sup>.

Il lavoro, è stato sviluppato attraverso un approccio prevalentemente logico deduttivo, si prefigge di valutare l'idoneità dei Sistemi di Controllo Interno<sup>3</sup> e delle tecniche e degli strumenti di gestione e di governo delle Aziende ad essi connessi, a svolgere una funzione effettiva di supporto al Management e al Governarle delle Aziende Sanitarie Pubbliche, al perseguimento della propria missione<sup>4</sup>, dei propri fini, nonché al raggiungimento degli obiettivi a tali fini correlati<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Con il termine Controllo si possono intendere due diversi significati, quello, probabilmente più tradizionale, di attività ispettiva e di vigilanza, e quello, di derivazione tipicamente anglosassone, che gli attribuisce un valore di guida e governo di un sistema. In particolare, il termine controllo: da un lato deriva dalla contrazione dell'espressione francese control-role, ed è quindi inteso come funzione contrapposta agli adempimenti descritti nel role ed evoca un'idea di contrapposizione, di ispezione, di vigilanza. Si tratta del significato più tradizionale; dall'altro lato, esprime un significato di guida e di governo (dall'inglese to control); in questa seconda prospettiva e in un'ottica aziendale, il controllo è inteso come sistema volto a far funzionare in modo efficace ed efficiente l'impresa". *M. Comoli, I sistemi di controllo interno nella corporate governance. Egea. 2002, pag. 35.* Si fa notare come una certa attenzione per gli aspetti etimologici dei termini 'controllo' si ritrovi già negli scritti dei Besta. In particolare il Maestro, in nota alla sua opera, *La Ragioneria, (Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi. Milano, Seconda Ed. 1909, pag. 26)* fa osservare che il termine "controllo" presenta "il vantaggio, non piccolo per una voce tecnica, di essere usata, quasi senza variazioni ed in uno stesso senso, nelle lingue delle principali nazioni civili. Si dice in fatto nella lingua francese di cui è originaria controllo, nelle tedesca Controllo o Kontrolle, nell'inglese Controllo.

Secondo la dottrina prevalente, "per sistema sanitario di un paese si intende l'insieme dei fattori che concorrono all'organizzazione sanitaria del paese indipendentemente dal modello adottato; si fa riferimento cioè al generale sistema con cui la sanità è concretamente strutturata e composta su tutto il territorio del paese. Con il termine servizio sanitario nazionale si vuole intendere invece un particolare tipo di sistema sanitario (presente solo in alcuni paesi) che riassume l'insieme dei servizi offerti o coordinati dallo Stato alla cittadinanza, la loro regolazione e gestione da parte dello stesso [*M. Crivellino, Sanità e Salute: un conflitto di interesse, FrancoAngeli, 2004, pag. 17*]. Si precisa che formano oggetto delle presente trattazione le Aziende Sanitarie Pubbliche in cui si articola il Servizio Sanitario Nazionale, quali fondamentali componenti del Sistema Sanitario del nostro paese

<sup>2</sup> Secondo la dottrina prevalente, "per sistema sanitario di un paese si intende l'insieme dei fattori che concorrono all'organizzazione sanitaria del paese indipendentemente dal modello adottato; si fa riferimento cioè al generale sistema con cui la sanità è concretamente strutturata e composta su tutto il territorio del paese. Con il termine servizio sanitario nazionale si vuole intendere invece un particolare tipo di sistema sanitario (presente solo in alcuni paesi) che riassume l'insieme dei servizi offerti o coordinati dallo Stato alla cittadinanza, la loro regolazione e gestione da parte dello stesso [*M. Crivellino, Sanità e Salute: un conflitto di interesse, FrancoAngeli, 2004, pag. 17*]. Si precisa che formano oggetto delle presente trattazione le Aziende Sanitarie Pubbliche in cui si articola il Servizio Sanitario Nazionale, quali fondamentali componenti del Sistema Sanitario del nostro paese.

<sup>3</sup> I controlli possono assumere due connotazioni differenti in riferimento al diverso punto di osservazione del "sistema azienda": Interni: quando operano nel tessuto organico della struttura aziendale, essendo concepiti e gestiti come espressione di razionalità della volontà decisionale e realizzata del sistema, a tutela dei vincoli di aderenza agli obiettivi interni, delle condizioni di regolarità formale e sostanziale in ordine a quegli obiettivi, nonché delle responsabilità particolari e generali (sistemi di controllo interno aziendali che dovrebbero essere monitorati dalla funzione interna auditing); Esterni: quando operano "sul" tessuto organico della struttura aziendale in quanto si collocano al di fuori del sistema di riferimento, allo scopo di tutelare gli interessi di coloro che interagiscono con il sistema stesso (revisori esteri, Consob, e così via). *M. Comoli, I sistemi di controllo interno nella corporate governance, Egea, 2002, pag. 36.*

<sup>4</sup> Le aziende sanitarie pubbliche hanno come ragion d'essere "la tutela della salute come diritto fondamentale dell'individuo ed interesse della collettività". Pochi altri tipi di azienda possono vantare una ragione di esistere altrettanto valida sul piano umano e sociale, che dunque si presta ad essere vissuta come una missione capace di suscitare dedizione e di dare significato al lavoro del personale tutto (medico, infermieristico, e amministrativo). Eppure si ha l'impressione che la spinta motivazionale, che da una tale ragion d'essere dovrebbe scaturire, rimanga per lo più confinata nella sfera individuale di alcuni, o anche di molti, ma non riesca ad emergere come forza organizzativa capace di plasmare il modo di essere e di operare dell'azienda sanitaria. [...] Quando al missione produttiva non è al centro dell'attenzione, il suo posto viene occupato da preoccupazioni e

La tematica dei sistemi di controllo interno nella Pubblica Amministrazione, e in particolare nelle aziende sanitarie, da sempre, è oggetto di acceso dibattito sia normativo che dottrinale. La ragione di tale interesse risiede nell'importanza che il settore sanitario riveste nell'erogazione dei servizi ai cittadini e nel ruolo che questo assume con le riforme federalistiche. La corretta definizione dei meccanismi di programmazione e controllo in ambito sanitario sono infatti un requisito imprescindibile per il successo e per il raggiungimento degli obiettivi.

La riforma dei controlli rappresenta uno dei tasselli del processo di riorganizzazione amministrativa volto a ricostruire in capo all'amministrazione pubblica una maggiore responsabilizzazione per i risultati conseguiti, e realizzare una maggiore corrispondenza tra responsabilità della spesa e responsabilità della gestione<sup>6</sup>. E' necessario però, allargare l'orizzonte di indagine ad altre modifiche del quadro amministrativo sanitario e analizzare se la loro introduzione è in rapporto di interdipendenza con l'attuazione dei sistemi di controllo interno. La questione quindi non riguarda solo l'innovazione dei sistemi di controllo, la riforma del bilancio e quella della corte dei Conti, ma concerne anche la separazione tra politica ed amministrazione, la riorganizzazione delle strutture per funzioni omogenee, il

---

problemi di altro genere (di potere, di bassa bottega e via discorrendo), che avvelenano il clima organizzativo, demotivano i collaboratori seri, impediscono di occuparsi bene dei problemi veri, dalla cui soluzione dipende la funzionalità aziendale (che sono problemi di qualità, di efficienza, di innovazione e così via). La missione produttiva indirizza l'attenzione sui bisogni alla cui soddisfazione l'azienda è dedita (nel caso delle aziende sanitarie al bisogno di salute) e su tutto ciò che su tale soddisfacimento impatta, sia nel breve che nel medio e lungo termine. La missione, dunque è sintesi di valori; in essa convergono e trovano compimento le molteplici esigenze/istanze di natura sia economica che etico-sociale, da cui dipende il suo realizzarsi; la focalizzazione sulla missione apre ad una comprensione dalla unità sistemica, della complessità sistemica e del dinamismo dell'azienda". V. Coda, *Per un buon governo delle aziende sanitarie pubbliche*, in AZIENDA PUBBLICA, n. 2-3, 2003.

<sup>5</sup> Persiani specifica la relazione tra missione, fini ed obiettivi in riferimento al sistema della Pubblica Amministrazione. Applicato al sistema delle decisioni aziendali, questo si traduce nella "missione" o "orientamento strategico di fondo" su cui si modella ogni attività espletata. Si tratta del fine ultimo che, spesso trascende le singole azioni, ma che si colloca come *ragion d'essere di fondo che ispira ogni comportamento decisionale ed operativo*. Nell'ente pubblico, il valore viene determinato dalla sua componente politica e sancito da un momento elettorale. Esso, dunque rappresenta la natura delle idee di cui l'ente si fa portatore e le qualifica, fungendo da interprete del suo ruolo nel sociale. Si identifica nella promozione del territorio, nella garanzia del diritto alla salute, nell'educazione libera e laica del cittadino e contiene in sé la vera ragione di esistere dell'ente. Esso sfugge, pertanto alla dinamica aziendale, caratterizzandosi come volontà politica suprema, spesso sancita da un atto normativo se non addirittura costituzionale- [...] In altri termini nel pubblico il valore nasce come volontà estrema all'ente ed è nei fatti non modificabile. [...] FINE; rispetto al valore, il fine ha un carattere più specifico ovvero consiste nella *spiegazione*, e nella *traduzione pratica di che il valore comporta*. In sostanza, determina le applicazioni pratiche del sistema di valori. Tale tipologia di obiettivi si traduce nella contestualizzazione del valore ad una data epoca e alle specifiche caratteristiche dell'ente. Nell'ente pubblico anche il fine è, ovviamente, parte integrante della logica politica. Anch'esso è sempre di ideazione esterna alla struttura amministrativa ed aziendale dell'ente, essendo frutto di valutazioni socio-politiche la cui validità è oggetto di un controllo che nulla ha a che vedere con i parametri di efficienza, efficacia ed economicità aziendale. Sarebbe incomprensibile la logica della programmazione pubblica e del suo controllo non tenendo conto di queste sue specificità che fanno dell'ente pubblico un "soggetto a pianificazione aziendale limitata", intendendo con questo che l'attività di definizione dei valori e dei fini non solo sfugge a qualunque logica aziendale, sia nel suo processo decisionale sia nelle possibili attività di controllo attivabili ma spesso anche esterne all'ente.[...] OBIETTIVO in senso stretto: concetto di obiettivo in senso stretto può essere spiegato come la *traduzione pratica di un fine*: ad esso, infatti è estremamente collegato e, di conseguenza, ne è l'esplicitazione. L'obiettivo in senso stretto si sostanzia, tuttavia, in *un'azione o in un sistema di azioni, qualificate e qualificanti, riferite ad uno specifico contesto temporale e ad una specifica politica che si vuole porre in essere*. [...] Se nei valori e nei fini vi è una perfetta identità con il volere degli organi politici, nella definizione degli obiettivi diviene necessario un confronto con la dirigenza per la misurazione dei risultati attesi e delle risorse necessarie ai loro conseguimento. E' questo il momento centrale dell'attività di pianificazione pubblica dove si fondono la volontà politica e le esigenze aziendali attraverso un confronto fra l'opportuno ed il possibile". N. Persiani, *Modelli di Programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, FrancoAngeli, 2002, pag 28. Sempre in riferimento al rapporto missione/fini/obiettivi si segnala la posizione di Coda, declinata con riferimento alle imprese in *L'orientamento strategico dell'impresa*, UTET, 1988. L'autore specifica che: "L'orientamento strategico di fondo (ossia la missione) di un'impresa può definirsi in prima approssimazione come la sua identità "profonda" o se si preferisce, la parte nascosta ed invisibile del suo disegno strategico, che sta al di sotto delle scelte concrete esplicitatesi nel profilo strategico visibile. [...] L'OSF è un insieme di idee radicate negli attori chiave dell'impresa, e nelle aziende a cultura forte e coesiva, anche nel personale tutto, nella struttura e nei meccanismi operativi. E queste idee possono avere radici così profonde nella cultura di determinati soggetti e dell'impresa da operanti per così dire a livello inconscio. Il che accresce l'impressione di trovarsi di fronte ad una variabile sfuggente, anche se per questo non meno reale.[...]". E poi continua: "Le imprese hanno un finalismo complesso che ha a che fare con più dimensioni : la produzione di beni e servizi per dati mercati, la soddisfazione delle attese di certi interlocutori sociali, la produzione di ricchezza, ossia di un reddito o profitto. A queste che sono le dimensioni istituzionali del finalismo di qualsiasi impresa, deve però aggiungersi una quarta, fondamentale "dimensione", quella dei fini e delle aspirazioni individuali degli attori chiave dell'impresa, che tipicamente sono gli esponenti di maggior spicco della proprietà e del management". Anche secondo tale accezione, poi gli obiettivi si configurano come traduzione dei fini d'impresa in azioni concrete, in traguardi qualificati e definiti.

<sup>6</sup> (A. Petretto 1999)

decentramento amministrativo, il decentramento decisionale e la definizione del ruolo della dirigenza.

## 2. La definizione di controllo interno

Sono stati molti i contributi<sup>7</sup> nel corso degli anni per dare una definizione o comunque un significato alla parola Controllo.

Tradizionalmente, il termine controllo (*dal francese contro roles, doppio ruolo*<sup>8</sup>) indica l'attività di riesame, volta ad accertare la regolarità di una funzione esercita da un altro soggetto diverso da quello che pone in essere il controllo<sup>9</sup>. Attività di riesame attuata secondo parametri preesistenti e finalizzati, il più delle volte, all'erogazione di una misura sanzionatoria.<sup>10</sup>

Un prima definizione che rispecchia proprio quanto detto sopra nasce con il Besta, il quale afferma che: *“Il controllo viene ad intendersi quale lavoro di osservazione, registrazione e misurazione dei mutamenti intervenuti nella ricchezza aziendale che si svolge tramite gli strumenti contabili della Ragioneria”*<sup>11</sup>. Il ruolo assegnato al controllo secondo questo approccio tradizionalista, è legato ad una visione fortemente razionale dell'azienda, e fornisce un prezioso contributo all'efficace ed efficiente uso delle risorse (Anthony, 1992) e alla verifica dell'onestà e diligenza dei dipendenti.

Nuove interessanti proposte teoriche<sup>12</sup> sono state avanzate, volte, ad assegnare valenza strategica al controllo, a focalizzare l'analisi sulle attività e sui processi interni, tenendo conto anche delle moderne forme di produzione e delle esigenze in termini di qualità, a stimolare i manager alla creazione del valore per l'azionista<sup>13</sup>. Secondo il Riccaboni, i cambiamenti *hanno riguardato non tanto la struttura del meccanismo in oggetto, quanto piuttosto l'ampliamento della sua diffusione e le modalità seguite nel suo utilizzo*<sup>14</sup>, trasformandosi così da strumento di “costrizione” in strumento di “indirizzo” dell'attività gestionale. La scienza giuridica ed economica anglosassone<sup>15</sup> ha esteso, il significato del termine controllo fino a ricomprendervi, oltre al controllo-verifica sulla regolarità dell'esercizio in funzione, l'aspetto di controllo-impulso o di direzione, caratterizzata da una funzione guida o di indirizzo della stessa attività svolta,

---

<sup>7</sup> Molti autori si sono confrontati con il tema del controllo e più in generale della economia d'azienda applicata al settore pubblico terreno di confronto quasi sempre dei soli giuristi; tra i contributi più interessanti tra gli altri cfr: A. AMADUZZI, Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione, Torino Giappichelli, Torino 1965; P.E. CASSANDRO Sulle rilevazioni amministrative nelle aziende pubbliche, in AA.VV. Saggi di economia aziendale e sociale in memoria di Gino ZAPPA, Vol. I, Milano, Giuffrè 1961, dello stesso Autore: Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato- Regioni-Province-Comuni-Istituzioni di assistenza e beneficenza, IV ed, Torino, UTET 1979; G. BRUNI, Le imprese pubbliche in economia d'azienda, Verona, dante 1968; M.F. NICOSIA, Tecnica amministrativa delle imprese di servizi pubblici, Ateneo, 1960; E. BORGONOVÌ, Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche, Milano EGEEA, 1996, dello stesso Autore: L'impresa pubblica, Milano, Giuffrè, 1979;

<sup>8</sup> In particolare, il termine controllo secondo il *Dizionario Enciclopedico Italiano*, TRECCANI, Roma, 1970, Controllo deriva dal francese *contrôle*, anticamente *contrerole*, propriamente “registro che fa da riscontro ad un altro”, composto di *contre* “contro” e *role* “registro di atti” che è il latino *rotulus* “rotolo”..

<sup>9</sup> Damiano MISURACA, Elisabetta ZAMBONIN, Il sistema di controlli interno e la valutazione dei dirigenti nelle aziende sanitarie, Mecosan, n 37, 2002.

<sup>10</sup> secondo Lafevbre: *Si proviene (anni '90), da un sistema in cui la parola "controllo" significava veramente un qualcosa a cui sfuggire, perché i controlli erano esterni, erano controlli prevalentemente formali ed eccessivamente burocratici. Il vero rapporto con il controllo era quello di cercare di farne a meno, di subirlo il meno possibile, se possibile di sfuggirlo.* LEFEBVRE Carlo, Direttore Generale del Formez, Il ruolo del Formez per il superamento delle logiche “Ambientale” in materia di controlli, 2004.

<sup>11</sup> BESTA, La ragioneria, Milano 1909;

<sup>12</sup> Salvi infatti scrive: il controllo, dal punto di vista dei principi ispiratori presenta contenuti tuttora validi e generalmente accettati, cambiano o dovrebbero invece cambiare le modalità di svolgimento della funzione di controllo e l'approccio al controllo stesso. (SALVI, 1995)

<sup>13</sup> A proposito di strategia e controllo si vedano: BERGAMIN Barbato (1991), PAOLINI (1992); sul tema delle analisi delle attività si soffermano: Barretta (1999), BRUNETTI (1992 e 1997) COOPER e KAPLAN (1991); sulla creazione valore per l'azionista e controllo si veda anche BRUNI (1994), GUATRI (1991 e 1997).

<sup>14</sup> Egli continua dicendo: *molte organizzazioni pubbliche o private che non utilizzavano tale ausilio gestionale se ne sono di recente provviste. Altre unità economiche che fornivano un'attenzione soltanto marginale hanno ritenuto opportuno considerarlo in maniera più convinta.* RICCABONI Angelo, Performance ed incentivi, Cedam 1999.

<sup>15</sup> Comoli nel suo libro scrive: *il controllo esprime un significato di guida e governo (dall'inglese to control); in questa prospettiva e in un'ottica aziendale, il controllo è inteso come un sistema volto a far funzionare in modo efficace ed efficiente l'impresa.* COMOLI, 2004

facendone uno strumento funzionale per l'orientamento delle scelte sulla allocazione delle risorse.<sup>16</sup>

Il processo del controllo si interpone fra quelli decisionali e quelli operativi allo scopo di assicurare che le scelte assunte dagli organi competenti, siano correttamente attuate.<sup>17</sup> In via generale, si può affermare che il controllo è necessario per assicurare l'ordinato svolgimento dell'attività aziendale, rappresentando una funzione che si diffonde a qualsiasi livello e a qualsiasi posizione organizzativa.

Tali orientamenti muovono attualmente intorno a due direttrici di ricerca fondamentali: da una parte la progressiva promozione di visioni più ampie del Controllo, sempre più slegate dal dato tecnico contabile e aperte al contributo e alla comprensione del ruolo delle componenti immateriali del Controllo, dall'altra l'impulso, al mutare delle condizioni di contesto, all'estensione delle categorie logiche del Controllo e del complesso strumentario tecnico, sviluppato con specifico riferimento al mondo imprenditoriale, alle Aziende della Pubblica Amministrazione e più ingenerale ad Istituti aziendali non inquadrabili propriamente come Imprese.

### 3 Riferimenti normativi del controllo interno nell'azienda sanitaria nel settore pubblico

Si è verificata, pertanto in questi anni, una grande turbolenza nell'ambiente, sia in relazione alle maggiori aspettative dell'utenza, sia a causa della necessaria opportunità di modificare modalità e criteri nell'erogazione dei servizi sanitari, sia nei meccanismi di funzionamento interni dell'organizzazione stessa delle strutture sanitarie.

Il Servizio Sanitario nazionale<sup>18</sup> nasce con La legge 12 dicembre 1978, n. 833, più comunemente denominata *Legge istitutiva del servizio sanitario nazionale (SSN)*<sup>19</sup>, la quale ispirandosi ai principi di tutela della salute, previsti dall'art. 32 della Costituzione, è stata emanata con il preciso scopo *di operare un'importante e sostanziale inquadramento organico del settore sanitario.*<sup>20</sup>

In Italia l'ampio processo di riforme (Il SSN istituito con legge 833 del '78, è stato nell'ultimo decennio revisionato dal D.Lgs. 421 del '92, D.Lgs. **502 del '92**<sup>21</sup> e 517

---

<sup>16</sup> Damiano MISURACA, Elisabetta ZAMBONIN, Il sistema di controlli interno e la valutazione dei dirigenti nelle aziende sanitarie, Mecosan, n 37, 2002.

<sup>17</sup> Tale processo viene pertanto a svolgersi in tre momenti differenti - in via antecedente rispetto all'azione; - in via concomitante allo svolgimento dell'azione; - in via susseguente; S. SCIARELLI, Economia e gestione delle imprese, Cedam 2000.

<sup>18</sup> Il SSN si occupa della gestione della Sanità sia per la popolazione italiana che per gli stranieri che risiedono in Italia. Le entrate fiscali ne finanziano la copertura delle spese, con una distribuzione regionale dei fondi stabiliti in base ad accordi contenuti nella Legge Finanziaria. Le Autorità Centrali con la Legge Finanziaria Annuale e seguendo le indicazioni previste nel Piano Sanitario Nazionale triennale, si occupano di formulare gli obiettivi, le linee guida generali e le indicazioni sui livelli minimi di assistenza. Le regioni attraverso i Piani Socio Sanitari Regionali definiscono gli obiettivi locali e ne organizzano il raggiungimento utilizzando direttive, strategie politiche e tattiche per la gestione delle risorse umane e materiali e per il governo del budget.

<sup>19</sup> È bene specificare, per chiarezza di terminologia, che per *Sistema sanitario nazionale* viene generalmente inteso l'insieme delle aziende sanitarie pubbliche e private, mentre per *Servizio sanitario nazionale* o regionale si intende l'insieme delle aziende sanitarie pubbliche. SALVATORE CLAUDIA, *I sistemi di controllo nell'economia delle aziende sanitarie pubbliche - 2000. Oggetto del presente lavoro sono le ASL e le aziende ospedaliere, cioè le aziende pubbliche del Servizio sanitario nazionale.*

<sup>20</sup> Infatti, non a caso l'art 1, commi 1, 2 e 3 della **legge n. 833**, riproponendo le stesse disposizioni dell'art. 32 della Cost. prevede:

<<La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività mediante il Servizio sanitario nazionale. La tutela della salute fisica e psichica deve avvenire nel rispetto della dignità e della libertà della persona umana. Il Servizio sanitario nazionale è costituito dal complesso delle funzioni delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione senza distinzioni di condizioni individuali o sociali e secondo modalità che assicurino l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del servizio. L'attuazione del Servizio sanitario nazionale compete allo Stato, alle Regioni e agli Enti locali territoriali, garantendo la partecipazione dei cittadini>>.

<sup>21</sup> Il passaggio dalla legge 833 ai decreti legge del 1992 è ben analizzato da CILIONE GIANPIERO. Egli in suo lavoro evidenzia i limiti della legge 833: "Le intuizioni della legge 833 erano condivisibili. Con esso si disegna infatti un assetto organizzativo ben definito e completo che rappresenta il punto di vertice raggiunto e tutt'ora ineguagliato dello Stato sociale.[...]ma dalle intenzioni all'operatività pratica, la situazione si appalesò in maniera diversa. Meno fortunata fu infatti la attuazione della legge e diverse le cause. Gli organi delle ASL, che **ab origine** coincidevano direttamente o indirettamente con quelli dei comuni, vennero intensamente "politizzati", il che determinò situazioni di inefficienza gestionale. Ma soprattutto la legge 833 del 1978 si rivelò un progetto troppo ambizioso, in quanto l'estensione illimitata ed indiscriminata delle prestazioni, in assenza di alcun limite o criterio operativo non era sostenibile". Anche altri autori come GIAN PAOLO ZANETTA E CRISTIANA CASALEGNO nel libro,

del '93 e ancor più recentemente dal D.Lgs. 229 del '99 (riforma Bindi) che rafforza il SSN e ne conferma il suo carattere universalistico e solidaristico) che ha interessato la sanità nello scorso decennio, tuttora non ancora concluso, si è focalizzato soprattutto sugli assetti istituzionali del sistema e delle organizzazioni sanitarie. Tra i vari modelli di sistemi sanitari ai quali poteva ispirarsi la legge fondamentale di organizzazione del sistema di sanità pubblica, il legislatore italiano ha seguito l'assetto del *National Health Service* del *Regno Unito*, basato su un circuito nazionale di strutture pubbliche con il compito di erogare le prestazioni di *prevenzione, cura e riabilitazione* e interamente finanziato dalla collettività, sia attraverso contributi, sia per mezzo di prelievi derivanti dalla fiscalità generale.<sup>22</sup>

In una situazione in cui la spesa sanitaria tendeva ad assumere incrementi esponenziali, era opportuno attendersi alcune modifiche indirizzate alla ricerca di una maggiore razionalizzazione dei consumi, da cui potesse discendere il controllo della spesa.

Il problema dell'equilibrio tra livelli di tutela della salute e ammontare delle risorse economiche messe a disposizione è reso ancor più arduo per le moderne società dall'enorme sviluppo delle opportunità di intervento rese disponibili dal progresso scientifico e tecnologico. Le discussioni astratte, e per certi versi ideologiche, sul concetto di "diritto alla salute" garantito dall'art. 1 della legge n 833 del 1978 e sancita da organismi internazionali come l'O.M.S., lasciano così il posto a meccanismi idonei a garantire tale equilibrio, che sono individuati nella definizione dell'ammontare dei livelli assistenziali<sup>23</sup> garantiti in modo uniforme su tutto il territorio nazionale e l'entità delle risorse che lo Stato può mettere a disposizione e che è ritenuto compatibile con equilibri macroeconomici (fondi dal bilancio dello Stato).<sup>24</sup>

A tal fine è stato avviato un progressivo decentramento del sistema sanitario, spostando sempre più la gestione delle risorse ai singoli enti territoriali, conseguenza del fatto che oggi, anche la funzione normativa è svolta prevalentemente a livello regionale, come si può vedere dalla riforma dell'articolo V della Costituzione (L. 3/2001), il D.Lgs 56/00 in tema di federalismo fiscale, i contenuti dell'accordo dell'8/8/2001 (successivamente recepito dal D.Lgs. 347/01, convertito con modifiche in legge 405/01) e l'approvazione del DPCM sui LEA. Con i processi di riforma avviati negli anni '90 e, successivamente, con il D.Lgs. 56/00 e con la Legge 405/01, si è introdotta una responsabilizzazione delle Regioni sull'equilibrio economico del SSR, accompagnata da un aumento degli spazi di autonomia concessi alle aziende sanitarie, che vengono ora dotate della possibilità di porre in atto delle politiche volte ad intervenire sulle proprie fonti di finanziamento al fine di migliorare i flussi finanziari. I sistemi di finanziamento sono quindi diventati uno degli strumenti necessari alle Regioni per guidare i comportamenti delle aziende verso livelli più elevati di efficacia e di efficienza, nel quadro delle compatibilità economico-finanziarie del sistema. Il D.Lgs. 502/92 introduce nuovi criteri "*secondo cui il finanziamento del sistema non deve più avvenire secondo logiche di ripianamento o rimborso a piè di lista, ma deve essere basato sul valore/costo delle prestazioni erogate* - classificate con ricorso a codici generalmente accettati i DRG (Diagnostic Related Groups) di provenienza

---

Le leggi nella nuova sanità, indicano le critiche alla legge 833: *eccessiva burocratizzazione del sistema; estesa politicizzazione; aumento degli oneri finanziari che se, compensati da una sempre più incisiva diffusione dell'intervento sanitario, diventavano sempre meno compatibili con il richiesto equilibrio dei bilanci statali e regionali; mancanza di criteri manageriali nella gestione e modalità superate di organizzazione del personale.*

<sup>22</sup> Cfr CILIONE Giampiero, *Diritto Sanitario*, Maggioli Editore 2003

<sup>23</sup> "il Servizio sanitario nazionale assicura, attraverso risorse pubbliche e in coerenza con i principi e gli obiettivi indicati dagli articoli 1 e 2 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, i livelli essenziali e uniformi di assistenza definiti dal Piano sanitario nazionale nel rispetto dei principi della dignità della persona umana, del bisogno di salute, dell'equità nell'accesso all'assistenza, della qualità delle cure e della loro appropriatezza riguardo alle specifiche esigenze, nonché dell'economicità nell'impiego delle risorse, legati al concetto di appropriatezza" **D.Lgs. 229/99.**

<sup>24</sup> Cfr: *Il Cambiamento del servizio Sanitario una scommessa per la società italiana*, Mecosan, vol 5, 1993.



statunitense individuati dalla Regione<sup>25</sup> sulla base di criteri uniformi stabiliti a livello nazionale - e la possibilità di sviluppare delle attività atte a generare ulteriori flussi”. Inoltre si è cercato di introdurre una dose di *concorrenzialità regolata* nel sistema, al fine di perseguire una maggiore efficacia e qualità dei servizi e riconoscere al paziente una libertà nella scelta della struttura alla quale rivolgersi ( “*la scelta del medico è liberamente effettuata dall’assistito, nel rispetto di un limite massimo di assistiti per medico, ha validità annuale ed è tacitamente rinnovata*”), con il decreto n. 502 del 1992, il legislatore ha introdotto di fatto un sistema di concorrenza tra erogatori di prestazioni sanitarie, sia pubblici che privati, abolendo l’istituto del convenzionamento<sup>26</sup> (ANSELMINI L. 1995). La nuova configurazione giuridica del rapporto tra strutture pubbliche e private viene così caratterizzata da un principio di *parità* e non più di *sussidiarietà*.<sup>27</sup>

Il perno centrale intorno al quale ruota la riforma sanitaria riguarda la trasformazione degli enti sanitari UU.SS.LL. in aziende ASL e in aziende ospedaliere A.O. Questo processo di aziendalizzazione<sup>28</sup> prende avvio con l’introduzione del **D.Lgs. 502 del ’92** che attribuisce alle USL e a taluni Ospedali, la natura di azienda pubblica di servizio, confermata successivamente dal decreto **229 del giugno del ’99 (riforma Bindi)**<sup>29</sup>.

#### 4 Cosa ci si può attendere dal controllo interno nella Pubblica Amministrazione

L’obiettivo è la trasformazione degli enti sanitari in *aziende “autonome”*, dotate di precise responsabilità economiche oltre che operative, come viene espresso dalla norma 502 art 4 che introduce il tema dell’equilibrio economico << *le aziende ospedaliere devono chiudere il proprio bilancio in pareggio [...] il verificarsi di ingiustificati disavanzi di gestione [...] comporta il commissariamento da parte della Regione e la revoca dell’autonomia aziendale* >> (art 4, comma 8, D.Lgs 502).

Un’azienda di pubblica utilità, che voglia gestire correttamente le risorse pubbliche affidatele, non può prescindere quindi dal rispetto dell’equilibrio fra l’utilità (valore) delle risorse impiegate e l’utilità (valore) dei risultati prodotti.<sup>30</sup> Questo concetto è ben

<sup>25</sup> Il D.M. del 15 aprile 1994, emanato in attuazione del decreto legislativo 517/93, determina i criteri che debbono essere tenuti presenti dalle regioni per la fissazione delle tariffe seguendo sostanzialmente gli stessi principi del sistema americano prevedendo cioè che i ricoveri ordinari attribuiti a ciascun DRG siano remunerati secondo tre distinte tariffe.

<sup>26</sup> Tale sistema viene utilizzato tra amministrazione pubblica competente e soggetto privato quando il pubblico riconosce di non poter far fronte alla domanda di servizi e quindi si rivolge al privato per l’erogazione della prestazione. In questa circostanza, il pagante è il pubblico che controlla, attraverso vari meccanismi, la domanda e anche l’offerta. In particolare, la convenzione è concessa soltanto ad alcune strutture in diretto riferimento alle necessità riscontrate ed il prezzo per ciascuna prestazione è definito da un tariffario nazionale.

<sup>27</sup> Giampiero CILIONE autore del testo Diritto Sanitario- profili costituzionali ed amministrativi, Maggioli Editore, 2003.

<sup>28</sup> Con il termine Aziendalizzazione delle aziende sanitarie si intende: “[...] *ampliamento dell’autonomia delle aziende sanitarie – nell’ambito di un sistema che definisce gradi di libertà e margini di azione. Ciò comporta l’attribuzione alle aziende delle leve gestionali indispensabili per perseguire e mantenere l’equilibrio economico. Il termine negli ultimi anni è stato spesso usato per definire la rivoluzione culturale prima che manageriale. Secondo una visione più ampia è “Impiegato per indicare il percorso seguito, non soltanto dalle aziende sanitarie, ma in generale dal sistema delle unità pubbliche, verso una dimensione aziendale più idonea ad indirizzare il comportamento degli individui verso il raggiungimento di adeguate condizioni di efficacia, efficienza ed economicità”* cfr. ANSELMINI L., Il processo di trasformazione della Pubblica Amministrazione. Il percorso aziendale, Torino, Giappichelli, 1995.

<sup>29</sup> **D.Lgs. 502 del ’92** attribuisce alle ASL e a taluni Ospedali, la natura di azienda pubblica di servizio Esso recita all’art. 3 : “*l’unità sanitaria locale è un’azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e tecnica, fermo restando il diritto-dovere degli organi rappresentativi di esprimere il bisogno socio-sanitario delle comunità locali*”. E all’art. 4: “*individua ospedali che da parte della Regione vengono costituiti in azienda ospedaliera con personalità giuridica pubblica e con autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e tecnica.*”

Successivamente il decreto **229 del giugno del ’99 (riforma Bindi)** all’art 3 conferma che: “*le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale. La loro organizzazione e il loro funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato. L’atto aziendale individua le strutture operative dotate di autonomia gestionale o tecnico professionale, soggette a rendicontazione analitica. Inoltre possono essere costituiti in aziende gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico, gli ospedali di rilievo nazionale e interregionale, [...] in possesso di particolari requisiti.*”

<sup>30</sup> Nelle aziende di pubblica utilità spesso accade che il valore dei prodotti non corrisponda alle entrate finanziarie derivanti dalla loro cessione al destinatario, in quanto trattandosi di servizi per la collettività essi vengono ceduti ai cittadini ad un

esplicitato dall'Anselmi in questa sua affermazione: *“il fine dell'equilibrio economico nel tempo non è, quindi, una caratteristica solo delle aziende private lucrative, ma anche l'esigenza fondamentale delle aziende pubbliche perché nessun organismo può esistere se nel tempo non raggiunge un equilibrio fra ricchezza consumata e ricchezza prodotta”* (ANSELMI, 1995).

Dall'utilizzo di meccanismi gestionali privati ne derivano quindi criteri di gestione ed organizzativi improntati, *all'efficienza*, intesa come corretta gestione delle risorse ed utilizzo al meglio delle opportunità offerte dalle strutture aziendali; *all'efficacia*, intesa come capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati attraverso l'individuazione delle aspettative dei clienti ed il miglioramento continuo del livello di qualità dei prodotti offerti; *all'economicità*, intesa come condizione di funzionamento economico dell'impresa che si estrinseca nei principi di curabilità, cioè attitudine a durare nel tempo in ambiente mutevole; *ed all'autonomia*, cioè attitudine a sopravvivere senza ingiustificati<sup>31</sup> interventi di sostegno per la copertura dei costi. (FILOSA MARTONE, 2005)

Parlare di organizzazioni sanitarie come aziende non vuol certamente significare che bisogna realizzare il fine del lucro o del profitto o individuare solo la loro capacità di produrre corrette diagnosi, corrette cure e corrette riabilitazioni, bisogna soprattutto individuare quante risorse e quali risorse economiche vengono utilizzate ed anche come sarebbe possibile modificare in positivo il rapporto risultati/risorse.<sup>32</sup>

Per meglio comprendere la trasformazione e la definizione di **azienda ospedaliera** o di **azienda sanitaria** possiamo partire dall'esaminare il concetto civilistico di azienda<sup>33</sup>.

Ai sensi dell'art. **2555 cod. civ.** <<l'azienda è il complesso dei beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa>>. Orbene, l'azienda dunque (a differenza dell'impresa che è un'attività) <<non è un soggetto giuridico a sé stante distinto dall'imprenditore ma solo l'oggetto di un particolare diritto di costui, distinto dai diritti spettanti dai singoli beni>> (Gazzoni) o, come meglio sostenuto dalla giurisprudenza e da parte della dottrina (Cass. civ. 8723/1981, Cass. civ. 1781/1975, Cottino) come una *universitas facti* o *universitas iuris*.

L'azienda quindi *ottiene a ciò che le scienze economiche definiscono come gli strumenti, o i fattori della produzione ... cioè quegli strumenti produttivi che hanno carattere reale, cioè quelli costituiti da un complesso di beni* (Galgano).

---

corrispettivo che è più basso del loro valore e, quindi remunera solo in parte il costo di produzione; la collettività quindi dovrà sostenere la parte restante che perrà all'azienda sotto forma di trasferimenti (sovvenzioni o rimborsi). L'azienda di servizi pubblici dovrà realizzare in ogni caso almeno l'uguaglianza fra valore economico (utilità) delle risorse impiegate e valore economico (utilità) dei risultati prodotti: *“Il fine dell'equilibrio economico nel tempo non è, quindi, una caratteristica solo delle aziende private lucrative, ma anche l'esigenza fondamentale delle aziende pubbliche perché nessun organismo può esistere se nel tempo non raggiunge un equilibrio fra ricchezza consumata e ricchezza prodotta”*. (ANSELMI, 1995)

<sup>31</sup> Le aziende dei servizi pubblici hanno finalità connesse al benessere di tutta la collettività. Pertanto, spesso accade che il corrispettivo delle prestazioni non sia equivalente all'ammontare dei suoi costi di produzione e che per le categorie deboli la prestazione sia addirittura gratuita. Tale circostanza impone alla collettività di sostenere il relativo costo, reintegrandolo all'azienda attraverso specifici trasferimenti.

<sup>32</sup> A questo punto risulta necessario effettuare la seguente precisazione: i nuovi concetti di azienda e aziendalizzazione in sanità portano a considerare tali entità sanitarie come aziende e ad applicare ad essi principi e sistemi aziendali. Tuttavia non bisogna dimenticare che, secondo Viganò, *“aziendalità, aziendalizzare, aziendalizzazione sono termini cacofonici e pericolosi in quanto tendono a confondere talune condizioni dell'attività economica con azienda che resta così un concetto labile, non definito”* continua: *“ non esistono aspetti aziendali (ad esempio nell'amministrazione pubblica), ma aspetti dell'attività economica (che si svolge nell'amministrazione pubblica), la quale solo quando ricorrono i requisiti diventa azienda”*. VIGANÒ, Azienda. Primi contributi.

Così si esprime invece Franceschi: *“Il termine azienda viene usato in molti contesti, in modo proprio ed improprio, oggi sempre più, esso vale ad esprimere un'attesa di rigore gestionale o amministrativo e di ordine organizzativo [...] Quando si parla di Stato come azienda o di aziendalizzazione della pubblica amministrazione in molti casi lo si fa per esorcizzare i fantasmi dello spreco di risorse, della mancanza di controlli efficaci sull'attività economica svolta, del clientelismo, degli stravolgimenti nella visione collettiva dei problemi, di una gestione insomma ispirata a criteri che elevano a sistema gli interessi particolari di singole persone o le distorsioni, di un organizzazione disorganizzata ispirata al modello burocratico”* cfr. FERRARIS FRANCESCHI, L'Azienda. Forme, aspetti, caratteri e criteri discriminanti.

<sup>33</sup> Già nel 1936 Aldo Amaduzzi, interrogandosi sui caratteri dell'azienda, fu sfiorato dal dubbio se non fosse vero che anche le istituzioni di beneficenza o i comuni o le province potessero essere considerate come aziende.

Tale definizione di natura prettamente giuridica discosta da quanto invece definito dalla Ragioneria e dall'Economia Aziendale. La Vagnoni in un suo elaborato conferma tale tesi affermando che *“i giuristi devono prendere atto che in Ragioneria ed in economia aziendale il termine azienda ha un significato ben diverso da quello da loro impiegato. L'Azienda è per noi un << sistema economico >> e non già << il suo patrimonio >>”*.<sup>34</sup>

Infatti in una definizione di azienda formula da Gino Zappa, si definisce l'azienda proprio come: *“un istituto economico destinato a perdurare nel tempo che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione o il procacciamento e il consumo della ricchezza”*. (ZAPPA, 1957)

Il Tizzano in un suo elaborato analizza il concetto di azienda secondo A. Masini: *“il concetto di azienda trae origine da quello primogenito di istituto, corpo sociale suscettibile di assumere diverse configurazioni. (...) L'istituto è costituito da elementi, fattori, energie, risorse personali e materiali, se esse sono riconducibili ad unità da un insieme di fini comuni e danno luogo ad un insieme di rapporti che li collochino in una prospettiva dinamica in senso sia interno che esterno. (...) L'azienda è ordine economico dell'istituto, ossia disposizione ad unità degli accadimenti economici che vi hanno luogo (secondo proprie leggi). (...) Essa è riconducibile in un'attività posta in essere dall'istituto: quando questo si sia dato finalità economiche ed abbia destinato alla loro realizzazione sufficienti mezzi e risorse.”*<sup>35</sup>

Secondo la dottrina classica dell'Economia Aziendale, l'azienda viene definita dunque come *<< lo strumento dell'umano operare in campo economico >>*<sup>36</sup>. Essa esplica una funzione strumentale rispetto alle finalità che dati soggetti perseguono. Tali finalità attengono al soddisfacimento dei bisogni umani, che può avvenire in maniera diretta o indiretta, e quindi generare consumo o produzione di beni economici. I bisogni umani costituiscono dunque, lo scopo o il fine dell'attività economica, sia essa di produzione o di consumo.<sup>37</sup> Ma un'attività economica di produzione e/o erogazione è azienda se possiede i seguenti requisiti: *la coordinazione sistemica* (cioè la capacità di autogenerarsi dall'interno, requisito che permette di distinguerla da qualunque attività economica non autorizzata ed occasionale); *l'autonomia* (cioè l'azienda possiede andamenti e comportamenti propri); *la durabilità* (cioè l'azienda ha una potenzialità di vita per un tempo indefinito anche al di là dei soggetti e del deperimento del suo contenuto). Dunque appare necessario di volta in volta effettuare per ogni entità organizzativa in genere un'analisi dettagliata per verificare se essa è azienda o semplice attività economica.<sup>38</sup>

Se azienda è un'attività economica che possiede i tre requisiti sopra menzionati ed è una struttura deputata ad utilizzare le risorse economiche di cui dispone nel migliore dei modi, considerati anche i vincoli esterni ed interni, ed i fini istituzionali da perseguire, ne deriva che la qualità dei risultati ottenuti deve essere facilmente correlabile alla qualità delle scelte adoperate dagli organi dell'azienda. Se si riesce ad ottimizzare questa correlazione, si potrà dedurre sia che l'azienda sanitaria ha ottenuto un grado di autonomia soddisfacente per la sua vita, sia che è riuscita a trovare meccanismi che le permettono in autonomia di valutare e di gestire il miglioramento

---

<sup>34</sup> E. Vagnoni, La Svolta degli anni 80 nella letteratura italiana sull'azienda pubblica, in E. Vigano, Azienda. Primi contributi, Cedam.

<sup>35</sup> R. Tizzano, L'azienda nel pensiero di Carlo Masini, in E. Vigano, Aziende Primi contributi, Cedam

<sup>36</sup> Ferrero, Economia d'azienda, pag 4 e segg..

<sup>37</sup> Ferrero, Economia d'azienda, pag 4 e segg.. tuttavia altri Autori ritengono che l'attività economica compiuta con risorse scarse di per sè soddisfa i bisogni umani di natura economica, per cui la soddisfazione dei bisogni umani non può considerarsi come il fine dell'attività economica. Vigano (a cura di), Azienda. Primi contributi, pagg 1-3.

<sup>38</sup> Cfr: C.Salvatore, I sistemi di controllo nel'economie delle aziende sanitarie pubbliche, Cedam, 2000.

dell'efficienza e dell'efficacia e, quindi, di possedere una coordinazione sistemica e una durabilità tali da inquadrarle come AZIENDA.<sup>39</sup>

Ma in quale tipologia di aziende si collocano le aziende sanitarie? Ciò che costituisce il cuore di qualsiasi azienda non è il sistema di retribuzione della sua produzione di beni o servizi, né le specifiche modalità di gestione del patrimonio o la tipologia dei sistemi contabili o la modalità con cui si garantisce la conservazione del capitale e il suo accrescimento. Si tratta semmai di individuare le tipologie di azienda, di specificare i tratti qualificanti di ogni tipo e di evidenziarne come ognuno di essi si rapporti con il più generale contesto istituzionale (Onida, 1965).

Posto in questi termini, il problema dell'analisi delle nuove strutture diventa quello di individuare i particolari meccanismi che qualificano *l'Azenda-Asl* o *l'Azienda-Ospedale* in rapporto al più generale sistema del welfare e del servizio sanitario in particolare. In tal contesto e per quanto sopra esposto, il modello di *Azienda Sanitaria* introdotto dalle nuove disposizioni di legge, risulta un po' *atipico* in quanto non può essere collegato né al modello dell'azienda speciale (manca l'autonomia finanziaria dell'imprenditore), né al modello dell'azienda ente-pubblico (non si ha la prevalenza dell'aspetto economico) e neppure al modello dell'azienda-municipalizzata (<< *che nasce, si sviluppa all'interno di un sistema comunale* >> come sostiene il Sandulli). Secondo Zanetta e Casalegno il modello di riferimento più simile a quello di azienda sanitaria ed ospedaliera potrebbe essere quello di azienda-impresa (considerato anche il D.P.R. 128/1969 "cfr capitoli 1" che considerava *gli enti ospedalieri aziende-imprese, in quanto finanziati quasi esclusivamente in base alle prestazioni rese*) che si concretizza quando l'attività viene prestata dietro corrispettivo economico.

Le aziende sanitarie sono *aziende pubbliche che producono ed erogano servizi pubblici ed hanno finalità di natura sociale*<sup>40</sup> (essendo il bene salute protetto di diritto e di fatto dalla comunità civile e quindi dallo stato), cioè finalità di garantire la tutela della salute a tutti i cittadini residenti sul territorio e non di realizzare profitto, possono essere intese quindi *come attività economiche di produzione e di erogazione* per la compresenza di queste due attività, ed inoltre, *come aziende dello Stato*, le cui attività per definizione hanno un contenuto sociale e i cui prodotti e/o servizi vengono acquisiti direttamente e o indirettamente attraverso una serie di rapporti basati sul pagamento di imposte, tasse e contributi.

Nella Mission delle aziende sanitarie (migliorare la qualità della vita, migliorando la qualità dell'assistenza sanitaria operando secondo valori di base quali l'orientamento alla persona, l'integrazione tra servizi sanitari e comunità locale, la ricerca costante di aree di eccellenza) e non nella sua trasformazione in azienda o nella trasposizione dei principi e strumenti tipici dell'economia aziendale che devono essere ricercati quei presupposti tali da giustificare l'introduzione e la realizzazione del controllo interno e di gestione del rischio. L'introduzione dei nuovi modelli organizzativi e gestionali, codificati nella più recente legislazione ed un complessivo diverso orientamento della PA tendono invece a modificare l'attività classica e quindi il significato stesso dei sistemi di controllo e di gestione del rischio.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> C. Salvatore op. cit.

<sup>40</sup> "La *mission dell'ASL* - spiega MAURIZIO AMIGONI, Direttore Generale ASL di PAVIA - è la valorizzazione dell'attività di tutti i soggetti, in attuazione del principio di sussidiarietà che, nell'ambito sanitario come in tutti gli ambiti dei servizi di pubblica utilità, comporta la promozione di una politica tesa ad avvicinare le istituzioni al cittadino. Cittadino che, in qualità di soggetto centrale del sistema, deve essere messo in grado di esercitare il ruolo di protagonista nelle scelte di salute, garantendo la libertà di scelta dello stesso e promuovendo la parità di diritti e doveri tra soggetti di diritto pubblico e privato".

"Alla luce di quanto appena detto - prosegue AMIGONI - la mission dell'ASL si identifica nel governo di un sistema a rete che, in termini quali-quantitativi appropriati rispetto alle risorse disponibili e compatibilmente con l'equilibrio economico-finanziario, per il tramite di servizi sanitari e socio-sanitari pubblici e privati, concorre a garantire il benessere della popolazione assistita che sceglie liberamente le strutture erogatrici alle quali rapportarsi". M. Amigoni, Business intelligence per la governance tratto da Dossier ICT e Sanità: evoluzione, rischi e opportunità, 2006.

<sup>41</sup> Damiano MISURACA, Elisabetta ZAMBONIN, Il sistema di controlli interno e la valutazione dei dirigenti nelle aziende sanitarie

Nell'ambito della Pubblica Amministrazione *“il controllo ha lo scopo di garantire che gli organi della Amministrazione Attiva operino per il proseguimento dei fini ad essi assegnati dal Legislatore<sup>42</sup>”*. La fondamentale classificazione è quella che distingue i controlli interni da quelli esterni. Sono **interni** i controlli<sup>43</sup> che **operano all'interno della stessa compagine dell'amministrazione** e che quest'ultima esercita su se stessa nell'esercizio di un potere di supremazia gerarchica, con facoltà di vigilanza, di tutela, di revisione o di annullamento. Sono **esterni** i controlli affidati ad **organi che non appartengono all'amministrazione** ma di solito a poteri diversi, oppure ad organi ad essa collegati, ma in posizione di autonomia e indipendenza.<sup>44</sup>

*“La funzione di controllo nelle aziende pubbliche, si è andata però, più identificando con la semplice verifica del rispetto di una serie di leggi e regolamenti, incentrando l'attenzione sul rispetto del principio di legalità e facendo maturare una cultura dell'adempimento formale, più che di responsabilizzazione sostanziale sui risultati economici aziendali”*.<sup>45</sup> Ed è proprio per questo motivo che recentemente il legislatore ha inteso stimolare un processo di ammodernamento della Pubblica Amministrazione, in grado di corrispondere alle aspettative ed alle esigenze del tessuto sociale, qualificando l'amministrazione pubblica in termini di servizio, anziché in termini di supremazia burocratica<sup>46</sup>.

Secondo il Direttore Generale della provincia di Milano, il Dott. Scogliamiglio si era di fronte ad un concetto del controllo che si è stratificato nel corso degli anni, *che è quello di un controllo pesante, burocratico, assolutamente inutile alla gestione attiva, ed è molto difficile traghettare quel concetto in un concetto di controllo utile*. Il controllo utile comporta, infatti, una razionalizzazione dei processi interni<sup>47</sup> ed un'attenta attribuzione delle responsabilità (chi fa cosa)<sup>48</sup> che è una cosa apparentemente banale, ma complessa da realizzare, *fare controllo utile e dal controllo risalire ad una razionalizzazione delle attività interne all'amministrazione e ad una chiarezza sulle responsabilità è una cosa molto difficile, specie nelle Amministrazioni Locali e nelle Aziende Sanitarie dove a comandare sono tanti*.

I controlli legati a questi concetti non si limitano quindi ai soli aspetti contabili, o di rispetto delle leggi, ma attengono anche ad aspetti legati al raggiungimento degli obiettivi, ed alla maniera con cui questi sono stati raggiunti, oltre alla coerenza degli stessi con le finalità o le politiche aziendali.

---

, Mecosan, n 37, 2002.

<sup>42</sup> Cfr. Carmine COSSIGA, Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, EDK, Editore 2005,

<sup>43</sup> I controlli interni si suddividono a loro volta in due categorie: controlli *“repressivi”*, individuabili nei controlli ispettivi e nelle verifiche della regolarità amministrativa e contabile di competenza del servizio finanziario e dell'organo di revisione; controlli *“collaborativi”*, rappresentati dalle incombenze affidate al nucleo di valutazione ed alla struttura di controllo interno di gestione. Carmine COSSIGA, Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, EDK Editore 2005

<sup>44</sup> Cfr. Rocco GALLI, Domitilla GALLI, Corso di diritto amministrativo, 2° volume, Cedam 2004

<sup>45</sup> M. BRAGANTI *“I MODELLI ORGANIZZATIVI DEI CONTROLLI ADOTTATI NEGLI ENTI LOCALI E NELLE AA.SS.LL. in Primo Rapporto della “Comunità virtuale dei Controlli Interni” – maggio 2001.*

<sup>46</sup> M. BRAGANTI op. cit.

<sup>47</sup> Il Dott. SCOGLIAMIGLIO nel suo Progetto Governance analizza il **concetto di razionalizzazione del sistema** con un esempio: *Per fare capire cosa penso con l'espressione “dal controllo risalire ad una razionalizzazione del sistema” riporto un esempio che mi riguarda: secondo la mia opinione non si può fare contemporaneamente il Segretario Generale ed il Direttore Generale perché si sommano due poteri, si somma una funzione di amministrazione attiva, che è quella del Direttore Generale, ed una funzione che è propriamente di garanzia e di controllo generale, che è quella del Segretario. Se si mette a punto un sistema ordinato di governance queste due funzioni non possono essere esercitate da una stessa persona ed è qui che nascono le difficoltà, perché non è facile che i soggetti accettino di limitare il proprio campo, di vedere delimitate le proprie responsabilità.*

<sup>48</sup> BRAGANTI in un suo intervento analizza il concetto di **responsabilità dei soggetti sanitari**: *“Al fine di poter tutelare gli interessi generali della Comunità, oltre agli interessi propri delle aziende sanitarie, ovvero per poter rilevare se possono sussistere ipotesi di responsabilità, intendendo con tale termine l'assoggettamento potenziale di una persona o ente a determinate sanzioni a causa del proprio comportamento, è di questi giorni una norma che addirittura estende alle persone giuridiche questo tipo di responsabilità, sanzioni che assumeranno vesti diverse, a seconda della tipologia di norme o regole che sono state violate, è necessario che esista un qualche soggetto, organo o struttura che provveda a valutare, verificare o confrontare l'attività dei vari operatori, per fornire ai soggetti interessati assicurazione e bontà delle azioni intraprese ai vari livelli”*. M. BRAGANTI, I modelli organizzativi dei controlli adottati negli Enti Locali e nelle AA.SS.LL., Primo rapporto della *“Comunità Virtuale dei Controlli Interni” – maggio 2001*

In seguito alle considerazioni svolte, appare chiaro che se le aziende pubbliche vengono inquadrare nel campo della disciplina Economico Aziendale, e in particolare nell'Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, e se è quindi possibile applicare ad esse i principi e i criteri dell'economia aziendale, si è anche in grado di dare validi contributi *al passaggio dai classici schemi burocratici*<sup>49</sup> di controllo, da sempre utilizzati nelle strutture sanitarie, *agli attuali schemi manageriali*, che hanno o dovrebbero avere ben presente i risultati da procedure secondo gli obiettivi prefissati e che sottolineano l'importanza della contabilità non più come <<come quadratura di conti>> ma come rilevazione di informazioni utili alla stessa direzione aziendale per il perseguimento degli obiettivi.<sup>50</sup>

Il tema dell'“*Internal control*”<sup>51</sup> ovvero dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione ha visto da tempo, a livello internazionale, un'abbondante fioritura di studi e approfondimenti di notevole portata. In Italia, il controllo interno nasce con la legge di contabilità 22 aprile 1869, n. 5026<sup>52</sup>, e gradualmente trova una sua fisionomia giuridica fino ad arrivare all'assetto raggiunto con il Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440 che attribuisce al Tesoro, oltre al controllo di legittimità e quello contabile, anche il controllo sulla “proficuità” della spesa: una sorta di controllo che entra nel merito e valuta la convenienza della spesa. Questa norma è molto importante in quanto sposta l'assetto del controllo da valutazioni soltanto formali ad altre che investono la sana gestione delle risorse, anticipando molte delle norme che verranno introdotte oltre un secolo dopo. Tale norma, è rimasta inattuata fino agli inizi degli anni '90. Il controllo interno sulla spesa pubblica, infatti, riconosciuto dalla legge come competenza generale ed esclusiva del Tesoro, è stato il grande assente nello scenario dei controlli e si è limitato ad osservare la sola legittimità formale dei provvedimenti. Le ragioni di questa trascuratezza, sul piano della disciplina, sono diverse<sup>53</sup>. La prima è

<sup>49</sup> All'inizio del XX secolo, MAX WEBER definiva con il termine “*burocrazia*” un metodo di organizzazione razionale ed efficiente. Il suo significato ha col tempo assunto un'accezione negativa.

<sup>50</sup> C. SALVATORE, I sistemi di controllo interno nelle aziende sanitarie pubbliche, 2000; si veda inoltre Massimo BRAGANTI, I modelli organizzativi dei controlli adottati negli Enti Locali e nelle AA.SS.LL, Roma, 7 maggio 2001, pag. 69: “*La nuova riforma in sostanza dovrebbe travalicare il concetto di controllo legittimistico burocratico per lasciare il posto a una valutazione di tipo economico sostanziale, tesa a soppesare la convenienza e l'opportunità delle scelte gestionali ed è a questo fine che la nuova previsione legislativa amplia chiaramente i contorni della funzione di controllo e fornisce sostanza ai concetti, come già detto, di economicità ed efficienza ed efficacia, che nel settore pubblico sono ancora molto vaghi [...] le procedure esistenti e le azioni intraprese, garantiscano il massimo livello di economicità ottenibile, sempre però nel rispetto delle regole, leggi o norme, proprie della Pubblica Amministrazione qual è l'Azienda Sanitaria. Per effettuare questo tipo di controllo occorre procedere, oltre all'analisi del contesto generale nel quale è nato e vive l'ente in questione, all'analisi delle direttive e regole che disciplinano l'attività dell'ente, alla verifica di come si è comportato, se cioè nello svolgimento delle attività sono state rispettate le procedure e le politiche aziendali.*”

<sup>51</sup> Statement on Auditing Standards (SAS) No. 78, Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55 (AU Section 319), 1 defines internal control as:

“*A process-effected by an entity's board of directors, management, and other personnel-designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: (a) reliability of financial reporting, (b) effectiveness and efficiency of operations, and (c) compliance with applicable laws and regulations. (para. 6)*”.

<sup>52</sup> Il 20 aprile 1869 il Parlamento, vista l'esigenza di una riforma amministrativa e contabile, approva il disegno di Legge presentato alla Camera dei deputati nella seduta del 4 febbraio 1868 dal Ministro delle Finanze Cambray-Digny. Detto provvedimento, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale come **Legge 22 aprile 1869, n. 5026**, istituisce, tra l'altro, all'interno del Ministero delle Finanze, la Ragioneria Generale con a capo un Direttore Generale.

<sup>53</sup> L'amministrazione pubblica produce molti moduli e statistiche, ma gran parte di queste operazioni hanno come oggetto gli input piuttosto che gli output. Tendenzialmente ci si concentra di più a verificare quanto si è speso, quanti sono gli utenti di un dato servizio, anziché verificare il risultato cioè la qualità del servizio erogato. Questo in parte è dovuto al fatto che misurare i risultati nel pubblico, a differenza del privato, è un'operazione molto complessa: manca un parametro indiscusso e piuttosto facile da rilevare come il profitto.

*La difficoltà di misurazione dei risultati nella pubblica amministrazione nasce da quattro considerazioni di base:*

1. il servizio pubblico in quanto tale deve rispondere a logiche sociali, quindi i criteri di scelta non rispondono a logiche univoche;
2. gli obiettivi dell'attività talvolta non sono chiaramente identificabili. Ciò nonostante lo sforzo fatto nell'introdurre uno strumento di pianificazione operativa, il piano esecutivo di gestione, che affianchi i vari strumenti di pianificazione strategica;
3. l'attività svolta difficilmente si presta a misurazioni, e soprattutto a valutazioni relative alla qualità;
4. esiste, indiscussa, nell'amministrazione pubblica la tendenza a gestire per procedimenti anziché per risultati.

UNCCEM, *Dispensa Didattica “Seminari Progetto Sportello Montagna” Criteri e metodi di riorganizzazione dei processi Strumenti e strategie di pianificazione e controllo*.

che il controllo interno, dal momento che si occupa di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione e, cioè, dei modi e dei tempi con i quali essa opera (le strutture, i procedimenti, le tecnologie, il personale, la gestione finanziaria), è rimasto estraneo al dibattito sull'amministrazione come autorità-potere nei confronti dei cittadini. Inoltre, la concezione formalistica dell'attività amministrativa, intesa come insieme di procedimenti volti all'emanazione di atti e provvedimenti amministrativi, ha fatto passare in secondo ordine l'importanza di organizzare nel modo più efficiente ed economico le risorse necessarie a perseguire i risultati che, attraverso le leggi, le pubbliche amministrazioni sono chiamate a conseguire e nei quali risiede uno dei compiti principali del controllo interno<sup>54</sup>.

All'inizio degli anni novanta, una serie di norme<sup>55</sup> hanno avviato un processo di rilevanti trasformazioni. Il vecchio sistema dei controlli è stato sconvolto da un diluvio legislativo che ha contrassegnato lo storico passaggio da una << amministrazione per atti >> ad una << amministrazione per servizi e prestazioni >>, ossia da un apparato amministrativo produttivo di provvedimenti ad un erogatore di servizi alla collettività, più consono ad un nuovo modello di Stato Sociale e aziendalistico venutosi recentemente a delineare, scardinando così principi e prassi in vigore sin dai tempi delle leggi, allora innovative del 1865.<sup>56</sup>

Nello specifico con il **D.lgs. 286/1999** (*"Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche"*) si rivisita e si puntualizza il sistema dei controlli interni, identificando il framework di riferimento per la struttura dei controlli interni, le varie tipologie di controllo ed i soggetti ad essi assegnati. Con tale decreto, il legislatore ha provveduto al riordino della materia cercando di superare i limiti e di sanare le contraddizioni che connotavano l'assetto previgente.<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Cfr: S. CASSESE dal controllo sul processo al controllo sul prodotto, in *Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione*, Roma Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, agosto 1993

Secondo PINI gli **obiettivi di un sistema di controllo interno** possono essere:

a) *"[...] si può evincere come il sistema generale del controllo interno – fra tutte le funzionalità che potenzialmente esso denota – abbia non ultima anche quella d'essere connotazione genetica del socio sistema d'azienda, suscitata dal bisogno (intellettuale prima ancora che materiale) di opporsi a quel disordine che altrimenti indurrebbe inevitabilmente alla polverizzazione atomistica del potere aziendale, con segnato riferimento al potere organizzativo manageriale.*

*Particolarmente se si fa riferimento all' esercizio del potere organizzativo manageriale, è possibile notare come il sistema generale di controllo interno mantiene pur sempre quella sua eccezione classica di baluardo contro gli abusi perpetrati a danno delle risorse aziendali di cui si abbisogna per la produzione economica d'impresa.*

*Senonchè questo significato classico non è più bastevole per cogliere appieno le potenzialità storico-sistemiche rinvenibili nel controllo interno affinché il conseguimento e la conservazione degli obiettivi aziendali avvengano in maniera coerente con l'accordo morale.*

b) *Un'eccezione di controllo interno attenta ai soli aspetti di protezione contro gli abusi e/o di prevenzione dei malfunzionamenti può rivelarsi forse idonea soltanto in presenza di paradigmi direzionali che non vanno oltre la concezione di un management per procedure, mentre essa si palesa affatto insoddisfacente ove comprese a paradigmi direzionali inquadrati nei cosiddetti management per processi o management per obiettivi [...] Ad ogni modo, il sistema generale di controllo interno aziendale pare essere indispensabile anche in virtù delle seguenti ragioni:*

- *affinché - in corrispondenza dei distinti livelli di stratificazione gerarchica di cui si compone la struttura organizzativa – non si creino vuoti di potere abbinati all'esercizio delle deleghe assegnate alle sottounità organizzative*

- *affinché - nelle sottounità organizzative che dispongono di tali deleghe – non si manifestino abusi nell'esercizio del potere."*

M. PINI, *Il sistema di controllo interno*, Egea 2000

<sup>55</sup> - *la Legge n. 241/1990*, sulla disciplina del procedimento amministrativo; - *la Legge n. 142/1990*, sulla riforma dei poteri degli Enti Locali; - *il D.Lgs. n. 29/1993*, sulla privatizzazione del pubblico impiego e sull'introduzione dei controlli interni in tutte le amministrazioni; - *la Legge n. 20/1994*, sulla riforma dei controlli della Corte dei conti; - l'ultima, che chiude il decennio, è il **D.Lgs 286/1999** in attuazione alla Legge 59/1997, la cosiddetta "Bassanini".

<sup>56</sup> Cfr Rocco GALLI, Domitilla GALLI, *Corso di diritto amministrativo*, 2° volume, Cedam 2004 pag 1324.

<sup>57</sup> Con il D.Lgs. n. 286 1999, il Governo ha dato attuazione alla delega contenuta nell'art. 11, comma 1, legge 15 marzo 1997, n. 59, **operando una revisione del sistema dei controlli interni**, così come disciplinato dal D.Lgs. n 29 1993 (di privatizzazione del pubblico impiego) e successive modifiche.

Quest'ultima normativa aveva provveduto all'istituzione di servizi ispettivi interni e nuclei di valutazione, generalizzando uno strumento previsto fino ad allora solo in alcuni settori della PA e riconoscendo la necessità di innescare i controlli gestionali all'interno dell'Amministrazione.

La normativa in esame aveva però evidenziato nel tempo **due fondamentali lacune**: la prima, derivante dall'affidamento del controllo interno ad un organo unico, incapace di tener conto delle differenti caratteristiche e finalità che presentano i controlli a seconda dell'oggetto e del livello al quale vengono esercitati; la seconda, causata dalla tendenza delle amministrazioni ad avvalersi di queste strutture per svolgere compiti ispettivi o di verifica della legalità dell'azione amministrativa, così frustrando la diversa finalità propria del controllo gestionale, di valutazione della rispondenza complessiva dell'azione amministrativa agli

Il decreto procede comunque alla razionalizzazione e alla più chiara definizione del controllo interno. Quest'ultimo viene opportunamente articolato come un "sistema"<sup>58</sup> in un contesto in cui aumenta il grado di complessità dell'azione amministrativa, si fanno più strette le interrelazioni tra i diversi centri di responsabilità, divengono più stringenti i vincoli di finanza pubblica, cresce la "visibilità" delle istituzioni e dei risultati delle politiche pubbliche di fronte alla collettività.<sup>59</sup> Sotto questo punto di vista, la distinzione tra le varie tipologie di controllo indicate dalla normativa, col fine di individuare differenze e precise aree di intervento, appare eccessivamente schematica. La stessa normativa, D.Lgs. n. 286/1999, all'Art. 1, Comma 2, punto d., pur affermando esigenze di differenziazione (art 1 comma 3 "*Gli enti locali e le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura possono adeguare le normative regolamentari alle disposizioni del presente decreto, nel rispetto dei propri ordinamenti generali e delle norme concernenti l'ordinamento finanziario e contabile.*") e di rigida delimitazione delle attività riferibili alle diverse tipologie di controllo di risultato, precisa che le relative funzioni "*sono esercitate in modo integrato*".

L'implementazione, da parte delle strutture sanitarie, dei moderni sistemi di controllo e l'assicurazione della relativa efficienza ed efficacia (tramite le corrispondenti certificazioni di conformità configurantesi, non solo come dimostrazione della "qualità" verso l'esterno, ma anche e soprattutto come fattori interni di stimolo al mantenimento e miglioramento degli standard qualitativi) costituiscono validi strumenti per il conseguimento degli obiettivi strategici di economicità, da un lato, e di eccellenza delle prestazioni, dall'altro, del servizio sanitario.<sup>60</sup>

La riforma dei controlli rappresenta uno dei tasselli del processo di riorganizzazione amministrativa volto a ricostituire in capo all'amministrazione pubblica una maggiore responsabilità per i risultati conseguiti, realizzare una maggiore corrispondenza tra responsabilità della spesa e responsabilità della gestione e ad innestare elementi di concorrenza "sulla carta" tra le amministrazioni.

Si comprende facilmente che il SSN si sta sottoponendo ad un radicale cambiamento di cultura per far fronte al passaggio da un sistema burocratico-verticistico, ad un sistema

---

obiettivi programmati. FRANCESCO CARINGELLA, Corso di diritto amministrativo, tomo II, Giuffrè Editore 2003

E' chiaro che con l'introduzione del 286/99 alcune norme come il D.Lgs. 29/93 sono state opportunamente rivisitate, la disciplina del D.Lgs. 286/1999, infatti, sostituisce quella introdotta dall'art. 20 D.Lgs. 29/1993, che aveva previsto l'istituzione in tutte le amministrazioni di "servizi di controllo interno" o "nuclei di valutazione", operanti "in posizione di autonomia", ma posti, alle "dipendenze" dell'organo di indirizzo politico. Inoltre, la precedente disciplina non distingueva tra controlli interni con referenza agli organi di indirizzo politico-amministrativo e controlli interni con referenza ai dirigenti; né distingueva fra controlli collaborativi e controlli "a carattere repressivo". Pertanto, il D.Lgs. 286/1999 ha inteso:

- individuare distintamente le attività da demandare alle strutture di controllo interno;
- prevedere l'affidamento di tali attività a distinte strutture;
- fissare, a livello di principi organizzativi, criteri di incompatibilità fra le diverse funzioni di controllo interno, evitando la confusione fra controlli di tipo collaborativo e controlli di tipo repressivo e assicurando, per altro verso, la distinzione fra attività di supporto a quelle di indirizzo politico e attività finalizzate al miglioramento dell'ordinaria gestione amministrativa.

L. HINNA, l'evoluzione dei controlli interni con particolare riferimento al D.Lgs. 286/99.

<sup>58</sup> Comoli nel suo lavoro analizza la locuzione *Sistema di controllo interno*;

- ✓ *Sistema*, inteso come insieme di elementi tra loro connessi da relazioni dinamiche e volti al conseguimento di obiettivi o risultati determinati. I sistemi sono spesso rappresentati tramite modelli, mezzi di rappresentazione semplificata di realtà complesse, dando origine a modelli di tipo sistemico. [...] costituito da: una struttura, un attività, gli obiettivi e i risultati.
- ✓ *Controllo*, inteso nei due diversi significati, quello più tradizionale, di attività ispettiva e di vigilanza, e quello, di derivazione tipicamente anglosassone, che gli attribuisce un valore di guida e di governo di un sistema.
- ✓ *Interno*, quando si opera "nel" tessuto organico della struttura aziendale, essendo concepiti e gestiti come espressioni di razionalità della volontà decisionale e realizzativa del sistema, a tutela dei vincoli di aderenza degli obiettivi interni, delle condizioni di regolarità formale e sostanziale in ordine a quegli obiettivi.

M. COMOLI, I sistemi di controllo interno nella corporate governance, Egea, 2002

<sup>59</sup> Luciano HINNA, l'evoluzione dei controlli interni nella pubblica amministrazione con particolare riferimento al D.Lgs. 286/99, Cedam, Padova 2002.

<sup>60</sup> Convegno su La Qualità nel settore sanitario e dei servizi sociali, *Exposanità – Mostra internazionale al servizio della sanità e della salute* Bologna, maggio 2006.



di servizio partecipato. Il problema è che la cultura aziendale<sup>61</sup> non può essere imposta tramite norma di legge con un'estrema rapidità nelle organizzazioni, soprattutto come quelle sanitarie, che non sono mai state improntate all'economicità, il tutto avviene attraverso un processo lento e graduale.<sup>62</sup> Non si tratta solo di immettere una nuova funzione o di sovrapporla alle altre, quanto di cambiare lo stesso modello d'azione delle amministrazioni pubbliche. Il pericolo è, pertanto quello di voler introdurre tecniche di controllo senza che vi sia una cultura adeguatamente diffusa nel settore pubblico sugli aspetti gestionali, tecnico-amministrativi e, in generale, economico-aziendali. Il rischio è di non rispettare la differenza di struttura economica e di relazione con l'ambiente esterno che esiste tra le strutture sanitarie pubbliche e le aziende di produzione per lo scambio di mercato.<sup>63</sup> Pertanto, l'applicazione delle procedure e dei meccanismi di controllo interno, contabile e gestionale sembrano fondamentali per adeguarsi a questa nuova realtà; proprio attraverso questi strumenti noti è attuabile la responsabilizzazione del management, dei direttori generali, degli operatori sanitari e di tutti gli organi presenti all'interno delle strutture sanitarie<sup>64</sup>. Proprio di recente – sotto la spinta dell'OCSE e della Comunità Europea – il D.Lgs. n. 231/2001<sup>65</sup> ha introdotto la responsabilità amministrativa<sup>66</sup> delle persone giuridiche, di cui costituisce esimente l'esistenza ed il funzionamento – presso di esse – di adeguati controlli di regolarità, atti a prevenire comportamenti illeciti. E partendo dagli albori

<sup>61</sup> Ma se i sistemi dei controlli sono, per dirla con Bruno Dente, prima di tutto strumenti di direzione, l'attuazione del quadro delle attività relative alla definizione di obiettivi ed all'introduzione di sistemi di programmazione, pianificazione, controllo, presuppone che le P.A. locali siano in grado di formulare strategie e politiche, di attuare azioni di intervento e modelli organizzativi in linea con i tempi. In questo senso, si tratta soprattutto di una svolta culturale che investe il management pubblico e la classe politica, prima ancora di una riorganizzazione dei processi. [...] L'urgenza che i sistemi di programmazione, pianificazione e controllo vengano implementati nel modo più ampio e corretto possibile nelle P.A. locali (non solo come atti formali ma soprattutto come strumenti di governo) deriva ed è la diretta conseguenza del profondo cambiamento di tipo di responsabilità e di ruolo che la P.A. locale deve il più rapidamente possibile assumere per rispondere ai grandi mutamenti del sistema economico e dell'integrazione europea.

C. LEFEBVRE, Direttore Generale del Fornez, Il ruolo del Fornez per il superamento della logica "adempimentale" in materia di controlli, tratto da: DAI CONTROLLI ALLA GOVERNANCE LOCALE L'EVOLUZIONE DEI CONTROLLI PER LA TRASPARENZA AMMINISTRATIVA E LA QUALITÀ DEI SERVIZI.

<sup>62</sup> Claudia SALVATORE, I sistemi di controllo interno nelle aziende sanitarie pubbliche, 2000

<sup>63</sup> La difficoltà di applicazione dei sistemi di controllo, e in particolare del controllo interno, in queste aziende deriva proprio dal fatto che sono aziende che svolgono un'attività produttiva e al tempo stesso attività erogativa di servizi intangibili, di difficile misurazione.

Si veda C. SALVATORE, *I sistemi di controllo interno nell'economia delle Aziende Sanitarie Pubbliche*, Cedam 2000.

<sup>64</sup> Uno degli aspetti cruciali del cambiamento nel sistema dei controlli interni, così come nel modello di sistema pubblico, è rappresentato dall'evoluzione del concetto di responsabilità. *Il modello tradizionale di amministrazione*, cosiddetto *modello burocratico*, ha in prevalenza attribuito al concetto di *responsabilità* una accezione "passiva", ovvero orientata ad effettuare azioni formalmente corrette e ad individuare il "responsabile" di eventuali inadempimenti. Nella tradizionale concezione è prevalso il criterio della responsabilizzazione su procedimenti caratterizzati da aspetti di rigida e dettagliata regolazione, oltre che da un elevato livello di formalizzazione. Ciò ha determinato nei fatti una sostanziale deresponsabilizzazione rispetto al conseguimento dei risultati. Abbandonate le connotazioni negative del passato, *l'accezione di responsabilità introdotta dalle diverse riforme del sistema pubblico*, si caratterizza per l'enfasi posta sul grado di responsabilizzazione dei diversi soggetti operanti nell'amministrazione pubblica rispetto alla produzione di risultati e sull'esigenza di rendere compiutamente conto a terzi delle performance realizzate.

E. BORGONOVÌ, "Dai principi alle tecniche contabili: un percorso di responsabilizzazione sui risultati di gestione", Contare – III convegno nazionale "Per la riforma della contabilità degli Enti Locali", Porretta Terme, 22-23 ottobre 1993 e E. BORGONOVÌ, "I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella Pubblica Amministrazione", *Azienda Pubblica*, n. 1, Giuffrè, Milano, 1988, afferma che: "Il controllo burocratico è sovente una delle principali cause del mancato conseguimento dell'obiettivo che si propone, ossia la responsabilizzazione dell'amministrazione pubblica."

<sup>65</sup> Il D.Lgs 231/01 istituisce la responsabilità amministrativa dell'ente per reati posti in essere da amministratori, dirigenti e/o dipendenti nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso, continua all'Art 6:

- I. *Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che:*
  - a. *l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;*
  - b. *il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di cura il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;*
  - c. *le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;*
  - d. *non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).*

<sup>66</sup> Per semplicità si utilizza l'espressione *responsabilità amministrativa* per individuare la responsabilità di cui al D.Lgs. n. 231/2001, sebbene la stessa dovrebbe più compiutamente definita *penale* ovvero *parapenale*. Cfr: L. GERMINI, modelli di organizzazione e sistemi di controllo interno. Alcuni profili economico aziendali alla luce del D.Lgs. 231/2001 in *Controllo Legale dei Conti* 2004.

della economia aziendale<sup>67</sup> non v'è dubbio che il primo livello di controllo, quello contabile, nasce come controllo di regolarità esercitato da terzi esterni alla gestione, per tutelare i soggetti che hanno un interesse legittimo (stake) nell'attività dell'impresa, e che da questa risultano in qualche modo influenzati. A ben vedere in un contesto aziendalizzato della pubblica amministrazione i primi stakeholders da tutelare sono i cittadini.<sup>68</sup>

## 5. Il sistema di Controllo interno : uno schema di riferimento

Malgrado gli sforzi compiuti per promuovere l'adozione di modelli innovativi di controllo nelle Aziende Sanitarie Pubbliche, ancora sussistono problemi di Governo<sup>69</sup> e Controllo in Sanità.

A parere di chi scrive, le criticità riscontrate nei modelli di Controllo attualmente operanti, sono riconducibili a due principali categorie<sup>70</sup>:

- a. Limiti derivanti dalle caratteristiche intrinseche del modello istituzionale.
- b. Limiti derivanti dalla modalità di realizzazione o attuazione del modello istituzionale.

Per quanto concerne la categoria sub a) si osserva, in primo luogo che il quadro dei Controlli istituito dal processo di riforma non appare sufficientemente dettagliato e organicamente disciplinato. Il legislatore, infatti, esprime la necessità di introdurre logiche di razionalità economica nella condotta delle strutture sanitarie pubbliche attraverso il richiamo a concetti generali di efficacia, efficienza ed economicità che poi si limita a declinare prescrivendo l'acritica adozione di strumenti e tecniche proprie del controllo di gestione. L'applicazione di questi ultimi, non contribuendo in maniera strutturata al processo decisionale rischia di tradursi in mero formalismo, in adempimento pedissequo delle indicazioni normative, tradendo in tal modo l'obiettivo del processo di riforma.

In secondo luogo si fa notare che il legislatore nazionale non prevede e non disegna un modello di controllo specifico per la Sanità o un modello che recepisca le peculiarità del sistema di riferimento. Egli ha infatti preferito la strada della introduzione di tecniche, strumenti e modelli di riferimento sviluppatasi nel mondo delle imprese private attraverso un percorso di lenta sedimentazione ed in risposta ad esigenze ed a necessità di tipo interno, sentite e condivise dagli attori del sistema, e che, pertanto, difficilmente si prestano a poter dare un efficace contributo se calati dall'alto attraverso disposizioni legislative.

La loro adozione integrale, carente di ogni approccio, per dir così, contingency, pone

---

<sup>67</sup> Il tema si presenta interessante negli studi di Economia Aziendale, in quanto indagato – alla data – con segnato riferimento agli aspetti giuridici dello stesso. Si veda G. ZANALDA, La responsabilità "parapenale" delle società, allegato alla rivista *Il Fisco* n 46/2001. tra i contributi di economia aziendale si segnala, in particolare, A.R. CARNÀ, *La responsabilità amministrativa degli Enti. Aspetti economico aziendali*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale n 7-8/2004.

<sup>68</sup> Aldo CAROSI, Consigliere della Corte dei Conti e Direttore del Seminario Permanente sui controlli, GOVERNANCE E CONTROLLI NELLA AMMINISTRAZIONE MODERNA, in atti del Workshop "Dai controlli alla Governance Locale - l'evoluzione dei controlli per la trasparenza amministrativa e la qualità dei servizi, organizzato dalla provincia di Lucca e dall'URPT.

<sup>69</sup> Si fa riferimento al raggiungimento di specifici obiettivi, perché nessun insieme di obiettivi può essere valido per tutte le realtà aziendali. PriceWaterhouse&Coopers, Il SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO - progetto di corporate governance per l'Italia - IL Sole 24 Ore, 2004;

si veda ad esempio la **realtà sanitaria**: "Non esiste un obiettivo unitario, sul piano della funzionalità e dell'equilibrio economico, ma si ha strutturalmente una molteplicità di interessi dei diversi gruppi sociali che devono essere posti in equilibrio in base al reciproco contemperamento o al compromesso ed inoltre vi è l'impossibilità di stabilire una gerarchia delle priorità in base ad un unico criterio di valutazione (vi sono infatti differenti scale di priorità date ai portatori di differenti patologie e dagli stessi operatori competenti per i diversi problemi di salute). BORGONOVÌ Elio, Il controllo economico nelle aziende sanitarie, Egea 1990

<sup>70</sup> Cfr. M. FURLANETTO, Il Sistema di controllo interno e collegio sindacale, Contabilità Finanza e Controllo, 2/2005; l'articolo continua: "in questo senso non è dissimile la funzione di sistema di controllo interna fornita dal **Codice Preda**, ove si dice che << Il sistema di controllo interno ha il compito di verificare che vengano effettivamente rispettate le procedure interne, sia operative, sia amministrative, adottate al fine di garantire una sana ed efficiente gestione, nonché al fine di identificare, prevenire e gestire nei limiti del possibile rischi di natura finanziaria e operativa e frodi a danno della società >>".

dei significativi interrogativi di ordine teorico circa l'appropriatezza e la consapevolezza della scelta normativa adottata in vista degli obiettivi che si intendevano perseguire.

Infine sempre nell'ambito dei limiti strutturali del modello si evidenzia che il sistema dei controlli previsto per le Aziende Sanitarie presenta una matrice fortemente contabile. Esso è infatti costruito sull'impianto di un nuovo sistema di contabilità e su un modello di rendicontazione che sicuramente presenta profondi limiti in termini di capacità di espressione e disclosure della misura del raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente<sup>71</sup>.

Facendo leva esclusivamente su budget, indicatori e report, tale sistema si caratterizza per un approccio monodimensionale nell'analisi dei fenomeni e si presenta come inadeguato a dare risposte efficaci ad un problema più ampio quale quello di una gestione aziendale sana e corretta, tanto più se all'interno del settore sanitario. La Sanità è infatti una realtà complessa, dinamica e articolata, per cui appare semplicistico pensare di poterla governare solo tramite indici, statistiche o tabelle.

Per quanto concerne invece i limiti ascrivibili alla categoria sub b), ossia le criticità derivanti dalle modalità di implementazione del sistema in oggetto, occorre precisare che essi appaiono collegati a difficoltà culturali, in largo senso intese, di adesione alle nuove logiche promosse dalla riforma.

Ciò ha significato, per i soggetti che rivestono incarichi amministrativi nell'ambito delle strutture sanitarie, di gestire le difficoltà del passaggio da una cultura di tipo burocratico, sedimentatasi per decenni, in cui la dimensione giuridico formale è stata sempre considerata come preponderante, a logiche di tipo manageriale, imperniate su strumenti e modelli propri della tradizione culturale aziendalistica. Si è quindi posto un problema di conversione di un patrimonio di conoscenze e competenze che si è riverberato sulle modalità di implementazione del modello di Controllo istituito, con effetti talvolta distorsivi, e sicuramente influenti su i tempi di entrata a regime del sistema e di regolare funzionamento dello stesso.

Per quanto concerne invece i soggetti afferenti all'area sanitaria, si è trattato per la prima volta della introduzione di logiche di tipo economico nello svolgimento della propria attività. Ciò ha fatto sì che tali cambiamenti venissero vissuti dai professionisti operanti nelle strutture sanitarie come indebite intrusioni, lesive dell'autonomia professionale e del rapporto fiduciario medico paziente, alle quali era opportuno resistere<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> La misura del raggiungimento dei fini istituzionali da parte delle Aziende della Pubblica amministrazione è espressa, da taluna parte della dottrina, in termini di "Valore Pubblico" creato. A tal riguardo Borgonovi specifica; "Le Aziende Pubbliche sono lo strumento tramite cui gli enti/ istituti pubblici rispondono ai bisogni della comunità di riferimento. Di conseguenze le Aziende Pubbliche producono valore nella misura in cui rispondono in modo adeguato a tali bisogni e producono .maggiore o .minore valore quanto più o meno elevato è il livello quali-quantitativo dei bisogno soddisfatti. Il valore che le aziende pubbliche producono è il valore per le comunità di riferimento e può essere definito come valore pubblico. [...] 11 concetto di valore pubblico può essere specificato in vari modi tra cui si ricordano: miglioramento della qualità della vita per i singoli individui, miglioramento delle qualità relazionali, ossi di vita collettiva di una società (per esempio elevato livello di sicurezza e minore inquinamento dell'aria o acustico), creazione di externalità positive, ossia di condizioni che migliorano i valori di scambio di altri soggetti economici, per esempio le famiglie e le imprese) e quindi vengono contabilizzate nei loro bilanci. Mezzi di trasporto più rapidi e più confortevoli creano valore pubblico in quanto perché migliorano la qualità della vita dei passeggeri [... ]". Considerazioni analoghe anche in: R. F. Martone, lezioni di Economia e gestione delle Aziende di Servizi Pubblici, CUEN, 2005 pag. 39; G. Fameti, Verso una nuova definizione di "azienda con quali conseguenze sull' Economia Aziendale: prime riflessioni in RIREA, Luglio - Agosto, 1999.

<sup>72</sup> In realtà la nuova situazione ha prodotto, come prima reazione, la tendenza a dissociarsi dai problemi che l'economia sanitaria pone al bilancio dello Stato e a non lasciarsi rimettere in discussione. Per una specie di riflesso condizionato i medici si sono messi in una posizione di difesa, in nome dei valori che tradizionalmente sottendono la pratica della medicina. Preoccupata di difendere i canoni fondamentali del comportamento professionale, la medicina ha trovato un'alleata nell'etica, determinata anch'essa a lasciare il denaro fuori dalla porta. Si è venuto a creare così uno spontaneo consenso sul fatto che i medici devono tenersi lontano dagli aspetti economici della Sanità, perché l'introduzione di questo punto di vista nei comportamenti quotidiani costituirebbe la più grave minaccia all'etica della medicina tradizionale. Questa gravita essenzialmente attorno al principio di beneficenza. In parole semplici, ciò significa che, nei rapporti individuale medico - paziente, il sanitario orienta la sua azione tenendo in considerazione esclusivamente il maggior beneficio del paziente che ha in cura. Il principio di beneficenza richiede che il medico faccia tutto il possibile per il paziente senza tener conto dei costi. Secondo il punto di vista tradizionale, è un'eresia affermare che il medico possa suggerire o eseguire un'azione che sia qualcosa di meno di quanto, nelle concrete circostanze, è considerato "il meglio" per

Le difficoltà incontrate nell' applicazione di un Controllo economico di gestione<sup>73</sup> nelle aziende sanitarie pubbliche sono sintomo evidente del fatto che non è stato ancora trovato un soddisfacente equilibrio tra cultura economica e cultura degli atti di tutela della salute, tra cultura dell'attenzione alle risorse e cultura dell'attenzione alle cose da fare alla domanda da soddisfare.

---

il singolo malato. I medici rivendicano l'autorità morale ad essere esentati dalla considerazione dei costi nella loro azione rivolta alla cura della salute. La preoccupazione per gli aspetti economici è riservata ad altri, amministratori e politici. Decidere sulla distribuzione delle risorse è compito della società, non del medico. [...]. Un secondo pilastro della moralità medica tradizionale è il riferimento alla sacralità della vita e il rispetto assoluto di essa. Negare o sottrarre un trattamento terapeutico, anche se marginalmente benefico, sulla base delle considerazioni dei costi della cura o anche di una valutazione razionale del rapporto costi ~ benefici, è considerato una violazione del principio assoluto della sacralità della vita che deve ispirare l'azione del medico. Vita umana e denaro sono due grandezze non equiparabili, che l'etica medica rifiuta di mettere su due piatti della stessa bilancia. [...]. Tuttavia questo atteggiamento di disimpegno rischia di rivelarsi estremamente controproducente, dal punto di vista della stessa etica medica. Le decisioni sulle inevitabili restrizioni saranno prese in assenza di interlocutori qualificati e partì in causa, quali sono i rappresentanti delle professioni sanitarie e della riflessione etica. [...]. Rifiutando un positivo ripensamento della triade medicina - denaro - etica, si perde un'opportunità unica di accedere a nuove prospettive che riguardano l'esercizio della professione medica, la concezione della salute, il ruolo della giustizia nella convivenza sociale", dandolo, C.Hanau, Etica ed Economia nella "Azienda" Sanità, Franco Angeli, pag 16 e ss.

<sup>73</sup> Si definisce come controllo economico appunto l'insieme di strumenti di misurazione, di analisi e di interpretazione delle attività di ogni azienda (di produzione o di consumo, privata o pubblica come nei casi delle aziende erogatrici di servizi sanitari) posti in essere al fine di generare decisioni atte ad orientare l'azione verso obiettivi economici". E. Borgonovi, // controllo economico nelle aziende sanitarie, EGEA, 1990, pag. 17

## CAPITOLO II

### IL QUADRO DI RIFERIMENTO DEL CONTROLLO INTERNO

*SOMMARIO 1.La disciplina giuridica del Controllo Interno nell'ambito della pubblica amministrazione;2.Il Controllo di gestione e il Controllo Interno nelle Organizzazioni Sanitarie;3.Definizione dell'ERM 4. I limiti del controllo Interno;5.Le prospettive del Controllo Interno*

#### **1 La disciplina giuridica del controllo interno nell'ambito della pubblica amministrazione.**

L'evoluzione della disciplina del controllo interno, nell'ambito dei modelli organizzativi della pubblica amministrazione, è progredita, grazie a due importanti provvedimenti normativi, tanto che oggi è possibile parlare di un vero e proprio statuto giuridico dei controlli interni<sup>74</sup>.

Il primo provvedimento in ordine cronologico è stato il Dlgs. 29/93, entrato in vigore al fine di attuare la privatizzazione del pubblico impiego. Tale decreto ha introdotto, nel nostro ordinamento pubblicistico, diverse regole tra le quali, ai nostri fini, va ricordata quella che prevede l'obbligo di costituire uffici di controllo interno, nel tentativo di imprimere una svolta di tipo culturale all'organizzazione degli uffici delle pubbliche amministrazioni, nonché alla gestione del personale.

Senza dubbio, infatti, con l'introduzione dei sistemi di controllo interno si può affermare che l'economia d'azienda ha fatto il suo ingresso, a pieno titolo, nel contesto della pubblica amministrazione fino a quel momento ancora troppo incentrata su cardini concettuali del diritto amministrativo.

Il sistema di controllo interno, nella formulazione del Dlgs. 29/93, è stato concepito come insieme equilibrato di strutture, metodi e procedure, idonei a realizzare una serie di obiettivi generali, quali:

1. lo svolgimento delle funzioni in modo regolare, economico, efficace ed efficiente nonché la produzione di risultati e di servizi di qualità compatibile con la finalità dell'organizzazione;
2. la salvaguardia delle risorse da sprechi, scorrettezze gestionali, frodi, abusi ed irregolarità;
3. il rispetto delle leggi e delle norme in genere;
4. la disponibilità di un idoneo sistema di dati finanziari affidabili e la corretta comunicazione dei dati stessi.

Tuttavia, per avere una più organica disciplina in materia controlli interni occorrerà attendere l'entrata in vigore del Dlgs. 30 Luglio 1999, n. 286. Con esso può dirsi completata la svolta iniziata dal legislatore del 93.

Tale decreto è stato emanato per dare attuazione alla delega contenuta

---

<sup>74</sup> La monografia sull'argomento dei sistemi di controllo interni alle pubbliche amministrazioni ed in generale sulla Governance è vasta ed articolata, a tal proposito cfr. Luciano Hinna *Pubbliche Amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam 2002; S. Cassese, *Le disfunzioni dei controlli amministrativi*, in *I controlli nella Pubblica Amministrazione*, il Mulino, 1993; C. Cogliandro, *Il controllo interno: problemi e (possibili soluzioni)*, in *Rivista Trimestrale di Scienza dell'Amministrazione*, n. 3 / 4, 1998; Il nuovo "sistema" dei controlli interni, in *Il Giornale di diritto amministrativo*, n. 1, 2000; G. D'Auria, *I controlli in Trattato di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2000

nell'art. 11 let. c della Legge 15 Marzo 1997, n. 57 per il riordino ed il potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche.

In sostanza, è soltanto con il Dlgs 286/99 che si pone il problema della costruzione di un "sistema dei controlli interni".

Il quadro sino ad ora tracciato lascia intravedere, tuttavia, incertezze e dubbi, allorché si rifletta sui soggetti destinatari delle norme in questione<sup>75</sup>.

La disciplina dei controlli, infatti, concepita dal Legislatore nel '93 e completata solo nel '99 con il decreto 286, ha un ambito soggettivo di applicazione limitato alla pubblica amministrazione.

Con tale nozione il legislatore, già con il Dlgs 29/93 ed ancora con il Dlgs 165/01, si riferisce, in base ad un'espressa previsione, l'art. 1 comma 2, ad un *numerus clausus* di soggetti<sup>76</sup>.

Il che significa che tutti i provvedimenti legislativi che hanno seguito e seguono nel tempo quel provvedimento, e che utilizzano la nozione di amministrazione pubblica, definiscono automaticamente il relativo ambito di applicazione, che coincide con quello indicato dalla riforma del pubblico impiego.

La realtà è che, usciti dal perimetro delle amministrazioni pubbliche in senso formale, lo statuto giuridico dei controlli, fino ad ora tracciato, è sottoposto ad una vera e propria deflagrazione. La causa di questo fenomeno è probabilmente da attribuire ad una sorta di "vischiosità" della nozione di pubblica amministrazione.

Tale vischiosità, che probabilmente è l'effetto di un approccio culturale estremamente dogmatico, ha comportato la persistenza di una definizione di pubblica amministrazione che sembra essere inadeguata a cogliere i molteplici cambiamenti che, in questi anni, hanno coinvolto settori fondamentali dell'amministrazione pubblica intesa in senso sostanziale<sup>77</sup>.

Assistiamo ad un fenomeno insolito: un diritto amministrativo bifronte, caratterizzato, da un lato, dai soggetti che tradizionalmente costituiscono la pubblica amministrazione, dall'altro da nuovi soggetti, anch'essi attributari della curatela di interessi e servizi pubblici, ma dotati di strutture di tipo privatistico.

Si fa riferimento all'evoluzione che hanno subito gli enti pubblici economici, già esclusi dall'ambito di applicazione del Dlgs. 29/93 e quindi del Dlgs. 165/01 ma formalmente esclusi anche dal Dlgs 286/99. Tale decreto, infatti, ha attuato la delega di cui all'art. 11 comma 1 let. c, espressamente riferita alle amministrazioni pubbliche, ma non anche a quegli enti che, per esigenze di contenimento della spesa pubblica, sono stati trasformati, con legge, in

---

<sup>75</sup> Sull'argomento della trasformazione degli enti pubblici nella prospettiva del diritto comunitario cfr. Francesco Caringella, Corso di Diritto Amministrativo, Giuffrè 2001; C. Chiti, *Gli organismi di diritto pubblico tra Consiglio di Stato e Corte di Giustizia*, in *Urbanistica e Appalti*, 1, 1999; C. Guccione, *Gli Organismi di diritto pubblico nella normativa comunitaria sugli appalti*, in *Urbanistica e Appalti*, 1998.

<sup>76</sup> Per completezza di analisi si ricordi che l'art. 1 comma 2 del Dlgs 165/01, recependo sul punto in modo invariato il Dlgs 29/93, dispone che "per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 Luglio 1999, n. 300".

<sup>77</sup> In materia di appalti, per converso, il Legislatore nazionale ha recepito l'orientamento comunitario che, nell'ottica di dare massima attuazione al principio di concorrenza, ha elaborato una nozione elastica e sintetica di amministrazione pubblica caratterizzata da connotati sostanziali che prende il nome di organismo di diritto pubblico.

società per azioni in mano pubblica.

Il problema che ha delle ricadute anche sulla strutturazione di efficaci ed efficienti sistemi di controllo interno risiede nelle vicissitudini strutturali che tali enti hanno subito.

Vicissitudini che non sono state, però, seguite dai necessari cambiamenti normativi sul piano organizzativo e della gestione del personale.

Tali enti, oggi società per azioni, sono stati catapultati da una dimensione pubblicistica particolare – in quanto enti pubblici economici non erano, infatti, soggetti al Dlgs 29/93 – ad una dimensione privatistica, con un apparato di regole forse non perfettamente in grado di gestire il cambiamento e soddisfare il crescente bisogno di definire un corpo di regole davvero in grado di assicurare la corretta gestione dell'ente nonché l'efficienza delle scelte di governo, in una parola un maturo sistema di Governance.

In base alla let. b del comma 1 dell'art. 11, infatti, il Governo aveva l'occasione di emanare un decreto legislativo diretto a riordinare gli enti pubblici nazionali operanti in settori diversi dalla assistenza e dalla previdenza, nonché le istituzioni di diritto privato e le società per azioni, controllate direttamente o indirettamente dallo Stato, che operano, anche all'estero, nella promozione e nel sostegno pubblico al sistema produttivo nazionale.

Tuttavia, è stato emanato il decreto per il riordino degli enti pubblici nazionali operanti in settori diversi dall'assistenza e dalla previdenza, ma non è stata data attuazione alla delega relativa al riordino organizzativo delle società per azioni in mano pubblica

Questo spiega la mancanza di uno statuto giuridico del sistema dei controlli, nel settore delle società in mano pubblica, e induce a riflettere sul fatto che la trasformazione degli enti pubblici economici ha accentuato e non diminuito l'esigenza della costruzione di un sistema dei controlli interni.

Ne è derivato a cascata un gap culturale a danno di questi soggetti rispetto alle altre amministrazioni dello Stato, in cui, invece, il percorso di "metabolizzazione culturale" dei concetti connessi alle funzioni di controllo interno procede da oltre un decennio, seppure con le naturali resistenze che ogni cambiamento inevitabilmente comporta.

Un'occasione mancata per il legislatore che avrebbe potuto definire, sulla falsariga del Dlgs 286/99, il sistema dei controlli interni delle istituzioni di diritto privato delle società per azioni, controllate direttamente o indirettamente dallo Stato.

Un'occasione mancata per il legislatore, quindi, che è intervenuto, nei confronti di tali enti, con provvedimenti che hanno tradotto, sul piano tecnico, la scelta politica di iniziare il percorso di espulsione dal perimetro della spesa pubblica.

In sostanza, il Legislatore ha ritenuto che il processo di ridefinizione organizzativa secondo modelli e procedure propri delle aziende private sarebbe avvenuto naturalmente, come effetto della privatizzazione.

Tale logica apprezzabilissima, espressione di un'impostazione culturale liberista, probabilmente non tiene presente una differenza strutturale esistente tra le imprese private e quelle pubbliche.

Il sistema delle imprese, in un contesto di libero mercato, vede nascere e svilupparsi la creazione ed il costante aggiornamento dei sistemi interni di controllo, in quanto essi sono funzionali alla massimizzazione dell'efficienza dell'azienda, nell'ottica di un incremento progressivo del profitto.

Tale contesto virtuoso non è ancora presente nell'ambito delle imprese pubbliche.

Nel settore delle società per azioni in mano pubblica, infatti, mancando lo scopo di lucro non operano gli strumenti ordinamentali che sanzionano l'incapacità d'impresa, quali ad esempio il fallimento.

Di conseguenza, la reale spinta interna alla realizzazione di un autonomo sistema dei controlli risulta, in questo settore, più blanda.

Probabilmente, la semplice trasposizione del modello organizzativo di una società per azioni non consente di fronteggiare la complessità in cui è costretto ad operare un organismo di diritto pubblico.

Ciononostante è indubbio che la privatizzazione in senso formale, in sé e per sé considerata, abbia avuto una ricaduta positiva notevolissima sulla riorganizzazione contabile di tali enti, che sono passati da una contabilità di tipo finanziario ad una contabilità di tipo economico<sup>78</sup>.

Come noto, tale decreto, dando corpo al principio della responsabilità delle Società per i reati commessi dagli amministratori e dai dipendenti nell'interesse della società, ha introdotto, al tempo stesso, un importante elemento di novità, sul piano organizzativo, ricollegando l'imputabilità di tale forma di responsabilità all'esistenza o meno di modelli di organizzazione, gestione e controllo.

L'adozione di tali modelli, infatti, e la loro conseguente effettività opera quale esimente nel caso della realizzazione delle particolari tipologie di reati contemplati dal Dlgs. 231/01<sup>79</sup>.

L'entrata in vigore del decreto 231 è stata, peraltro, l'occasione per rilanciare il tema dei controlli interni. La migliore dottrina aziendalista, esattamente il comitato scientifico del Progetto Corporate Governance per l'Italia, ai fini di un giudizio in merito all'efficacia del sistema di controllo interno richiede che siano valutati i cinque componenti nei quali il sistema si articola: ambiente di controllo, identificazione e valutazione dei rischi, attività di controllo, informazione e comunicazione, monitoraggio.

Sempre secondo questo orientamento, peraltro ormai consolidato, la trattazione del tema organizzativo, connesso alla prevenzione delle responsabilità di cui al Dlgs 231/01, prevede la strutturazione di un sistema organizzativo in cui i processi (e le connesse funzioni) di compliance si sviluppino nell'ambito dell'Internal Auditing.

Ciò in quanto tale funzione è ritenuta quella maggiormente orientata verso la cultura del controllo e quindi quella più propizia per la loro efficace implementazione.

Non vi è dubbio che l'entrata in vigore del Dlgs 231 ha rappresentato un'importantissima occasione per soddisfare la domanda di controllo nell'ambito degli enti privatizzati.

Ciò fondamentalmente perché il Dlgs 231 ha rappresentato, negli ultimi anni,

---

<sup>78</sup> La contabilità economica è quella utilizzata nel sistema contabile delle aziende industriali. In essa il principio chiave è quello della "competenza economica", in base al quale il sistema contabile registra il costo, associato ad ogni singolo oggetto, definendolo come il valore delle risorse impiegate per realizzarlo. Al contrario le pubbliche amministrazioni adottano un sistema di contabilità finanziaria in base alla quale non è importante il momento in cui una risorsa viene consumata ma quello in cui avviene il flusso di denaro corrispondente. In tal modo si crea uno sfasamento temporale tra il momento in cui si realizza il prodotto servizio e quello in cui si verifica il conseguente fenomeno finanziario. Quindi non è possibile conoscere simultaneamente il valore di tutte le risorse utilizzate per il prodotto servizio

<sup>79</sup> La bibliografia sulle problematiche connesse al Dlgs. 231/01 è abbastanza nutrita cfr. Giulio Garuti, *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Cedam 2002; Marco Lacchini, *Responsabilità amministrativa delle imprese e bilancio sociale*, Aracne; A.I.I.A., *Dlgs. 231/01 Responsabilità amministrativa delle società: modelli organizzativi di prevenzione e controllo*, Position Paper n. 4, 2001; Marco Lacchini, *Corporate Governance e bilanci d'impresa nella prospettiva della riforma*, Giappichelli.



l'unico riferimento normativo certo formalmente utilizzabile che, al di là dei canoni generali di buon andamento, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, ha consentito di tracciare il solco per una riorganizzazione della struttura societaria, dando il necessario risalto alle funzioni adibite al controllo interno.

A questa importantissima tappa ne sta seguendo un'altra, non meno importante, che consiste nella riorganizzazione interna della funzioni di Internal Auditing, al fine di adeguarne la funzione agli standard operativi tracciati dal A.I.I.A..

Non sembra sussistano dubbi in ordine al fatto che l'adeguamento al Dlgs. 231/01, da un lato, e la ristrutturazione funzionale ed organizzativa dell'Internal Auditing, dall'altro, rappresentino le tappe di un più articolato e complesso progetto che sta impegnando il management degli enti nella costruzione di un efficace ed efficiente sistema di controllo interno<sup>80</sup>.

Occorre, tuttavia, prendere atto che i modelli organizzativi e i sistemi procedurali concepiti dal legislatore con il Dlgs. 231, prendono a modello un tipo di controllo formale, che potremmo dire condizionato dalla dominanza della "cultura giuridica del controllo", di cui, in fondo, il decreto in questione è espressione.

Il controllo di matrice giuridica si sostanzia nella verifica di un comportamento rispetto ad una determinata norma e coincide sostanzialmente, da un lato, al controllo di tipo operativo, dall'altro al controllo ispettivo su procedure.

Probabilmente la costruzione di uno statuto giuridico del sistema di controllo interno delle società per azioni in mano pubblica è un compito che spetta esclusivamente al legislatore.

Nelle more di un organico intervento normativo, analogo a quello posto in essere nel settore della pubblica amministrazione, le società per azioni in mano pubblica potrebbero autovincolarsi adottando regolamenti interni che progettino un autonomo sistema di controllo interno, mutuando anche esperienze provenienti da altre realtà.

Non sembra che, nella fase travagliata che stanno attraversando le società per azioni in mano pubblica, sia bastevole ripetere schemi formali mutuati dalle esperienze privatistiche, occorre costruire un sistema dei controlli interni, a partire da un autonomo statuto giuridico di Governance.

In tale ottica un'occasione, che potrebbe essere colta come ulteriore spinta propulsiva, al necessario adeguamento organizzativo viene dal nuovo Codice dei contratti pubblici di lavori servizi e forniture Dlgs 163/06.

Infatti, l'art. 12 del Dlgs 163/06 introduce una norma che rappresenta la *summa* del sistema dei controlli, tradizionalmente operante nell'ambito dei procedimenti di evidenza pubblica, mutuando il modello di controllo della normativa di contabilità di stato come trasfuso nella L. 109/94, Legge quadro in materia di lavori pubblici, e nella L. 20/94, Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti.

In base a tale norma devono essere sottoposti a controllo:

1. il provvedimento di aggiudicazione;
2. la fase di stipulazione;

---

<sup>80</sup> L'obiettivo è quello di costruire una funzione di Internal Auditing coincidente con la concezione che di essa ha l'A.I.I.A., vale a dire "una funzione di verifica indipendente operante all'interno a al servizio di una organizzazione istituita con la finalità di esaminarne e valutarne le attività. Il suo obiettivo è quello di prestare assistenza a tutti i componenti dell'organizzazione, per consentire loro di adempiere efficacemente alle loro responsabilità. A tal fine l'Internal Auditing fornisce loro analisi, valutazioni, raccomandazioni e qualificati commenti relativi alle attività esaminate", *op. cit.*

3. l'approvazione del contratto;

Tali controlli devono essere posti in essere dall'organo competente secondo l'ordinamento degli enti aggiudicatari.

E' evidente che tale norma, costruita sul principio di autonomia organizzativa, potrebbe essere una buona occasione per incrementare i necessari adeguamenti organizzativi, indispensabili per soddisfare la domanda di controllo interno che è destinata a crescere a causa, soprattutto, delle sempre più pressanti esigenze di contenimento della spesa pubblica.

Tuttavia la norma, dovrebbe essere letta nella sua potenzialità, avendo riguardo alla sua efficacia sistematica.

Essa non dovrebbe essere utilizzata per riprodurre ad un livello diverso, ma simmetrico rispetto a quello del Dlgs. 231/01, un controllo di tipo formale-giuridico, bensì dovrebbe rappresentare l'occasione per allocare in precise sfere organizzative, già tracciate con il Dlgs 231/01 e completate con il Dlgs 163/06, i controlli formali, costruendo, a partire da questi ultimi, funzioni aziendali adeguate a realizzare anche i controlli di tipo sostanziale (strategico e gestionale).

La sfida del prossimo futuro che interesserà le società in mano pubblica, sarà quella di costruire un sistema di controlli che veda perfettamente attuato ed integrato un controllo di tipo formale con uno quello di tipo sostanziale (strategico e di gestione) insieme all'attivazione dei nuclei di valutazione dell'attività dei dirigenti che rappresentano il vero compimento della cultura della responsabilità, necessaria per completare lo sforzo di ammodernamento cui la pubblica amministrazione deve necessariamente tendere.

## 2. Il Controllo di gestione e Controllo interno nelle Organizzazioni Sanitarie

Il Sistema Sanitario Nazionale (SSN) è il risultato dei cambiamenti accorsi nella nostra società e nelle altre realtà europee che in molti casi hanno anticipato le nostre soluzioni in materia di sanità pubblica. I processi di riforma dei sistemi sanitari sono ormai da tempo oggetto di dibattito e di studio a livello mondiale.

La legge 12 dicembre 1978, n. 833, più comunemente denominata *Legge istitutiva del servizio sanitario nazionale (SSN)*, ispirandosi ai principi di tutela della salute, previsti dall'art. 32 della Costituzione, è stata emanata con il preciso scopo *di operare un'importante e sostanziale inquadramento organico del settore sanitario*.<sup>81</sup>

Il SSN<sup>82</sup> si occupa della gestione della Sanità<sup>83</sup> sia per la popolazione italiana che per gli stranieri che risiedono in Italia. Le entrate fiscali ne finanziano la copertura

---

<sup>81</sup> Infatti, non a caso l'art 1, commi 1, 2 e 3 della **legge n. 833**, riproponendo le stesse disposizioni dell'art. 32 della Cost. prevede:

<<La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività mediante il Servizio sanitario nazionale.

*La tutela della salute fisica e psichica deve avvenire nel rispetto della dignità e della libertà della persona umana.*

*Il Servizio sanitario nazionale è costituito dal complesso delle funzioni delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione senza distinzioni di condizioni individuali o sociali e secondo modalità che assicurino l'eguaglianza dei cittadini nei confronti del servizio. L'attuazione del Servizio sanitario nazionale compete allo Stato, alle Regioni e agli Enti locali territoriali, garantendo la partecipazione dei cittadini>>.*

<sup>82</sup> È bene specificare, per chiarezza di terminologia, che per *Sistema sanitario* viene generalmente inteso l'insieme delle aziende sanitarie pubbliche e private, mentre per *Servizio sanitario nazionale* o regionale si intende l'insieme delle aziende sanitarie pubbliche. SALVATORE CLAUDIA, *I sistemi di controllo nell'economia delle aziende sanitarie pubbliche* - 2000. Oggetto del presente lavoro sono le ASL e le aziende ospedaliere, cioè le aziende pubbliche del Servizio sanitario nazionale.

<sup>83</sup> "La Sanità in ogni realtà, indipendentemente dalle scelte di mercato, si presenta come sistema di servizi finalizzati a soddisfare il bisogno di salute degli individui, attraverso la produzione del bene <<salute>> definibile come libertà della malattia, dal dolore e dalla morte prematura o altrimenti, come condizione di efficienza fisica e mentale" cfr REVIGLIO F., *Sanità*, Bologna, Il Mulino, 1999, pag. 39.

delle spese, con una distribuzione regionale dei fondi stabiliti in base ad accordi contenuti nella Legge Finanziaria.

Le Autorità Centrali con la Legge Finanziaria Annuale e seguendo le indicazioni previste nel Piano Sanitario Nazionale triennale, si occupano di formulare gli obiettivi, le linee guida generali e le indicazioni sui livelli minimi di assistenza.

Le regioni attraverso I Piani Socio Sanitari Regionali definiscono gli obiettivi locali e ne organizzano il raggiungimento utilizzando direttive, strategie politiche e tattiche per la gestione delle risorse umane e materiali e per il governo del budget.

L'analisi economica nel settore sanitario si presenta complessa, data la forte eterogeneità delle strutture di mercato, dei soggetti che gravitano intorno ad esse e, delle unità di erogazione di prestazioni sanitarie, per cui risulta difficile esercizio il tentativo di definire modelli di portata generale rappresentativi della realtà in esame.

Esso inoltre rappresenta uno dei terreni più fecondi per la ricerca sulle amministrazioni pubbliche ed una delle mete più ambiziose del processo di modernizzazione del settore pubblico, sia per l'incontestabile rilevanza sociale che assume, sia per le peculiarità che presentano i servizi pubblici sanitari e le unità operanti nel campo dell'erogazione degli stessi.

In Italia l'ampio processo di riforme (Il SSN istituito con legge 833 del '78, è stato nell'ultimo decennio revisionato dal D.Lgs. 421 del '92, D.Lgs. 502 del '92<sup>84</sup> e 517 del '93 e ancor più recentemente dal D.Lgs. 229 del '99 (riforma Bindi) che rafforza il SSN e ne conferma il suo carattere universalistico e solidaristico) che hanno interessato la sanità nello scorso decennio, tuttora non ancora concluso, si sono focalizzate soprattutto sugli assetti istituzionali del sistema e delle organizzazioni sanitarie.

Tra i vari modelli di sistema sanitari ai quali poteva ispirarsi la legge fondamentale di organizzazione del sistema di sanità pubblica, il legislatore italiano segue, e ne seguirà anche l'evoluzione nelle successive riforme a venire, l'assetto del National Health Service del Regno Unito, basato su un circuito nazionale di strutture pubbliche con il compito di erogare le prestazioni di *prevenzione, cura e riabilitazione* e interamente finanziato dalla collettività, sia attraverso contributi, sia per mezzo di prelievi derivanti dalla fiscalità generale.<sup>85</sup>

La definizione del sistema di regole ha comportato:

a) l'introduzione di un mercato auspicabilmente *concorrenziale* sia pure "amministrato" con una pluralità di soggetti erogatori (altre aziende, istituzioni accreditate, professionisti, ecc...), finalizzato al controllo della spesa sanitaria attraverso l'innalzamento dei livelli di efficacia e di efficienza nell'erogazione delle prestazioni, che hanno origine dall'aumento del grado di competizione tra i soggetti.

b) un *decentramento istituzionale*, mediante la "regionalizzazione" del Sistema Sanitario Nazionale (SSN), e dei suoi assetti;

c) un *decentramento decisionale*, attraverso l'*aziendalizzazione* delle

---

<sup>84</sup> Il passaggio dalla legge 833 ai decreti legge del 1992 è ben analizzato da CILIONE GIANPIERO. Egli in suo lavoro evidenzia i limiti della legge 833: "Le intuizioni della legge 833 erano condivisibili. Con esso si disegna infatti un assetto organizzativo ben definito e completo che rappresenta il punto di vertice raggiunto e tutt'ora ineguagliato dello Stato sociale.[...]ma dalle intenzioni all'operatività pratica, la situazione si appalesò in maniera diversa. Meno fortunata fu infatti la attuazione della legge e diverse le cause. Gli organi delle ASL, che *ab origine* coincidevano direttamente o indirettamente con quelli dei comuni, vennero intensamente "politizzati", il che determinò situazioni di inefficienza gestionale. Ma soprattutto la legge 833 del 1978 si rivelò un progetto troppo ambizioso, in quanto l'estensione illimitata ed indiscriminata delle prestazioni, in assenza di alcun limite o criterio operativo non era sostenibile". Anche altri autori come GIAN PAOLO ZANETTA e CRISTIANA CASALEGNO nel libro, *Le leggi nella nuova sanità*, indicano le critiche alla legge 833: *eccessiva burocratizzazione del sistema; estesa politicizzazione; aumento degli oneri finanziari che se, compensati da una sempre più incisiva diffusione dell'intervento sanitario, diventavano sempre meno compatibili con il richiesto equilibrio dei bilanci statali e regionali; mancanza di criteri manageriali nella gestione e modalità superate di organizzazione del personale.*

<sup>85</sup> Cfr CILIONE Giampiero, *Diritto Sanitario*, Maggioli Editore 2003

organizzazioni sanitarie e la crescita dell'autonomia nella gestione delle funzioni e dei servizi sanitari concessa loro;

d) *introduzione di vincoli sostanziali* per le nuove aziende sanitarie, gli obiettivi di efficacia, di equilibrio tra costi benefici, collegati ad una gestione finanziaria rapportata alle prestazioni rese. La gestione economica, finanziaria e patrimoniale delle aziende è informata ai principi del Codice Civile<sup>86</sup> e all'Art 5 D.Lgs n 29 1993 ed è articolata sulla base dei seguenti elementi:

1. *la tenuta del libro delle deliberazioni del direttore generale;*
2. *l'adozione del bilancio economico pluriennale di previsione nonché del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo;*
3. *la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio;*
4. *la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;*
5. *l'obbligo delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità;*
6. *il piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare anche attraverso eventuali dismissioni e conferimenti.*

In una situazione nella quale la spesa sanitaria tendeva ad assumere incrementi esponenziali, era opportuno attendersi alcune modifiche indirizzate alla ricerca di una maggiore razionalizzazione dei consumi, da cui potesse discendere il controllo della spesa.

Una delle innovazioni delle riforme sopra citate riguarda l'introduzione di una dose di *concorrenzialità regolata* nel sistema, al fine di perseguire una maggiore efficacia e qualità dei servizi e riconoscere al paziente una libertà nella scelta della struttura alla quale rivolgersi ( *“la scelta del medico è liberamente effettuata dall'assistito, nel rispetto di un limite massimo di assistiti per medico, ha validità annuale ed è tacitamente rinnovata”*).

Il decreto n. 502 del 1992, ha segnato il momento dell'abbandono, pur secondo un principio di gradualità del precedente mero sistema convenzionale.

Il legislatore ha introdotto di fatto un sistema di concorrenza tra erogatori di prestazioni sanitarie, sia pubblici che privati, abolendo l'istituto del convenzionamento<sup>87</sup> (ANSELMINI L. 1995).

La nuova configurazione giuridica del rapporto tra strutture pubbliche e private viene così caratterizzato da un principio di *parità* e non più di *sussidiarietà*.<sup>88</sup>

Centrale nella creazione di una struttura competitiva di mercato è la suddivisione dei ruoli tra le Aziende Sanitarie Locali (ASL) e le Aziende Ospedaliere.

*Le ASL* sono i soggetti garanti dei bisogni assistenziali dei cittadini e, in questi senso, assumono principalmente il ruolo di *fund holder*. Ricevono risorse finanziarie di trasferimento sulla base delle assegnazioni regionali definite per singolo assistito e per livelli di assistenza, utilizzandole per garantire i livelli minimi di assistenza previsti dal piano sanitario nazionale.

*Le Aziende Ospedaliere* invece hanno una funzione meramente produttiva di

---

<sup>86</sup> Cfr ZANETTA, CASALEGNO, le leggi della nuova sanità, 2° edizione, Il sole 24 ore, 1999.

<sup>87</sup> Tale sistema viene utilizzato tra amministrazione pubblica competente e soggetto privato quando il pubblico riconosce di non poter far fronte alla domanda di servizi e quindi si rivolge al privato per l'erogazione della prestazione. In questa circostanza, il pagante è il pubblico che controlla, attraverso vari meccanismi, la domanda e anche l'offerta. In particolare, la convenzione è concessa soltanto ad alcune strutture in diretto riferimento alle necessità riscontrate ed il prezzo per ciascuna prestazione è definito da un tariffario nazionale.

<sup>88</sup> Giampiero CILIONE autore del testo Diritto Sanitario- profili costituzionali ed amministrativi, Maggioli Editore, 2003.

prestazioni, rientrando nell'ambito della programmazione dell'assistenza sanitaria pubblica, ma non hanno una funzione di *fund holding* e, di conseguenza, il loro flusso di finanziamento è quasi interamente correlato ai volumi di attività ceduti alle strutture acquirenti.

Il timore espresso consiste nel rischio che la creazione di un *mercato "interno"* al SSN attraverso la tendenziale separazione tra le ASL-acquirenti e aziende Ospedaliere-fornitrici di servizi così da introdurre meccanismi di concorrenza "amministrata" basato sul modello del *National Health Service* britannico, svuotasse dei propri contenuti il servizio sanitario pubblico e la stessa professione medica; solo il D.Lgs. 229/99, mediante l'introduzione dei livelli uniformi ed essenziali di assistenza - "*il Servizio sanitario nazionale assicura, attraverso risorse pubbliche e in coerenza con i principi e gli obiettivi indicati dagli articoli 1 e 2 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, i livelli essenziali e uniformi di assistenza definiti dal Piano sanitario nazionale nel rispetto dei principi della dignità della persona umana, del bisogno di salute, dell'equità nell'accesso all'assistenza, della qualità delle cure e della loro appropriatezza riguardo alle specifiche esigenze, nonché dell'economicità nell'impiego delle risorse, legati al concetto di appropriatezza (art 229/99)*" - ha stabilizzato gli effetti già avviati nel 1992 e ha consentito una maggiore attenzione alle soluzioni organizzative.

Il progressivo decentramento del sistema sanitario, vede spostare sempre più la gestione delle risorse ai singoli enti territoriali. Oggi anche la funzione normativa è svolta prevalentemente a livello regionale, vedi la riforma dell'articolo V della Costituzione (L. 3/2001), il D.Lgs 56/00 in tema di federalismo fiscale, i contenuti dell'accordo dell'8/8/2001 (successivamente recepito dal D.Lgs. 347/01, convertito con modifiche in legge 405/01) e l'approvazione del DPCM sui Livelli Essenziali di Assistenza.

Ci si focalizza quindi sugli strumenti di governo<sup>89</sup> dei SSR (Sistema Sanitario Regionale), con riferimento in particolare al finanziamento delle aziende sanitarie e sull'evoluzione da essi subita negli ultimi anni.

Le singole aziende prima avevano come fonte i trasferimenti di fondi da parte di altri enti (tipicamente Stato e Regione) che destinavano parte delle loro entrate a finanziare le attività sanitarie.

Con la riforma sanitaria lo stanziamento del Bilancio dello Stato per la Sanità viene fatto confluire nel Fondo Sanitario Nazionale per poi essere distribuito tra le Regioni in riferimento ad alcuni parametri. Gli enti regionali provvederanno poi a distribuire tra le aziende sanitarie tali fondi.(Vagnoni, Crimi 1996)

La logica prevalente prima della riforma del 1992-93 prevedeva assegnazioni a preventivo che si basavano tipicamente sulla spesa storica ed erano accompagnate da periodici e «garantiti» ripiani dei disavanzi. In un suo lavoro il Dott. Del Vecchio asserisce *che la conseguenza di questo sistema, non poteva che*

---

<sup>89</sup> Gli strumenti per governare i gruppi pubblici possono essere raggruppati nelle seguenti classi:

- strumenti sostanziali;
- strumenti di indirizzo.

Longo individua anche come strumenti di governo: (i) la configurazione di struttura e (ii) gli strumenti legislativi e burocratico-formali (LONGO, 2001)

Gli strumenti sostanziali si riferiscono alle regole di allocazione e trasferimento delle risorse, quali "strumento per orientare il comportamento delle aziende attraverso l'azione esercitata dalle convenienze economiche" (DEL VECCHIO, 2001). Del Vecchio evidenzia inoltre come le convenienze economiche generate dagli strumenti sostanziali non generino necessariamente i modelli di comportamento auspicati. Medesimi sistemi di finanziamento possono infatti presentare capacità di orientamento dei comportamenti molto diversi, anche in presenza di sistemi formalmente analoghi. "Infatti, il quadro delle convenienze aziendali non si compone esclusivamente, o prioritariamente, di stimoli economici, ma questi convivono con una serie di altri meccanismi di orientamento dell'azione e di apprezzamento dei risultati, oltre che di vincoli che limitano le opzioni disponibili" (DEL VECCHIO, 2001, pag. 116). Si consideri inoltre che medesimi modelli formali di finanziamento presentano un diverso livello di implementazione a seconda dell'ampiezza e della discrezionalità nella distribuzione di finanziamenti straordinari.

*determinare un sistema di finanziamento che assume, un ruolo di aggiustamento e ratifica contabile dei risultati prodotti (Del Vecchio, 2000).*

Con i processi di riforma avviati negli anni '90 e, successivamente, con il D.Lgs. 56/00 e con la Legge 405/01, si è introdotta una responsabilizzazione delle Regioni sull'equilibrio economico del SSR, accompagnata da un aumento degli spazi di autonomia concessi alle aziende sanitarie, infatti tali aziende vengono ora dotate della possibilità di porre in atto delle politiche volte ad intervenire sulle proprie fonti di finanziamento al fine di migliorare i flussi finanziari. I sistemi di finanziamento sono quindi diventati uno degli strumenti necessari alle Regioni per guidare i comportamenti delle aziende verso livelli più elevati di efficacia e di efficienza, nel quadro delle compatibilità economico-finanziarie del sistema.

Il D.Lgs. 502/92 introduce un sistema *“secondo cui il finanziamento del sistema non deve più avvenire secondo logiche di ripianamento o rimborso a piè di lista, ma deve essere basato sul valore/costo delle prestazioni erogate - classificate con ricorso a codici generalmente accettati i DRG (Diagnostic Related Groups) di provenienza statunitense individuati dalla Regione<sup>90</sup> sulla base di criteri uniformi stabiliti a livello nazionale - e la possibilità di sviluppare delle attività atte a generare ulteriori flussi”*.

Il processo di aziendalizzazione<sup>91</sup> del sistema sanitario nazionale prende avvio con l'introduzione del **D.Lgs. 502 del '92** che attribuisce alle ASL e a taluni Ospedali, la natura di azienda pubblica di servizio. Esso recita all'art. 3 : *“l'unità sanitaria locale è un'azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e tecnica, fermo restando il diritto-dovere degli organi rappresentanti di esprimere il bisogno socio-sanitario delle comunità locali”*. E all'art. 4: *“individua ospedali che da parte della Regione vengono costituiti in azienda ospedaliera con personalità giuridica pubblica e con autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e tecnica.”*

Successivamente il decreto **229 del giugno del '99 (riforma Bindi)** all'art 3 conferma che: *“le unità sanitarie locali si costituiscono in aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale. La loro organizzazione e il loro funzionamento sono disciplinati con atto aziendale<sup>92</sup> di diritto privato. L'atto aziendale individua le strutture operative dotate di autonomia gestionale o tecnico professionale, soggette a rendicontazione analitica. Inoltre possono essere costituiti in aziende gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico, gli ospedali di rilievo nazionale e interregionale, [...] in possesso di particolari*

---

<sup>90</sup> Il D.M. del 15 aprile 1994, emanato in attuazione del decreto legislativo 517/93, determina i criteri che debbono essere tenuti presenti dalle regioni per la fissazione delle tariffe seguendo sostanzialmente gli stessi principi del sistema americano prevedendo cioè che i ricoveri ordinari attribuiti a ciascun DRG siano remunerati secondo tre distinte tariffe, relative rispettivamente a: 1) ricoveri di un giorno, per i pazienti non deceduti o trasferiti ad altri ospedali; 2) ricoveri "anomali", con durata più lunga rispetto alla media del gruppo; 3) ricoveri standard, con durata di degenza superiore ad un giorno e inferiore al punto di "trimmatura" che identifica i ricoveri anomali.

<sup>91</sup> Con il termine Aziendalizzazione delle aziende sanitarie si intende: *“[...] ampliamento dell'autonomia delle aziende sanitarie - nell'ambito di un sistema che definisce gradi di libertà e margini di azione. Ciò comporta l'attribuzione alle aziende delle leve gestionali indispensabili per perseguire e mantenere l'equilibrio economico.*

Il termine negli ultimi anni è stato spesso usato per definire la rivoluzione culturale prima che manageriale. Secondo una visione più ampia è *“Impiegato per indicare il percorso seguito, non soltanto dalle aziende sanitarie, ma in generale dal sistema delle unità pubbliche, verso una dimensione aziendale più idonea ad indirizzare il comportamento degli individui verso il raggiungimento di adeguate condizioni di efficacia, efficienza ed economicità”* cfr. ANSELMINI L., Il processo di trasformazione della Pubblica Amministrazione. Il percorso aziendale, Torino, Giappichelli, 1995.

<sup>92</sup> Cilione analizza l'importanza e il significato dell'atto aziendale. Egli infatti dice: *“L'atto aziendale è adottato dal Direttore Generale ed è innanzitutto lo strumento attraverso la quale la ASL si costituisce in Azienda; con riferimento alla sua natura giuridica, l'atto aziendale si configura quale atto di auto-governo dell'azienda che consente alla stessa, quale espressione dell'autonomia imprenditoriale ma anche della volontà regionale, di costruire autonomamente il proprio modello organizzativo nei suoi aspetti strutturali e di disciplinare i principi del proprio funzionamento [...] la natura dell'atto aziendale è quindi di atto di autogoverno e non regolamentare.”*

G. CILIONE, Diritto Sanitario, Maggioli Editore 2003

*requisiti.”*

L’obiettivo è la trasformazione degli enti sanitari in aziende “*autonome*”, dotate di precise responsabilità economiche oltre che operative, come viene espresso dalla norma dall’art 4 che introduce il tema dell’equilibrio economico << *le aziende ospedaliere devono chiudere il proprio bilancio pareggio [...] il verificarsi di ingiustificati disavanzi di gestione [...] comporta il commissariamento da parte della Regione e la revoca dell’autonomia aziendale* >> (art 4, comma 8, D.Lgs 502).

Un’azienda di pubblica utilità, che voglia gestire correttamente le risorse pubbliche affidatele, non può prescindere quindi dal rispetto dell’equilibrio fra l’utilità (valore) delle risorse impiegate e l’utilità (valore) dei risultati prodotti.<sup>93</sup>

Questo processo di aziendalizzazione della P.A. e del settore sanitario in particolare, individua una nuova filosofia gestionale la *New Public Management*<sup>94</sup>. Nella sua eccezione originaria il NPM si proponeva di “*make the public sector more business –like*”. (CRISTOFOLI, ZERBINI, 2002).

Dal momento che il settore privato veniva ritenuto molto più efficace di quello pubblico, la nuova filosofia proponeva di imitarlo, adottando meccanismi di mercato, oppure di lasciare tale attività al mercato stesso, di cui si cercava di garantire il corretto funzionamento attraverso un’opportuna regolazione. (PANOZZO, 2002).

Conseguenza dell’adozione del NPM sono il ridimensionamento (*downsizing*)<sup>95</sup> dei grandi apparati burocratici pubblici, il decentramento di attività e responsabilità dall’amministrazione centrale e quelle locali, il ricorso all’affidamento all’esterno (imprese private, organizzazioni del terzo settore, altre aziende pubbliche) di attività e servizi attraverso forme di *contracting out e contracting in*<sup>96</sup> (MENEQUZZO, LEGA, 1999: 457).

Questa filosofia si basa su poteri e funzioni formali attribuite ad un ente sovraordinato (*Gouvernement*).

Più in dettaglio, l’attività di *Gouvernement* si estrinseca nell’assunzione, da parte di un soggetto sovraordinato (Pubblica Amministrazione) di decisioni finalizzate ad attivare e soprattutto armonizzare le azioni dei diversi attori del sistema socio-economico facendo sì che gli interventi pubblici siano in grado di rispondere alla complessità e dinamicità del contesto di riferimento (Meneguzzo, 1995).

Tra le svariate indicazioni teoriche ricordiamo il cosiddetto “modello delle 5R” delineato da Lawrence Jones e Fred Thompson quale guida per l’innovazione ed il cambiamento organizzativo. Secondo questo schema i principi di riferimento del

---

<sup>93</sup> Nelle aziende di pubblica utilità spesso accade che il valore dei prodotti non corrisponda alle entrate finanziarie derivanti dalla loro cessione al destinatario, in quanto trattandosi di servizi per la collettività essi vengono ceduti ai cittadini ad un corrispettivo che è più basso del loro valore e, quindi remunera solo in parte il costo di produzione; la collettività quindi dovrà sostenere la parte restante che perverrà all’azienda sotto forma di trasferimenti (sovvenzioni o rimborsi). L’azienda di servizi pubblici dovrà realizzare in ogni caso almeno l’uguaglianza fra valore economico (utilità) delle risorse impiegate e valore economico (utilità) dei risultati prodotti: “*Il fine dell’equilibrio economico nel tempo non è, quindi, una caratteristica solo delle aziende private lucrative, ma anche l’esigenza fondamentale delle aziende pubbliche perché nessun organismo può esistere se nel tempo non raggiunge un equilibrio fra ricchezza consumata e ricchezza prodotta*”. (ANSELMI, 1995)

<sup>94</sup> Con l’espressione *New Public Management* si individua una filosofia gestionale che, a partire dagli anni ’70, ha determinato nei paesi OCSE un processo di riforma della Pubblica Amministrazione finalizzato ad incrementare le prestazioni in termini di Efficienza, Efficacia ed Economia (PELLICANO, 2002: 197), trasferendo nel settore pubblico le logiche di gestione tipiche del settore privato. Tale filosofia si è concretizzata, in periodi diversi e/o in Paesi diversi, in modelli di gestione differenti, che vanno dalla privatizzazione dei servizi pubblici, e dalla liberalizzazione di alcuni settori (riservando allo Stato il suo ruolo di regolazione dei mercati), all’adozione da parte delle aziende pubbliche di logiche di gestione mutuata del settore privato (aziendalizzazione).

<sup>95</sup> Il *downsizing* può essere definito come un ridimensionamento delle attività operative realizzato al fine di rendere più snella la struttura aziendale (SARNO, 2003: 187).

<sup>96</sup> Per *contracting out* s’intende l’esternalizzazione di alcuni servizi della P.A. attraverso il loro affidamento ad imprese private. Tale affidamento avviene tramite gara o asta e le modalità di erogazione dei servizi sono regolate tramite convenzione e/o contratto di servizio. Il *contracting in*, invece, consiste nell’affidamento della gestione di alcuni servizi ed altre aziende pubbliche in grado di garantire maggiore efficienza, efficacia ed economicità.

NPM sono cinque: ristrutturare, riprogettare, reinventare, riallineare e ripensare.

La realizzazione di tale modello richiede una continua analisi sui servizi offerti ed una pianificazione strategica degli interventi; inoltre l'applicazione del paradigma di NPM prevede una valutazione su quali logiche adottare, attraverso una strategia di diffusione guidata dal Governo centrale (*top-down*) o lasciando piena autonomia di iniziativa alle singole strutture del sistema amministrativo (*bottom up*).

Limite del modello di NPM è probabilmente una eccessiva “aziendalizzazione” della Pubblica Amministrazione: il tentativo di razionalizzare i criteri organizzativi e gestionali dell'attività pubblica, finalizzandola al recupero dell'equilibrio interno, è stato ritenuto troppo vicino al mondo delle imprese e perciò spesso incapace di evidenziare le specificità decisionali e gestionali delle amministrazioni pubbliche.<sup>97</sup>

Non è sufficiente, in altre parole, la sola ricerca di un equilibrio interno alla P.A., ma è necessario affiancare ai processi di razionalizzazione l'elaborazione di un nuovo paradigma centrato maggiormente sullo sviluppo delle capacità di governance, sull'elaborazione di nuove iniziative e programmi in grado di cogliere i cambiamenti dettati dallo scenario socio-economico e di ricercare una stabilità esterna in nuove modalità di coordinamento e cooperazione tra pubblico e privato, tra governo e società civile.

Si cerca di correggere quelli che sono considerati i limiti del NPM e si prevede, quindi, un avvicinamento delle pubbliche amministrazioni all'impresa privata solo dal punto di vista delle logiche organizzative, senza perdere di vista le finalità istituzionali, si pone al centro di tutto *la governance* poiché essa aiuta a rafforzare la democrazia e i diritti umani, promuove la coesione sociale, favorisce la prosperità economica e, non ultimo, consolida la fiducia nell'amministrazione pubblica.

Con il termine *Governance*<sup>98</sup> è intesa “la struttura che assume un sistema sociale e

---

<sup>97</sup> BRESSER PEREIRA L.C., *Riforma dello Stato negli anni '90: logica e meccanismi di controllo*, edizione italiana MENEGUZZO M. e VARIO M. (a cura di) in “Azienda Pubblica”, n. 6, novembre-dicembre, 1997

<sup>98</sup> Derivato dal francese antico e privo di un sostantivo corrispondente nella lingua italiana, il termine anglosassone “governance” negli ultimi venti anni è diventato popolare nel dibattito politico e accademico.

Definizione fornita dall'OECD “Organisation for Economic Co-operation and Development”(2001) suggerisce la sostituzione del termine government con quello di governance, in virtù dell'esistenza di un nuovo modo di organizzare e amministrare territori e popolazioni: “Government is no longer an appropriate definition of the way in which populations and territories are organised and administered. In a world where the participation of business and civil society is increasingly the norm, the term “governance” better defines the process by which we collectively solve our problems and meet our society's needs, while government is rather the instrument we use.” (Governo non è più una definizione appropriata del modo in cui le popolazioni e i territori sono organizzati e amministrati. In un mondo in cui la partecipazione dei rappresentanti degli interessi economici e della società civile sta diventando la norma, il termine “governance” definisce meglio il processo attraverso cui collettivamente risolviamo i nostri problemi e rispondiamo ai bisogni della società, mentre governo indica piuttosto lo strumento che usiamo).

- **Il concetto di governance usato in economia.** In ambito economico, il concetto di governance venne utilizzato da RONALD COASE in un articolo del 1937 per riferirsi ai meccanismi di coordinamento interni all'impresa che riducono i costi di transazione generati dal mercato. L'obiettivo era quello di rispondere all'esigenza di controllo, verifica e di responsabilizzazione dell'impresa di fronte ai propri azionisti e consumatori.

Il termine venne successivamente ripreso da WILLIAMSON (1979) nella sua teoria dei costi di transazione, per descrivere, più in generale, quelle forme di organizzazione economica alternative al mercato e alla gerarchia. In questa teoria, la governance indica le modalità di coordinamento delle azioni individuali e non solo organizzative, diverse dalle gerarchie e dal mercato, attraverso cui si realizza la costruzione dell'ordine sociale.

- **In ambito sociologico**, la governance indica una delle modalità attraverso le quali una comunità politica (sia essa una nazione, una regione o una città) persegue l'ordine sociale, inteso a livello più alto possibile di astrazione. I principali meccanismi attraverso cui si può creare ordine sociale sono: le gerarchie, i mercati, i network e le comunità

- **La governance nel contesto politico internazionale.** Il concetto, nella sua accezione di “Good governance” viene utilizzato soprattutto dalle istituzioni internazionali come la Banca mondiale e il Fondo di sviluppo delle Nazioni Unite (UNDP)

LA BANCA MONDIALE utilizza il concetto di good governance per incoraggiare i governi nazionali a creare un framework legale e istituzionale caratterizzato da responsabilità, trasparenza, informazione, predicibilità e competenza nella gestione delle politiche pubbliche e dello sviluppo economico. Secondo la Banca Mondiale, infatti, la governance per poter essere efficace necessita di: “an efficient public service, an independent judicial system and legal framework to enforce contracts, the accountable administration of public funds, an independent public auditor responsible to a representative legislature, respect for the law and human rights at all levels of government, a pluralistic institutional structure and a free press” (un'efficiente pubblica amministrazione, un sistema giudiziario indipendente e un complesso di norme legali che garantisca il rispetto dei contratti, la responsabile gestione dei fondi pubblici, un revisore contabile pubblico indipendente che riferisca a un parlamento rappresentativo, rispetto per la legge e per i diritti umani a tutti i livelli di governo, una struttura istituzionale pluralistica e una stampa libera).



politico a seguito dello sforzo e dagli interventi effettuati dai diversi attori in esso presenti; in questa configurazione nessun attore svolge un ruolo di primo piano ma vi sono numerose interazioni tra una pluralità di attori.

Si sviluppa così, una nuova filosofia: la **Public Governance**. Filosofia gestionale, integrativa e complementare rispetto a quella del New Public Management, incentrata sulla *governance pubblica*. Considerato l'ambito operativo e culturale in cui operano le amministrazioni pubbliche e di conseguenza quelle sanitarie, possiamo sostenere che le principali caratteristiche della *governance pubblica*, sono:

- *la partecipazione*: le amministrazioni devono aprirsi, sia nel momento decisionale che in quello operativo, alla collettività;
- *la negoziazione*: le amministrazioni devono concordare scopi e mezzi dell'intervento pubblico con gli stakeholders locali;
- *il coordinamento*: nel loro operato, al fine di ottimizzare i risultati, le diverse amministrazioni coinvolte in un progetto, devono collaborare fattivamente per il raggiungimento degli obiettivi, travalicando i limiti di una gestione gerarchica e adottando nuovi modelli e approcci che consentano una più rapida ed efficace soluzione dei problemi.”
- *la responsabilità*: le amministrazioni devono definire con maggiore chiarezza i ruoli all'interno dei processi legislativi ed esecutivi, in modo che sia sempre possibile individuare il soggetto da cui dipende la decisione e/o l'azione;
- *la trasparenza*: le amministrazioni devono essere “permeabili”, conoscibili ai cittadini; la coerenza: le politiche e gli interventi della pubblica amministrazione devono essere coerenti, ovvero non in contraddizione tra di loro, e di facile comprensione;
- *l'efficacia e l'efficienza*: le pubbliche amministrazioni devono adottare criteri e strumenti che consentano di dare conto del loro operato, sia sotto il profilo del raggiungimento dei risultati, sia sotto il profilo dell'uso corretto del denaro pubblico.”<sup>99</sup>

Storicamente il controllo di gestione nasce dalla contabilità cioè dalla necessità di supportare, a partire dalla registrazione dei movimenti finanziari in entrata ed in uscita, gli strumenti di governo al fine di verificare l'uso corretto delle risorse.

Il controllo non ha solo una dimensione operativa volta a verificare la regolarità e gli scostamenti finanziari rispetto alle previsioni nell'utilizzo delle risorse, ma ha soprattutto una dimensione direzionale e strategica diretta a determinare ed a

---

L'UNDP, invece, definisce il concetto di governance collegandolo a quello di democratizzazione, sviluppo sostenibile e partecipazione. La Governance indica “*a framework of public management based on the rule of law, a fair and efficient system of justice, and broad popular involvement in the process of governing and being governed. This requires establishing mechanisms to sustain the system, to empower and give them real ownership of the process.*” (UNDP, 1995). (una struttura di amministrazione pubblica basata sul ruolo della legge, su un equo ed efficiente sistema giudiziario, e un'ampia partecipazione popolare al processo di governo nella sua dimensione attiva e passiva. Questo richiede l'istituzione di meccanismi che sostengano il sistema, rafforzino e diano ai cittadini un vero senso di possesso del processo di governo).

L'Unione europea ha definito il suo concetto di governance facendo riferimento alle dimensioni politica, sociale ed economica della governance. **IL WHITE PAPER ON EUROPEAN GOVERNANCE**, definisce il termine governance come “*the rules, processes and behaviour that affect the way in which powers are exercised at European level, particularly as regards openness, participation, accountability, effectiveness and coherence. These five “principles of good governance” reinforce those of subsidiarity and proportionality*”. (le norme, i processi e i comportamenti che influiscono sul modo in cui le competenze sono esercitate a livello comunitario, soprattutto con riferimento ai principi di apertura, partecipazione, responsabilità, efficacia e coerenza. Questi cinque principi di buona amministrazione rinforzano quelli di sussidiarietà e di proporzionalità).

- **Nel contesto politico nazionale**, invece, il concetto di governance si è diffuso per differenziazione con quello di “governo” (o government). Quest'ultimo indica gli assetti istituzionali del governo, ossia le istituzioni legalmente proposte a questa funzione. La governance, invece, fa riferimento alle modalità e agli effetti dell'attività di governo, ponendo attenzione alle relazioni e alle dinamiche tra i diversi attori sociali che intervengono nel campo di azione di una politica pubblica. Il concetto di governance esprime l'idea secondo cui il ruolo delle istituzioni politiche e dei poteri pubblici non è più sufficiente, nello scenario contemporaneo, a garantire modalità adeguate di sviluppo locale. La governance, quindi, si caratterizza come un “*processo di elaborazione, di determinazione, di realizzazione e di implementazione di azioni di policies, condotto secondo criteri di concertazione e di partenariato tra soggetti pubblici e soggetti privati o del terzo settore*” (SEGATORI, 2002).

<sup>99</sup> Formstat e staff Linea Osservatorio Progetto Governance, Significati di governance, 2004

valutare i risultati attesi.

Negli Enti pubblici il controllo di gestione è ormai universalmente riconosciuto come un sistema guida. Ma i caratteri fondanti delle Amministrazioni pubbliche, portano a delineare un ruolo del controllo di gestione in ambito pubblico con caratteristiche proprie, in parte distinte da quelle maturate nelle esperienze aziendali o meglio nelle organizzazioni che operano in condizioni di mercato.

L'assenza del mercato, quale meccanismo sanzionatorio o premiante dei comportamenti, presupposto essenziale della razionalità economica che presiede all'attività aziendale, porta prima di tutto a considerare il controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione quale strumento mirato ad assumere regole e metodologie di valutazione dell'attività pubblica che, in un certo senso, devono supplire all'assenza del mercato.

I "Controlli interni" impongono un coinvolgimento diretto dei dirigenti, attraverso una chiara definizione dei compiti e delle funzioni loro attribuite, una separazione dei ruoli rispetto a quelli spettanti ai politici, favorendo così una loro maggiore responsabilizzazione e quindi un maggior impegno nel raggiungimento dei risultati; nella fase di introduzione dei controlli interni le difficoltà maggiori che incontrerà la Regione siciliana saranno legate soprattutto alla inesistenza di una metodologia unitaria.

I controlli interni, nella loro concezione più ampia, non possono essere introdotti se non insieme a quel complesso di strumenti che ne rappresenta il supporto, quali: un'accurata programmazione a monte, la contabilità economica ed analitica dei costi, la riforma del bilancio regionale nella duplice veste di bilancio politico e bilancio gestionale, l'utilizzo di budget, il sistema di reporting e gli indici di performances.

Ovviamente, questo nuovo tipo di controllo non fa venir meno l'importanza e non sostituisce, dunque, il tradizionale controllo atto a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, ma va ad aggiungersi a questo.

E' stato, quindi, prioritario, al fine di una corretta introduzione di un sistema di controlli interni, organizzare una struttura articolata per centri di responsabilità e ricercare nuove modalità di aggregazione delle funzioni pubbliche, nuovi modelli di definizione dei compiti in funzione dei diversi obiettivi e nuovi modelli di autonomia e responsabilizzazione.

Occorre, in special modo, formare il personale adeguatamente in modo da diffondere una nuova cultura gestionale, al fine di superare la logica del mero controllo finanziario, per cercare di pervenire ad un controllo dei risultati dell'azione amministrativa per verificare come sono state utilizzate le risorse disponibili e che cosa è stato realizzato con le medesime.

### **3. Definizione dell'ERM**

L'ERM, che tratta dei rischi e delle opportunità che influenzano la creazione o la preservazione di valore, è definito come segue: La gestione del rischio aziendale è un processo, posto in essere dal consiglio di amministrazione, dal management e da altri operatori della struttura aziendale; utilizzato per la formulazione delle strategie in tutta l'organizzazione; progettato per individuare eventi potenziali che possono influire sull'attività aziendale, per gestire il rischio entro i limiti del rischio accettabile e per fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi aziendali. Questa definizione riflette alcuni concetti fondamentali. L'ERM è un processo continuo e pervasivo che interessa tutta l'organizzazione; svolto da

persone che occupano posizioni a tutti i livelli della struttura aziendale; utilizzato per la formulazione delle strategie; utilizzato in tutta l'organizzazione: sia nelle sue singole attività (in ogni livello e in ogni unità della struttura), che nella sua attività complessiva. Esso include una visione del rischio che considera l'azienda nel suo complesso; progettato per identificare eventi potenziali che potrebbero influire sull'attività aziendale e per gestire il rischio entro i limiti del rischio accettabile; in grado di fornire una ragionevole sicurezza al consiglio di amministrazione e al management; in grado di conseguire obiettivi relativi a una o più categorie distinte, ma che si possono sovrapporre.

Questa definizione è intenzionalmente estensiva e racchiude i concetti chiave, fondamentali per capire come le aziende devono gestire il rischio; fornisce i criteri di base da applicare in tutte le organizzazioni, quale che sia la loro natura. Si focalizza direttamente sul raggiungimento degli obiettivi di una specifica organizzazione e fornisce i criteri per valutare l'efficacia dell'ERM.

Conseguimento degli obiettivi nell'ambito della missione e della visione aziendale, il management definisce gli obiettivi strategici, sceglie la strategia e fissa gli obiettivi specifici, coerenti con la strategia, e li assegna a vari livelli della struttura organizzativa. L'ERM è finalizzato al conseguimento degli obiettivi aziendali rientranti nelle seguenti categorie: • strategici - sono di natura generale e definiti ai livelli più elevati della struttura organizzativa, allineati e a supporto della missione aziendale; • operativi - riguardano l'impiego efficace ed efficiente delle risorse aziendali; di reporting - riguardano l'affidabilità delle informazioni fornite dal reporting; • di conformità - riguardano l'osservanza delle leggi e dei regolamenti in vigore.

Questa classificazione degli obiettivi aziendali consente di approfondire differenti aspetti della gestione del rischio. Queste categorie distinte, ma connesse o sovrapponibili (un determinato obiettivo può rientrare in più di una categoria) riguardano esigenze diverse dell'azienda e possono essere di competenza diretta di più manager. Questa classificazione consente inoltre di distinguere quanto ci si può attendere da ciascuna categoria di obiettivi.

Un'altra categoria che riguarda la "salvaguardia delle risorse", adottata da qualche azienda, è descritta nel prosieguo di questo studio. Poiché gli obiettivi riguardanti l'affidabilità del reporting e la conformità alle leggi e ai regolamenti sono sotto il diretto controllo dell'azienda, l'ERM è in grado di fornire una ragionevole sicurezza per il conseguimento di questa tipologia di obiettivi. Il conseguimento degli obiettivi strategici e operativi è soggetto a eventi esterni che non sempre rientrano nella sfera di controllo dell'azienda; di conseguenza, la gestione del rischio può solo fornire una ragionevole sicurezza che il management e il consiglio di amministrazione, nel suo ruolo di vigilanza, siano tempestivamente informati della misura in cui si stanno realizzando detti obiettivi.

I componenti dell'ERM derivano dal modo in cui il management gestisce l'azienda e sono integrati con i processi operativi. Questi componenti sono:

- Ambiente interno - L'ambiente interno, che costituisce l'identità essenziale di un'organizzazione, determina i modi in cui il rischio è considerato e affrontato dalle persone che operano in azienda, come pure la filosofia della gestione del rischio, i livelli di accettabilità del rischio, l'integrità e i valori etici e l'ambiente di lavoro in generale.
- Definizione degli obiettivi - Gli obiettivi devono essere fissati prima di procedere all'identificazione degli eventi che possono potenzialmente pregiudicare il loro conseguimento. L'ERM assicura che il management abbia attivato un adeguato processo di definizione degli obiettivi e che gli obiettivi scelti supportino e siano

coerenti con la missione aziendale e siano in linea con i livelli di rischio accettabile.

- Identificazione degli eventi - Gli eventi esterni e interni, che influiscono sul conseguimento degli obiettivi aziendali, devono essere identificati distinguendoli tra “rischi” e “opportunità”. Le opportunità devono essere valutate riconsiderando la strategia definita in precedenza o il processo di formulazione degli obiettivi in atto.
- Valutazione del rischio - I rischi sono analizzati, determinando la probabilità che si verifichino in futuro e il loro impatto, al fine di stabilire come devono essere gestiti. I rischi sono valutati in termini di rischio inerente (rischio in assenza di qualsiasi intervento) e di rischio residuo (rischio residuo dopo aver attuato interventi per ridurlo).
- Risposta al rischio - Il management seleziona le risposte al rischio emerso (evitarlo, accettarlo, ridurlo, comparteciparlo) sviluppando interventi per allineare i rischi emersi con i livelli di tolleranza al rischio e di rischio accettabile.
- Attività di controllo - Devono essere definite e realizzate politiche e procedure per assicurare che le risposte al rischio siano efficacemente eseguite.
- Informazioni e comunicazione - Le informazioni pertinenti devono essere alle persone di adempiere correttamente le proprie responsabilità. In linea generale, si devono attivare comunicazioni efficaci, in modo che queste fluiscono per l'intera struttura organizzativa: verso il basso, verso l'alto e trasversalmente.
- Monitoraggio - L'intero processo dell'ERM deve essere monitorato e modificato ove necessario. Il monitoraggio si concretizza in interventi continui integrati nella normale attività operativa aziendale o in valutazioni separate, oppure in una combinazione dei due metodi.

L'ERM non è un procedimento strettamente sequenziale, nel quale un componente influisce solo sul successivo. Si tratta, invece, di un processo interattivo e multidirezionale in cui ogni componente può influire o influisce su un altro componente, indipendentemente dalla sequenza del processo.

Esiste un rapporto diretto tra obiettivi, ossia ciò che un'azienda si sforza di conseguire.

Questo schema fa capire l'estrema flessibilità del modello, che qui si illustra: esso può essere applicato, sia all'intero processo di gestione del rischio aziendale, sia distintamente alle singole categorie di obiettivi, ai componenti, alle singole unità operative e alle singole sub unità di queste ultime. Efficacia La valutazione dell'efficacia del processo di gestione del rischio aziendale è un giudizio soggettivo, fondato sulla presenza degli otto componenti e sul loro corretto funzionamento. Pertanto, i componenti costituiscono anche dei criteri di efficacia. Così, se in un processo tutti gli otto componenti sono presenti e funzionano correttamente, ciò rappresenta una prova dell'assenza di debolezze significative e che i rischi che si vogliono affrontare sono al di sotto del livello di rischio ritenuto accettabile.

Quando un processo di gestione del rischio aziendale è giudicato efficace per ciascuna delle quattro categorie di obiettivi, ciò significa che il consiglio di amministrazione e il management hanno una ragionevole sicurezza di venire a conoscenza della misura in cui gli obiettivi strategici e operativi si stanno conseguendo, che i report sono affidabili e che le leggi e i regolamenti in vigore sono osservati. Gli otto componenti non funzionano in modo identico in ogni azienda. L'applicazione del modello, in aziende medio-piccole, per esempio, potrebbe essere meno formale e meno strutturata. Ciò nondimeno, le piccole

aziende possono avere un efficace processo di gestione del rischio, purché ciascun componente sia presente e funzioni correttamente.

Sebbene l'ERM procuri importanti benefici, tuttavia, esistono dei limiti. Oltre ai fattori illustrati in precedenza esistono dei limiti dovuti a possibili errori di giudizio quando si prendono decisioni gestionali, all'impossibilità di proteggersi da tutti i rischi anche perché il rapporto costo-benefici diverrebbe gravoso, a errori umani che possono procurare danni involontari, alla possibilità che i controlli siano aggirati da parte di due o più persone in collusione e al management che può eludere le decisioni sulla gestione dei rischi. Queste limitazioni non consentono al consiglio di amministrazione e al management di ottenere una sicurezza assoluta sul conseguimento degli obiettivi aziendali.

Ogni persona, che opera in un'organizzazione, ha una certa responsabilità nell'ERM. Il CEO ne ha la responsabilità ultima e ne assume la paternità. Il management promuove la filosofia di gestione del rischio e l'osservanza del livello di rischio accettabile, e gestisce i rischi nella sua sfera di responsabilità in coerenza con i livelli di "tolleranza al rischio". Generalmente, il risk officer, il direttore finanziario, l'internal auditor assolvono compiti chiave di supporto alla gestione del rischio, altre persone svolgono invece compiti puramente esecutivi nella gestione del rischio in conformità alle direttive e ai protocolli. Il consiglio di amministrazione svolge un ruolo importante di supervisione del processo di gestione del rischio aziendale e contribuisce alla determinazione del livello di rischio accettabile. Un certo numero di soggetti esterni, come i clienti, i fornitori, partner, revisori esterni e analisti finanziari spesso forniscono informazioni utili per il buon funzionamento del processo di gestione del rischio aziendale, ma essi non rispondono della sua efficacia, né fanno parte del processo medesimo. Le azioni che si raccomanda di intraprendere a seguito di questo studio dipendono dalla posizione e dal ruolo delle parti interessate: Il consiglio deve discutere con l'alta direzione dello stato del processo di gestione del rischio aziendale e, ove necessario, supervisionare il processo stesso. Il consiglio deve assicurarsi di essere stato ben informato sui rischi più rilevanti e delle relative azioni che il management sta attivando e di come il management sta operando contattando gli internal auditor, i revisori esterni e altri soggetti.

L'alta direzione -che il CEO valuti l'adeguatezza del processo di gestione del rischio adottato dalla sua organizzazione.

Un possibile approccio potrebbe consistere nel riunire i responsabili delle unità operative e personale con compiti chiave per predisporre una valutazione preliminare dell'adeguatezza e efficacia del processo in essere.

Qualunque sia la forma, una valutazione preliminare dovrà stabilire se sussista la necessità di procedere a una successiva valutazione più ampia e più approfondita e, in tal caso, dovrà stabilire come effettuarla.

Altro personale - I manager e altro personale della struttura dovranno accertare, alla luce del presente modello, come le loro responsabilità si concretizzano nella realtà aziendale e studiare, con personale di livello gerarchico più elevato, le proposte per rafforzare il processo di gestione del rischio.

L'approccio suggerito si basa sulla Metodologia ORCA di analisi e valutazione dei rischi che prevede un allineamento continuo tra i vari elementi al fine di ottenere il raggiungimento degli obiettivi aziendali. **ORCA** significa:

**O**biettivi

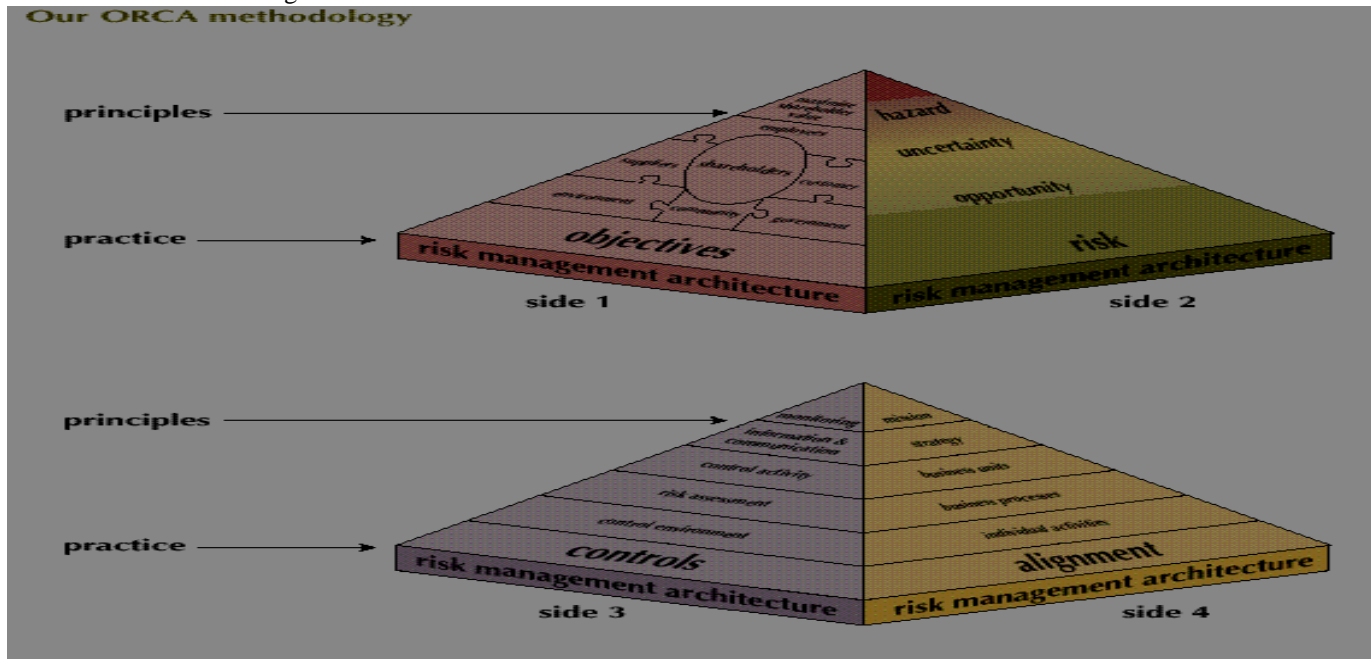
**R**ischi

**C**ontrolli

**A**llineamento

Il modello ORCA è basato su quattro elementi: **obiettivi** di business dell'azienda, **rischi** relativi, i **controlli** per minimizzare i rischi individuati e l'**allineamento** dei controlli in modo da accrescere

l'efficacia degli stessi.



È opportuno precisare che la legge prevede l'adozione del modello di organizzazione, gestione e controllo in termini di facoltatività e non di obbligatorietà. La mancata adozione non è soggetta, perciò, ad alcuna sanzione, ma espone l'ente alla responsabilità per gli illeciti realizzati da amministratori e dipendenti.

L'art. 6, co. 2, del D. Lgs. n. 231/2001, indica le caratteristiche essenziali per la costruzione di un modello di organizzazione, gestione e controllo. In particolare, le lettere *a*) e *b*) della citata disposizione si riferiscono espressamente, sebbene con l'utilizzo di una terminologia ed esposizione estranea alla pratica aziendale, ad un tipico sistema di gestione dei rischi (*risk management*)<sup>100</sup>.

La norma segnala infatti espressamente le due fasi principali in cui un simile sistema deve articolarsi:

- a) l'**identificazione dei rischi**: ossia l'analisi del contesto aziendale per evidenziare dove (in quale area/settore di attività) e secondo quali modalità si possono verificare eventi pregiudizievoli per gli obiettivi indicati dal D. Lgs. n. 231/2001;
- b) la **progettazione del sistema di controllo** (c.d. **protocolli** per la programmazione della formazione ed attuazione delle decisioni dell'ente): ossia la valutazione del sistema esistente all'interno dell'ente ed il suo eventuale adeguamento, in termini di capacità di contrastare efficacemente, cioè ridurre ad un livello accettabile, i rischi identificati. Sotto il profilo concettuale, ridurre un rischio comporta di dover intervenire (congiuntamente o disgiuntamente) su due fattori determinanti: *i*) la probabilità di accadimento dell'evento e *ii*) l'impatto dell'evento stesso.

<sup>100</sup> "In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:

- a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;
- b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire."

Il sistema brevemente delineato non può però, per operare efficacemente, ridursi ad un'attività *una tantum*, bensì deve tradursi in un processo continuo (o comunque svolto con una periodicità adeguata), da reiterare con particolare attenzione nei momenti di cambiamento aziendale (apertura di nuove sedi, ampliamento di attività, acquisizioni, riorganizzazioni, ecc.).

La definizione di “rischio accettabile”: premessa per la costruzione di un sistema di controllo preventivo; Un concetto assolutamente nodale nella costruzione di un sistema di controllo preventivo è quello di **rischio accettabile**.

Nella progettazione di sistemi di controllo a tutela dei rischi di *business*, definire il rischio accettabile è un'operazione relativamente semplice, almeno dal punto di vista concettuale. Il rischio è ritenuto accettabile quando i controlli aggiuntivi “costano” più della risorsa da proteggere (ad esempio: le comuni automobili sono dotate di antifurto e non anche di un vigilante armato)<sup>101</sup>.

Riguardo al sistema di controllo preventivo da costruire in relazione al rischio di commissione delle fattispecie di reato contemplate dal D. Lgs. n. 231/2001, la soglia concettuale di accettabilità è rappresentata da un:

**sistema di prevenzione tale da non poter essere aggirato se non**

**INTENZIONALMENTE**

Questa soluzione è in linea con la logica della “elusione fraudolenta” del modello organizzativo quale esimente espressa dal citato decreto legislativo ai fini dell'esclusione della responsabilità amministrativa dell'ente (art. 6, co. 1, lett. c), “*le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione*”).

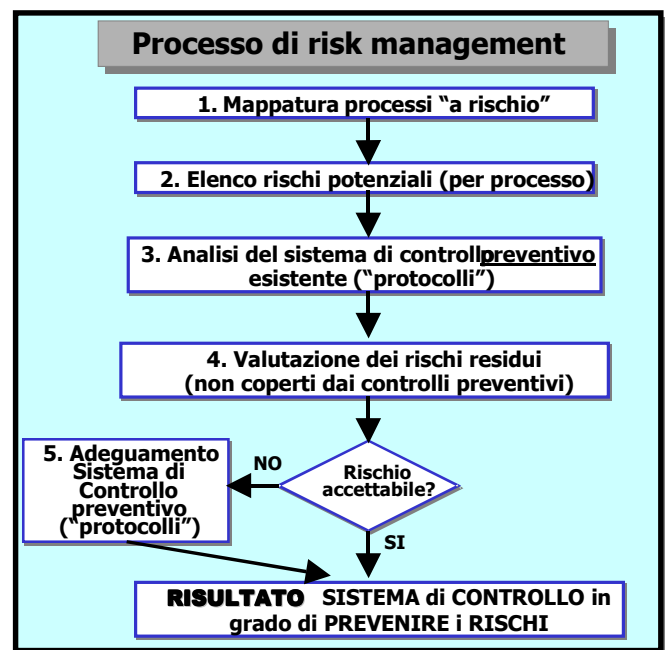
Pertanto, il sistema di controllo preventivo deve essere in grado di:

- escludere che un qualunque soggetto operante all'interno dell'ente possa giustificare la propria condotta adducendo l'ignoranza delle direttive aziendali;
- evitare che, nella normalità dei casi, il reato possa essere causato dall'errore umano (dovuto anche a negligenza o imperizia) nella valutazione delle direttive aziendali.

Va ricordato, in proposito, per evitare facili equivoci, che, almeno nell'attuale momento, i reati in relazione ai quali è ipotizzabile la responsabilità dell'ente sono tutti di tipo delittuoso e perseguiti a titolo doloso. Ciò significa che l'aggiramento dei modelli non può avvenire per mera negligenza o imperizia, ma unicamente per volontà dolosa.

#### 4 Limiti del controllo interno

*Il sistema di controllo interno, per quanto ben progettato e gestito, può fornire ai dirigenti e agli amministratori solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi aziendali. La probabilità di questa realizzazione*



<sup>101</sup> Nel caso del D. Lgs. n. 231/2001 la logica economica dei costi non può però essere un riferimento utilizzabile in via esclusiva. È pertanto importante che ai fini dell'applicazione delle norme del decreto sia definita una soglia effettiva che consenta di porre un limite alla quantità/qualità alle misure di prevenzione da introdurre per evitare la commissione dei reati considerati. In assenza di una previa determinazione del rischio accettabile, la quantità/qualità di controlli preventivi istituibili è infatti virtualmente infinita, con le intuibili conseguenze in termini di operatività aziendale.

Del resto, il generale principio, invocabile anche nel diritto penale, dell'esigibilità concreta del comportamento, sintetizzato dal brocardo latino ad impossibilia nemo tenetur, rappresenta un criterio di riferimento ineliminabile anche se, spesso, appare difficile individuarne in concreto il limite.

*risente dei limiti insiti in tutti i sistemi di controllo interno. Questi includono la possibilità di errori nelle decisioni umane e degli inconvenienti che ne possono derivare. I controlli inoltre possono essere vanificati dalla collusione di due o più persone e dalla capacità del management di aggirare il sistema di controllo interno. Un altro fattore limitativo è l'esigenza di un equilibrio costi-benefici del controllo.*

Il controllo interno è stato a volte considerato come il mezzo per evitare che un'azienda commetta errori, ossia per assicurare che raggiunga sempre i suoi obiettivi correlati alla gestione, alla redazione dei bilanci e al rispetto della normativa. In questo senso lo si configura come una terapia per tutti i mali di un'azienda, reali e potenziali. Ma quest'immagine è illusoria. Il controllo interno non è un toccasana. Nel considerare i limiti del controllo interno, si devono tenere presenti due concetti. Innanzitutto, il controllo interno, anche se efficace, agisce a livelli diversi con riferimento ai diversi obiettivi. Per quanto riguarda gli obiettivi di efficacia ed efficienza della gestione operativa di un'azienda (realizzazione della sua missione, degli obiettivi di redditività e simili) il controllo interno può aiutare il management nel venire a conoscenza dei progressi più o meno realizzati non può invece fornire alcuna sicurezza, anche se ragionevole, che gli obiettivi stessi saranno conseguiti. In secondo luogo, il controllo interno non può fornire la sicurezza assoluta nei confronti di nessuna delle categorie di obiettivi.

La prima serie di limitazioni dipende dal fatto che alcuni eventi sfuggono assolutamente a ogni potere di controllo del management. Quanto alla seconda, si identifica con l'assioma che nessun sistema potrà mai fare tutto ciò per cui è stato predisposto. Il meglio che ci si può attendere da un sistema di controllo interno è l'ottenimento di una ragionevole sicurezza.

Parlare di ragionevole sicurezza certamente non implica che i sistemi di controllo interno siano frequentemente inefficaci. Molti fattori, singolarmente e collettivamente, avvalorano il concetto della ragionevole sicurezza. L'effetto congiunto di controlli mirati a una molteplicità di obiettivi e la natura multifunzionale dei controlli riducono certamente il rischio che un'azienda possa mancare i propri obiettivi. Inoltre, le normali attività giornaliere e le responsabilità delle persone operanti ai diversi livelli di un'organizzazione sono rivolte al raggiungimento degli obiettivi aziendali.

In effetti, in un campione di aziende ben controllate, è molto probabile che la maggioranza abbia normalmente nozione del proprio avanzamento verso gli obiettivi operativi, che realizzi regolarmente i propri obiettivi di conformità alla normativa e che produca regolarmente, in un periodo dopo l'altro e in un esercizio dopo l'altro, bilanci attendibili. Tuttavia, a causa dei limiti intrinseci, non sussiste alcuna garanzia che non si produca mai, per esempio, un evento incontrollabile, un errore, un'errata segnalazione. Anche un valido sistema di controllo interno, insomma, può venire meno al suo compito. Una sicurezza ragionevole non è mai assoluta.

L'efficacia dei controlli trova un limite nel rischio di errore umano quando si prendono delle decisioni aziendali. Tali decisioni sono prese in base a giudizi umani, in un determinato momento, sulla base delle informazioni disponibili e sotto la spinta e l'urgenza delle circostanze. Alcune decisioni basate sul giudizio umano possono poi, in chiave retrospettiva, rivelarsi la causa di risultati mediocri e avere bisogno di modifiche.

Le risorse poiché sono sempre limitate. Le aziende devono pertanto tenere conto



del rapporto tra costi e benefici dei controlli che si vogliono attivare. Nel decidere l'attivazione di un determinato controllo si dovrà pertanto considerare il rischio di insuccesso e gli effetti potenziali, unitamente ai suoi costi di attuazione. Per un'azienda industriale, per esempio, può non valere la pena di istituire un sofisticato sistema di monitoraggio per le scorte di materie prime a basso costo, non deperibili e di facile reperimento e stoccaggio. L'analisi dei costi e benefici per l'attuazione dei controlli si effettua con diversi gradi di precisione. In generale è più facile affrontare l'aspetto dei costi, che molti casi si possono quantificare con una certa precisione. Solitamente si tiene conto di tutti i costi diretti, connessi alla costituzione del sistema di controllo, e dei costi indiretti effettivamente misurabili. Alcune aziende tengono conto anche dei costi-opportunità collegati all'impiego delle risorse. La complessità intrinseca alla determinazione costi-benefici aumenta per effetto dell'interazione dei controlli con la gestione aziendale. Quando i controlli sono integrati, o sono incorporati nei processi aziendali e manageriali, è difficile isolarne sia i costi che i benefici.

Il problema è di trovare il giusto equilibrio. Un controllo eccessivo è dispendioso e controproducente. I clienti che ordinano per telefono non gradiranno procedure troppo complicate né lungaggini. Una banca che costringe i suoi potenziali clienti a fare i salti mortali per ottenere un mutuo non concluderà molti contratti. Mentre dei controlli troppo superficiali daranno luogo ad un eccesso di credito a rischio. In un ambiente caratterizzato da un'elevata concorrenza, dunque, si richiede un giusto equilibrio. E, nonostante le difficoltà, le decisioni basate su costi-benefici continueranno a essere fatte.

In conclusione, i sostenitori del modello COSO ritengono che questo metodo si indirizzi alla radice dei problemi del controllo, eviti sterili contrapposizioni tra le funzioni coinvolte, produca in ogni circostanza soluzioni concrete e valide. La sua corretta applicazione è in grado di evidenziare punti di forza e di debolezza nella struttura dei controlli; la definizione delle istanze fondamentali, quali le condizioni di affidabilità dei rendiconti finanziari (bilancio e situazioni periodiche); la validazione delle evidenze testimoniali; la costruzione di una valutazione conclusiva; l'individuazione delle azioni correttive. Esso sollecita anche la raccolta e l'elaborazione di un ammontare notevole e qualitativamente rilevante di informazioni seguendo processi di formazione di liste di domande il cui numero viene adattato alla complessità delle strutture da analizzare ed è di stimolo a fasi di autovalutazione del personale coinvolto. Infine, incentiva il coordinamento delle varie attività di controllo nonché lo sviluppo di rapporti di collegialità e di confronto tra le funzioni coinvolte.

## **5. Le prospettive del Controllo Interno**

L'impressione a pare di chi scrive è che i nuovi sistemi di controllo siano degli strumenti di guida che il conducente (inteso come il vertice politico) non sia in grado o non trovi ragioni per utilizzarli. In realtà, sembrerebbe che la loro adozione sia in gran parte il frutto della campagna condotta da molti anni da parte degli esperti della riforma amministrativa. L'accoglienza di queste istanze è legata ad una stagione in cui dal 1992 la sfera politica si è trovata quasi costretta per una serie di ragioni contingenti ad intervenire sull'organizzazione e sul funzionamento delle pubbliche amministrazioni. Da qui la spinta verso l'utilizzo di meccanismi destinati a migliorare l'efficienza gestionale delle amministrazioni. Ma per far questo è necessario porsi una domanda. Chi vuole che

l'amministrazione orienti la sua azione al risultato? La spinta alla loro introduzione pertanto non può che venire "dall'alto" e propagarsi poi verso "il basso" secondo la configurazione a cascata che assumono nel complesso i nuovi sistemi di controllo interno. Il problema è allora quello di creare le condizioni affinché l'individuazione degli obiettivi e la verifica del loro raggiungimento sia considerato un qualcosa di serio e significativo<sup>102</sup>.

E', infatti, da ritenersi che l'introduzione dei nuovi sistemi di controllo interno sia fallita non solo e non tanto perché la normativa disegnata dal d.lgs. n. 29/93 e successive modificazioni fosse imperfetta, ma in quanto essi non erano e non sono ritenuti strumenti utili alle strategie d'azione sia del vertice politico sia di quello amministrativo. Per rompere questo rapporto collusivo occorre che vi sia una spinta esterna. Ma non c'è speranza che questo meccanismo si inneschi in modo spontaneo. Perché ciò avvenga potrebbe essere utile prevedere che la direttiva annuale del vertice politico acquisti una maggiore "evidenza pubblica". Ciò significa, da un lato, prevedere normativamente un contenuto minimo della direttiva e, dall'altro lato, conferire ad essa carattere obbligatorio. Infine, e questa è probabilmente la condizione essenziale, è necessario che essa sia oggetto di adeguate forme di pubblicità. In questo modo, essa non rappresenterebbe più solo il momento in cui si specifica il contratto tra politica e dirigenza amministrativa, ma (anche) di quello che impegna i vertici politici nei confronti degli organi parlamentari e consiliari e (più in fondo) degli elettori.

---

<sup>102</sup> Per quanto concerne la dirigenza esistono strumenti previsti dalla normative che hanno lo scopo di sanzionare sia in positivo sia in negativo il raggiungimento degli obiettivi gestionali. La valutazione dei risultati incide, infatti, in base al d.lgs. n. 29/93 sulla parte variabile della retribuzione (art. 24, co. 2), sull'applicazione delle misure in materia di responsabilità dirigenziale (art. 21, co. 2) e sul conferimento degli incarichi (art. 19, co. 1). Peraltro, l'effettività di questi strumenti è limitata fortemente dalla perdurante assenza di sistemi di programmazione e valutazione. Infatti, questi sistemi di premio o sanzione sono riferiti ad un modello di gestione per obiettivi che nei fatti è utilizzato solo in pochi contesti

# CAPITOLO III

## I componenti del CoSO

*SOMMARIO 1. Scenario ed eventi ispiratori della nascita del COSO 2. Componenti del Controllo Interno. Coso model: 3. Valutazione dei rischi; 4. Ambiente di controllo 5. Attività di Controllo; 6. Informazione e comunicazione; 7. Monitoraggio; 8. Prospettive dello sviluppo del Coso*

### 1. Scenario ed eventi ispiratori di tale modello

I recenti scandali finanziari dimostrano come anche l'adesione volontaria delle imprese quotate alle best practice internazionali dei codici di autodisciplina, se non è supportata da una adeguata trasparenza della catena informativa societaria, e dunque da puntuali obblighi giuridici di pubblicità e conseguenti poteri, anzitutto dell'autorità di vigilanza, possa addirittura ingigantire le asimmetrie informative del mercato (e quindi anche le dimensioni di eventuali default).

La presenza di un articolato sistema di controlli interni, fondati, sulla presenza maggioritaria di amministratori indipendenti, prevista dal codice Preda che non ha alcuna vincolatività giuridica e da cui non dipende l'ammissione e la permanenza in un mercato regolamentato, non appare sufficiente a garantire quella dialettica societaria indispensabile al buon andamento dell'impresa.

In questi ultimi anni, grande attenzione è stata dedicata al controllo interno da numerosi enti pubblici e privati e organizzazioni professionali che hanno formulato raccomandazioni e regolamenti in materia. Questa attività ha prodotto un ampio ventaglio di filosofie e, conseguentemente, di opinioni sulla natura e sullo scopo del controllo interno nonché sui mezzi per attuarlo efficacemente. Per collocare tutto ciò nella giusta prospettiva, ho esposto brevemente gli sviluppi più significativi.

La prima importante svolta nel modo di intendere il controllo interno si è probabilmente verificata nel momento in cui è emersa l'importanza di informazioni affidabili come strumento indispensabile per l'attuazione del controllo. Il management di aziende in espansione cominciò ad attribuire sempre maggiore importanza all'impiego di informazioni contabili ed extracontabili per controllare le attività aziendali. Vennero realizzati sistemi per migliorare l'utilità e l'affidabilità delle informazioni. Il management si stava anche accorgendo che in organizzazioni sempre più grandi e con un sempre maggior numero di dipendenti diveniva essenziale orientare il personale e delimitare la discrezionalità. Lo svilupparsi di efficaci metodi manageriali consentiva la guida del personale e un maggior controllo delle attività dello stesso.

Sotto il profilo della revisione contabile, si è riconosciuto che nelle aziende provviste di efficaci sistemi di controllo interno la revisione del bilancio può essere eseguita in modo più efficiente dirigendo l'attenzione su tali sistemi. A partire dagli anni Quaranta negli Usa, le organizzazioni professionali di revisori esterni e interni hanno pubblicato numerosi rapporti, raccomandazioni e principi riguardanti la correlazione tra controllo interno e attività di revisione. Queste pubblicazioni precisavano la definizione e gli elementi del controllo interno, le tecniche per la sua valutazione e le responsabilità dei vari soggetti coinvolti.

Fino alla metà degli anni Settanta l'attività di controllo interno era principalmente focalizzata sulla progettazione dei sistemi e sulla revisione e mirava a migliorare e

utilizzare al meglio i sistemi di controllo nell'attività di revisione stessa. In conseguenza delle inchieste Watergate 1973-1976, tuttavia, anche gli organi legislativi e normativi hanno cominciato a dedicare notevole attenzione al controllo interno. Indagini condotte separatamente dall'Office of the Watergate Special Prosecutore dalla Securities and Exchange Commission (Sec) hanno rilevato che alcune delle più importanti società statunitensi avevano versato irregolarmente contributi a politici locali ed effettuato pagamenti discutibili o illeciti, incluso tangenti, per corrompere funzionari di governi esteri. A seguito di queste indagini, un Comitato del Congresso degli Stati Uniti si è occupato di tali irregolarità, presentando un disegno di legge successivamente trasformato nel Foreign Corrupt Practices Act (Fcpa) del 1977.

Oltre a provvedimenti contro la corruzione, il Fcpa (Foreign Corrupt Practices Act del 1977) contiene disposizioni in materia di contabilità e controllo interno. Tali disposizioni richiedono alle aziende di tenere scritture contabili che riflettano fedelmente e accurata mente le acquisizioni e le cessioni di beni, nonché di istituire e mantenere un sistema di controllo contabile interno adeguato per la realizzazione di determinati obiettivi. Un tema chiave per l'approvazione di questa legge era per tanto costituito dall'affermazione che un robusto sistema di controllo interno dovrebbe costituire un efficace deterrente contro i pagamenti illeciti.

Immediatamente dopo l'emanazione del Fcpa sono state avviate numero se iniziative in materia di controllo interno. Molte società ad azionariato diffuso hanno ampliato le dimensioni e i poteri delle proprie funzioni di revisione interna e hanno esaminato attentamente i propri sistemi di controllo. Molte organizzazioni di categoria e autorità tutorie hanno studiato i diversi aspetti del controllo interno ed emesso numerose proposte e raccomandazioni.

La Commission on Auditors Responsibilities, meglio nota come Commissione Cohen, fu istituita nel 1974 dall'Aicpa (American Institute of Certified Public Accountants) per studiare appunto le responsabilità dei revisori. Una delle raccomandazioni di questa commissione era che il management presentasse, insieme al bilancio, anche una relazione sulla situazione del sistema di controllo interno della società e che i revisori si pronunciasse su tale relazione. A seguito della relazione della Commissione Cohen, emessa nel 1978, Il Financial Executives Institute (Fei) diramava ai propri membri una lettera di adesione alle proposte della commissione aggiungendo suggerimenti per la sua realizzazione. Da allora le relazioni del management sul controllo interno sono apparse con sempre maggiore frequenza nei rendiconti annuali delle società ai propri azionisti.

Nel 1979 la Sec, basandosi sulle iniziative della Commissione Cohen e del Fei, fece un ulteriore passo, proponendo norme per l'emissione di relazioni obbligatorie del management sui controlli interni. Le norme proposte richiedevano anche la relazione di un revisore indipendente. La proposta della Sec era importante per numerosi motivi. Affermava innanzitutto che l'istituzione e il mantenimento di un sistema di controllo interno era sempre stato compito primario del management. Affermava che inoltre gli elementi conoscitivi sull'efficacia di un sistema di controllo aziendale interno si rendono necessari per consentire agli investitori di valutare meglio l'operato del management, nonché l'attendibilità dei bilanci infrannuali o altri documenti non sottoposti a revisione. Sebbene la sua proposta sia stata successivamente ritirata essendo stato oggetto di critiche per il suo costo, la scarsa importanza delle informazioni da segnalare e i suoi troppo stretti rapporti con la Fcpa, che implicavano l'obbligo di dichiarare la conformità alla legge) il suo intento era di rafforzare l'impegno del management a mantenere un efficace sistema di controllo interno anche sui bilanci o altri documenti infrannuali non

soggetti a revisione.

Nel ritirare la sua proposta, comunque, la Sec ha affermato che i problemi relativi alle informazioni di carattere pubblico sarebbero stati ripresi in considerazione.

Comitato Minahan, in risposta alla Fcpa e alle proposte di certificazione del sistema di controllo interno, l'Aicpa costituì nel 1979 lo special Advisory Committee on Internal Control per fornire una guida ai fini dell'istituzione e della valutazione dei sistemi di controllo interno. Il comitato Minahan, istituito prima dell'entrata in vigore del Fcpa, era stato creato per colmare un vuoto assai sentito e proposto degli orientamenti relativi al controllo interno.

In risposta al Fcpa, la Financial Executives Research Foundation (Ferf) affidò a un gruppo di ricerca lo studio dello stato dell'arte del controllo interno nelle società statunitensi. Uno dei principali contributi di questo studio pubblicato nel 1980, è costituito dalla raccolta di informazioni relative a caratteristiche, condizioni, prassi e procedure di controllo nonché l'individuazione dell'ampia divergenza di opinioni sulla definizione, natura, finalità e modalità di attuazione di un efficace sistema di controllo interno. Un secondo studio di ricerca Ferf su questo tema, pubblicato nel 1981, definiva i criteri concettuali per la valutazione del controllo interno.

Il periodo dal 1980 al 1985 ha visto lo sviluppo e il perfezionamento dei principi di revisione relativi al controllo interno:

— nel 1980 l'Aicpa ha formulato un principio sulla valutazione del controllo interno e sulle relative relazioni del revisore indipendente

— nel 1982 l'Aicpa ha pubblicato un documento contenente criteri aggiornamenti relativi alla responsabilità del revisore indipendente nello studio e nella valutazione del controllo interno nell'ambito della revisione di bilancio

— nel 1983 l'Institute of Internal Auditors ha pubblicato un principio che stabiliva o aggiornava i criteri guida per i revisori interni sulla natura del controllo e sui ruoli dei soggetti coinvolti nella sua istituzione, manutenzione e valutazione

— nel 1984 l'Aicpa pubblicava note supplementari riguardanti gli effetti dell'elaborazione automatizzata dei dati sul sistema di controllo interno.

Nel 1985 l'attenzione tornava a concentrarsi sul controllo interno con rinnovata intensità. Sulla spinta di numerosi fallimenti di aziende e in seguito alle carenze nella revisione dei bilanci, un sottocomitato del Congresso degli Stati Uniti avviò una serie di audizioni relative a casi che coinvolgevano società ad azionariato diffuso e che sollevavano interrogativi sul comportamento del management, la regolarità dei bilanci e l'efficacia delle attività di revisione esterna.

Di pari passo con tali audizioni, vennero proposte norme di legge tese a disciplinare i problemi di bilancio che mediante le stesse venivano alla luce. Tali norme includevano l'obbligo, per il management delle società con azionariato diffuso, di valutare e documentare l'efficacia del controllo interno. Venne proposto inoltre l'obbligo di sottoporre la relazione del management all'opinione di revisori indipendenti.

La National Commission on Fraudulent Financial Reporting, nota come la (Commissione Treadway, è stata creata nel 1985 con il patrocinio congiunto dell'Aicpa, dell'American Accounting Association (Aaa), del Fei, dell'Iia e dell'Institute of Management Accountants (Ima ossia l'ex National Association of Accountants). Il principale obiettivo della Commissione Treadway era di individuare le cause dei falsi in bilancio e formulare suggerimenti per contenere questo fenomeno. Il rapporto della Commissione emesso nel 1987, conteneva raccomandazioni per i dirigenti e gli amministratori delle società con azionariato diffuso, per le associazioni professionali di revisori dipendenti, per la Sec, per le altre autorità tutorie e legislative, nonché per le università.

La Commissione formulava alcune raccomandazioni riguardanti direttamente il controllo interno, sottolineava l'importanza dell'ambiente di controllo, dei codici di comportamento, dei comitati di auditing competenti e operativi, di una funzione di revisione interna attiva e obiettiva ribadiva l'esigenza di relazioni del management sull'efficacia del controllo interno. Richiedeva inoltre che le organizzazioni promotrici operassero congiuntamente per integrare le diverse concezioni e definizioni del controllo interno e sviluppare un punto di riferimento comune. Auspicava che queste linee guida potessero fornire alle società con azionariato diffuso un supporto per il miglioramento e per la valutazione dell'efficacia dei propri sistemi di controllo interno.

In base a queste raccomandazioni, un apposito gruppo di lavoro promosso dal Committee of Sponsoring Organisations della Commissione Treadway compì un esame della letteratura esistente sul controllo interno. I risultati di questo lavoro, pubblicato dall'Ima, raccomandavano che le organizzazioni promotrici si impegnassero a stabilire criteri pratici e largamente accettati per l'istituzione del controllo interno e la valutazione della sua efficienza. Il gruppo di lavoro suggeriva che i criteri fossero diretti a soddisfare le esigenze del management, essendo questo il responsabile primario dell'istituzione, del monitoraggio, della valutazione del controllo interno e della rendicontazione relativa allo stesso. Suggeriva tuttavia che i criteri suddetti fossero sviluppati mediante un processo che li rendesse accettabili anche per altri soggetti interessati, come i revisori interni ed esterni, i docenti e le autorità tutorie. Diverse altre iniziative riguardanti il controllo interno sono successivamente venute alla luce. L'Auditing Standards Board dell'Aicpa (Commissione per i principi di revisione in Usa) ha pubblicato nel 1988 un principio di revisione dedicato al controllo interno. Questo documento definiva più chiara mente gli elementi strutturali del controllo interno di un'azienda, aumentava la responsabilità dei revisori indipendenti sulla comprensione dello stesso e forniva linee guida per la valutazione dei rischi del controllo nello svolgimento della revisione di bilancio.

Sempre nel 1988, la Sec faceva seguito alla raccomandazione della Commissione Treadway riguardo alla relazione del management sullo stato del controllo interno. La Sec proponeva, tra le altre disposizioni, una norma che richiedeva al management di emettere rapporti sulle proprie responsabilità in merito al controllo interno e alle proprie valutazioni sull'efficacia dello stesso. La proposta prevedeva inoltre un certo, sia pur limitato, intervento dei revisori indipendenti sul rapporto del management.

Negli anni successivi, le autorità legislative e tutorie hanno intrapreso varie iniziative riguardanti il controllo interno, alcune rivolte ad aziende operanti in specifici settori come banche, casse di risparmio e fornitori delle forze armate, altre di tipo più generale, interessando potenzialmente tutte le aziende sottoposte al controllo della Sec. La legislazione proposta prevede va per il management l'obbligo di valutare e riferire in merito all'efficacia dei propri controlli interni e, per i revisori indipendenti, quello di esprimere la propria opinione sulla relazione del management.

Sempre nel 1991 sono andate a buon fine altre due diverse iniziative, riguardanti particolari aspetti del controllo interno. Innanzitutto, l'Institute of Internal Auditors Research Foundation ha pubblicato una relazione che fornisce linee guida per il controllo e la revisione dei sistemi informativi. Successivamente, nello stesso anno, l'United States Sentencing Commission ha emanato direttive per l'impiego di norme di diritto penale nell'applicazione di sanzioni per reati compiuti dal personale dipendente. Queste direttive, che prevedono notevoli riduzioni delle

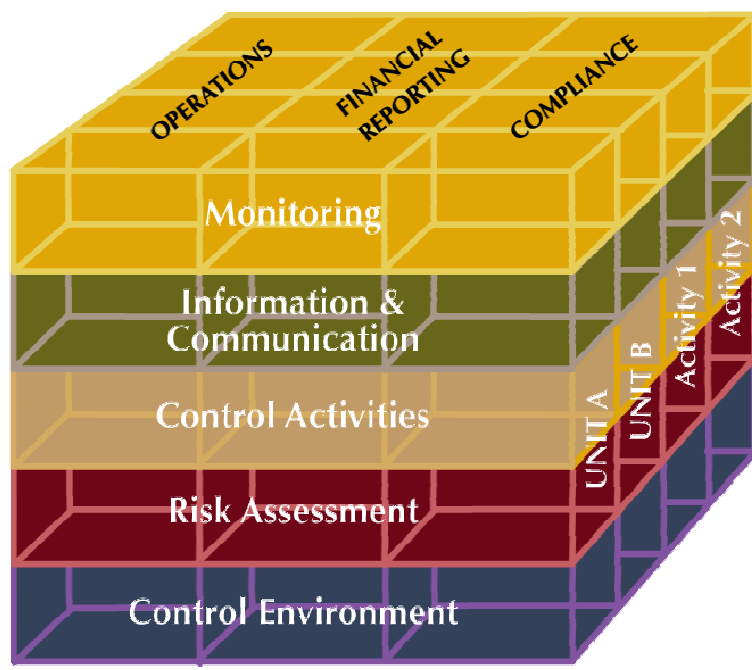
sanzioni per le aziende munite di un efficace programma per la prevenzione e l'individuazione dei reati, interessano principalmente gli aspetti del controllo interno relativi al rispetto delle norme di legge.

Nel corso degli anni si sono sviluppati una serie di concetti e punti di vista relativi al controllo interno, espressi in proposte di legge, regolamenti, principi e norme professionali, rapporti di tipo pubblico e privato, nonché in una corposa e articolata letteratura accademica. Il raggio di azione di questi documenti è tanto ampio quanto lo sono le diverse finalità cui il controllo interno può essere diretto e le molte prospettive da cui lo stesso può essere osservato. Tali documenti contengono diverse definizioni del controllo interno, diversi punti di vista relativi al ruolo del controllo interno in un'azienda e al modo in cui lo stesso dovrebbe essere impostato e diverse opinioni sul modo in cui la sua efficacia dovrebbe essere determinata.

## 2. COMPONENTI DEL CONTROLLO INTERNO : COSO MODEL

I dirigenti d'azienda hanno a lungo ricercato metodi efficaci per meglio governare le attività di cui sono responsabili. Lo scopo dei sistemi di controllo interno è indirizzare l'azienda verso obiettivi di redditività e verso il conseguimento della sua missione, minimizzando i rischi di percorso. Poiché i sistemi di controllo interno assolvono molte funzioni, cresce attualmente nelle aziende l'esigenza di sistemi efficaci e di schemi per la loro valutazione. La definizione di controllo interno non è univoca. Ciò causa una grande confusione tra gli operatori aziendali, i legislatori, le autorità. A parere di chi scrive definiremo il controllo interno al fine di stabilire un modello di riferimento in rapporto al quale le aziende e altre organizzazioni (grandi o piccole, del settore pubblico o privato, con o senza scopo di lucro) possano valutare i loro meccanismi di controllo interno e deciderli di migliorarli. Mentre il controllo interno è un processo, la sua efficacia è uno stato o condizione del processo in uno o più momenti.

Il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti correlati tra loro, che derivano dal modo in cui l'azienda è gestita e dal modo in cui gli stessi sono integrati nel processo manageriale dei suddetti componenti siano applicabili a piccole, medie e grandi la loro realizzazione potrà essere diversa a seconda della dimensioni di queste.



Ambiente di controllo. L'ambiente è un elemento importantissimo della cultura aziendale, poiché determina il livello di sensibilità del personale alla necessità di controllo. Esso costituisce la base per tutti gli altri componenti del sistema di controllo interno, fornendo disciplina e organizzazione. I fattori

che influenzano l'ambiente del controllo sono l'integrità i valori etici e la competenza del personale; la filosofia e lo stile gestionale del management; le modalità di delega delle responsabilità, di organizzazione e di sviluppo professionale del personale infine l'impegno e la capacità di indirizzo e guida del consiglio di amministrazione.

Valutazione dei rischi. Ogni azienda deve affrontare una varietà di rischi, di origine interna ed è necessario definire obiettivi compatibili e coerenti. La valutazione dei rischi consiste nell'individuare e analizzare i fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi; è un processo che consente di determinare come questi rischi dovranno essere gestiti. Considerando che l'ambiente micro e macro-economico, la situazione normativa e le condizioni operative aziendali sono in continua trasformazione, si rendono necessari meccanismi che consentano di identificare e fronteggiare i rischi specifici collegati a dette trasformazioni.

Attività di controllo. Le attività di controllo si possono definire come l'insieme delle politiche e delle procedure che assicurano al management che le sue direttive siano applicate. Esse agevolano l'adozione dei provvedimenti necessari per far fronte ai rischi che potrebbero pregiudicare la realizzazione degli obiettivi aziendali. Le attività di controllo si attuano in tutta l'organizzazione e in tutti i suoi livelli e funzioni. Esse comprendono un insieme di attività diverse, come approvazione, autorizzazioni, verifiche, esami della performance operativa, protezione dei beni aziendali e separazione dei compiti.

Informazione e comunicazione. Le informazioni pertinenti devono essere individuate, rilevate e diffuse nei modi e nei tempi appropriati per consentire alle persone di assolvere le proprie responsabilità. I sistemi informativi producono elaborati contenenti informazioni relative agli aspetti operativi ed economico-finanziari, nonché al rispetto degli obblighi legali e regolamentari, che rendono possibile gestire l'azienda e tenerla sotto controllo. Essi si occupano non solo dei dati interni, ma anche delle informazioni su eventi, attività e situazioni esterne comunque necessarie per le decisioni aziendali e per i rendiconti diretti a terzi. Comunicazioni efficaci devono inoltre sussistere, in senso lato, verso il basso, verso l'alto e trasversalmente alla struttura organizzativa. Il management deve trasmettere un messaggio chiaro a tutto il personale sull'importanza delle responsabilità in materia di controllo. Il personale deve rendersi conto del proprio ruolo nell'ambito del sistema di controllo interno, nonché di come le singole attività siano correlate al lavoro degli altri.

Monitoraggio. I sistemi di controllo interno hanno bisogno di essere monitorati in un processo diretto a valutare la qualità della loro performance nel tempo. Questo si concretizza in attività di supervisione continua, in valutazioni periodiche oppure in una combinazione dei due metodi. La supervisione si esplica nell'ambito della gestione corrente e comprende normali attività di controllo effettuate da dirigenti e funzionari, nonché, tre iniziative assunte dal personale nello svolgimento delle proprie mansioni. La portata e la frequenza delle valutazioni periodiche dipende principalmente dalla valutazione dei rischi e dall'efficacia delle procedure di supervisione. Le carenze nel controllo interno dovranno sempre essere segnalate e verificate

Tra i componenti sopra descritti esiste collegamento e sinergia, così da formare un sistema integrato che reagisce dinamicamente a situazioni mutevoli. Il sistema di controllo interno è fortemente connesso con le attività operative aziendali e la sua esistenza è essenziale per il buon andamento delle stesse attività. Il controllo interno raggiunge il massimo livello di efficacia quando incorporato nell'infrastruttura aziendale e ne costituisce parte essenziale integrante.

Che cosa ci si può attendere dal controllo interno?

Il sistema di controllo interno può aiutare un'azienda a realizzare i propri obiettivi la performance e di redditività e può impedire la perdita di risorse, Può giovare a ottenere informazioni economiche affidabili e assicurare la conformità delle attività alle leggi e ai regolamenti in vigore, evitando all'azienda danni d'immagine e altri problemi. In altri termini, il controllo interno può aiutare un'azienda a conseguire i propri obiettivi evitando pericoli e imprevisti.

Che cosa non ci si può attendere dal controllo interno?

Anche il più efficace sistema di controllo interno può soltanto aiutare un'azienda a conseguire i suoi obiettivi. Infatti un sistema di controllo interno, per quanto ben concepito e attuato, può fornire alla direzione e al consiglio di amministrazione solo una ragionevole, ma non assoluta, sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi aziendali. Infatti, la probabilità di realizzazione degli obiettivi risente dei limiti insiti in tutti i sistemi di controllo interno. Per esempio, in fase di decisione, i giudizi esercitati potrebbero essere carenti e si potrebbero creare disfunzioni a seguito di una semplice svista o errore. Inoltre, i controlli possono essere aggirati dalla collusione di due o più persone e anche la stessa direzione è in grado di eluderli. Un altro limite del sistema di controllo interno risiede nel fatto che la sua stessa progettazione deve tenere conto dei vincoli delle risorse disponibili, cioè deve basarsi su



un'analisi costi-benefici per determinare la fattibilità economica dei controlli che si vogliono realizzare.

### **3. L'ambiente di controllo**

L'ambiente di controllo esercita un'influenza profonda sul modo in cui le attività sono strutturate, gli obiettivi stabiliti e i rischi valutati. Inoltre, esso finisce sulle attività di controllo, sui sistemi informativi e di comunicazione e sulle attività di monitoraggio. Questo vale non solo per la loro progettazione, ma anche per il loro funzionamento quotidiano. L'ambiente di controllo è influenzato dalla storia e dalla cultura dell'azienda e incide, a sua volta, sulla sensibilità del personale alle esigenze di controllo. Le aziende ben controllate si sforzano di reclutare personale competente e di diffondere uno spirito d'integrità e di impegno nelle attività di controllo; esse sono consapevoli del fatto che il consiglio di amministrazione e il management devono dare il buon esempio. A tal fine elaborano politiche e procedure appropriate, spesso accompagnate da un codice di condotta, che favoriscono l'adesione ai valori dell'organizzazione e la collaborazione nel raggiungimento degli obiettivi.

#### *I Fattori dell'ambiente di controllo*

Sebbene siano tutti importanti, il grado di applicazione di ciascuno si diversifica a seconda dell'azienda. Per esempio, il Ceo di un'azienda con un modesto numero di dipendenti e con attività centralizzate, potrebbe non stabilire livelli formali di responsabilità e politiche gestionali dettagliate, ma potrebbe non di meno disporre di un appropriato ambiente di controllo.

#### *Integrità e valori etici*

Gli obiettivi di un'azienda e i metodi utilizzati per realizzarli sono basati sulle priorità, sui giudizi di valore e sullo stile del management. Queste priorità e giudizi di valore, che si traducono in un codice di condotta, riflettono l'integrità e l'etica dei dirigenti.

Dato che la buona reputazione di un'azienda è preziosa, il codice di condotta deve andare al di là del semplice rispetto della legge. Nel giudicare la reputazione delle migliori aziende, la comunità si aspetta qualcosa di più della mera osservanza delle leggi.

L'efficacia delle procedure di controllo interno è funzione dell'integrità e dei valori etici delle persone che creano questi controlli, li amministrano e li sottopongono a monitoraggio. L'integrità e i valori etici sono elementi essenziali dell'ambiente di controllo e incidono significativamente sulla progettazione, sull'amministrazione e sul monitoraggio di altri componenti del sistema di controllo interno.

L'integrità è una condizione del comportamento etico in tutti gli aspetti dell'attività aziendale. La Commissione Treadway afferma che "un ambiente fortemente governato dall'etica a tutti i livelli gerarchici è vitale per il benessere dell'organizzazione, delle persone e delle aziende rientranti nel suo raggio d'influenza e del pubblico in genere. L'etica contribuisce in modo rilevante all'efficacia delle politiche e dei sistemi di controllo messi a punto da un'azienda e influisce sui comportamenti che sfuggono ai sistemi di controllo, per quanto gli stessi siano sofisticati".

E spesso difficile stabilire valori etici di riferimento, a causa degli interessi dei molti soggetti coinvolti. In effetti, l'etica della direzione dell'azienda deve rispondere agli interessi di questa, ma anche alle preoccupazioni del personale, dei fornitori, dei clienti, della concorrenza e del pubblico. Conciliare queste posizioni può diventare uno

sforzo complesso e frustrante, in quanto gli interessi spesso divergono. Per esempio, la fornitura di beni essenziali come petrolio, legname o prodotti alimentari può essere causa di preoccupazioni legate all'ambiente.

I dirigenti delle aziende ben gestite ammettono sempre di più che “l'etica paga” e che i comportamenti etici generano successo. Numerosi casi positivi e negativi confermano queste affermazioni. L'ampio risalto dato pubblicamente da una casa farmaceutica al proprio stato di crisi, causato dal sabotaggio di uno dei suoi principali prodotti, si è dimostrato un buon affare sia dal punto di vista etico sia da quello economico. L'impatto sui rapporti con la clientela o sulle quotazioni azionarie causato dal lento trapelare di notizie relative a cattivi risultati o atti illeciti è generalmente molto più pregiudizievole di quello causato da rivelazioni rapide e chiare.

Privilegiare i risultati a breve termine può essere nocivo. Gli sforzi per accrescere a qualsiasi prezzo il fatturato o gli utili netti, per esempio, provocano spesso delle azioni o reazioni negative. Strategie di vendita aggressive, negoziazioni spietate e senza scrupolo o promesse implicite di tangenti o bustarelle, possono suscitare delle reazioni i cui effetti si faranno sentire immediatamente e anche in modo durevole<sup>103</sup>.

Le persone possono commettere atti disonesti, illeciti o contrari all'etica semplicemente perché l'azienda in cui lavorano li sollecita in tal senso. Per esempio, insistere sui risultati, specialmente a breve termine, favorisce un ambiente nel quale il prezzo da pagare in caso di insuccesso è molto alto. Le spinte verso pratiche fraudolente o discutibili in materia di presentazione delle informazioni di bilancio e, per estensione, verso altre forme di comportamenti non etici, sono le seguenti:

- pressioni esercitate per conseguire degli obiettivi irrealizzabili, particolarmente a breve termine;
- formule di remunerazione fortemente basate sulla performance; sistemi premianti che prevedono incrementi o decurtazioni degli incentivi calcolati in proporzione ai risultati.

A parere di chi scrive anche le “tentazioni” possono indurre il personale a commettere atti disonesti o contrari all'etica:

- controlli inesistenti o inefficaci, come una scarsa divisione dei compiti in aree rischiose, che costituiscono una tentazione o un'attrattiva per appropriazioni indebite o per mascherare risultati insufficienti;
- una forte decentralizzazione delle responsabilità di gestione, che non consente al management di essere informato sulle decisioni prese a un livello gerarchico inferiore;
- un servizio di revisione interna inadeguato, che non permette di scoprire e di denunciare comportamenti irregolari;
- un consiglio di amministrazione inefficace, che non esercita una supervisione obiettiva sulla direzione;
- l'applicazione ai comportamenti irregolari di sanzioni modeste o non adeguatamente pubblicizzate, che perdono così il loro potere deterrente.

L'eliminazione o la riduzione di questi incentivi e tentazioni, al fine di limitare i comportamenti irregolari, possono richiedere tempi lunghi. Tutto può essere realizzato solo in un contesto di prassi aziendali sane efficaci. Per esempio, un sistema premiante

---

<sup>103</sup> L'etica e l'integrità dei dirigenti sono frutto della cultura aziendale. Questa include le norme etiche e di condotta, come anche i metodi utilizzati per comunicare e rinvigorire le stesse nella pratica. Formalizzando le politiche, il management precisa la sua volontà. La cultura aziendale determina ciò che realmente avviene, quali regole vengono applicate, escluse o non rispettate. L'alta direzione svolge un ruolo di primo piano nella determinazione della cultura aziendale, a cominciare dal Ceo. In effetti, questi ultimi rappresentano generalmente le personalità dominanti di un'azienda e ne definiscono spesso il carattere etico.

basato sulla realizzazione de obiettivi (supportato da controllii appropriati) costituisce una tecnica management soddisfacente, a condizione che gli obiettivi siano realisti. Allo stesso modo, un sistema di reporting perfettamente controllato costituisce una difesa contro la tentazione di manipolare i risultati.

Bisogna menzionare l'ignoranza potrebbe essere una terza causa di informazioni di bilancio fraudolente o discutibili, personalmente mi è capitato che molte delle società sono vittime di queste prassi, le persone in causa non si rendevano conto che ciò che facevano era irregolare e credevano, a torto, di agire nell'interesse dell'azienda di appartenenza. Questa ignoranza è spesso causa di una cultura povera di valori etici, piuttosto che dall'intento di frode. Così non soltanto dovranno essere comunicati i valori etici, ma dovranno essere date indicazioni esplicite su ciò che è giusto e ciò che non lo è. Il buon esempio rappresenta il modo migliore per promuovere un messaggio di comportamento etico attraverso tutta l'azienda. Ogni individuo ha una tendenza naturale a imitare i suoi superiori. Il fatto che il Ceo "abbia agito bene", conformemente all'etica, nell'assumere una decisione difficile è percepito come un messaggio positivo a tutti i livelli dell'organizzazione. Dare il buon esempio non è sufficiente. Il management dovrà comunicare verbalmente al personale i valori e le norme di condotta dell'organizzazione. Dalla mia esperienza è importante stabilire un codice di condotta formalizzato «è un metodo ampiamente impiegato per comunicare al personale le attese dell'azienda in materia di doveri e di integrità». Questi codici contengono un largo ventaglio di questioni circa l'etica come l'integrità, i conflitti d'interesse, i versamenti illeciti o comunque irregolari e gli accordi per limitare la concorrenza. Incoraggiate in parte dalla rivelazione di scandali, numerose società hanno di recente adottato questi codici e messo a punto dei circuiti di comunicazione e dei meccanismi di monitoraggio. Sebbene i codici di condotta siano utili, essi non costituiscono il solo mezzo trasmettere questi valori al personale, ai fornitori e ai clienti.

L'esistenza di codici scritti di comportamento, e anche la prova che i dipendenti li abbiano ricevuti e compresi, non ne assicura l'osservanza. Il rispetto delle norme di comportamento non è intrinseco all'esistenza di codici scritti, ma è piuttosto assicurato dalle azioni e dagli esempi dell'alta direzione. E particolarmente importante che siano previste delle sanzioni in caso di violazione dei codici di condotta, che siano messi a punto dei meccanismi di comunicazione delle infrazioni e che vengano adottate sanzioni disciplinari a carico dei dipendenti che omettono la segnalazione delle infrazioni stesse. Questi provvedimenti presi dal management saranno immediatamente percepiti come un messaggio rivelatore della cultura aziendale.

La competenza del personale deve riflettere le conoscenze e le capacità necessarie per svolgere le mansioni richieste a ogni singola posizione. Spetta generalmente al management decidere il livello qualitativo richiesto per queste mansioni, in funzione degli obiettivi dell'azienda e dei piani strategici adottati per il raggiungimento degli obiettivi. Esiste spesso un equilibrio tra competenze e costo: non è necessario, per esempio, assumere un ingegnere elettronico per cambiare una lampadina. Il management deve precisare i livelli di competenza richiesti per una particolare mansione e tradurli in termini di conoscenze e capacità. Queste possono dipendere dall'intelligenza, dalla formazione e dall'esperienza del personale. La natura e il grado di giudizio da applicarsi a una specifica mansione sono tra i molteplici fattori che devono essere presi in considerazione allorché si valutano le conoscenze e le capacità richieste. Esiste spesso una correlazione tra l'estensione della supervisione da

svolgere e il livello di competenza richiesto<sup>104</sup>.

E' anche indispensabile che il consiglio di amministrazione sia composto, in parte, da amministratori non esecutivi perché essi possano esaminare accuratamente le attività del management, presentare un altro punto vista, reagire con coraggio di fronte a comportamenti non corretti. I dirigenti e il personale aziendale giocano spesso un ruolo importante in seno consiglio di amministrazione, apportando le loro conoscenze nel corso riunioni. Tuttavia, un equilibrio dovrà essere rispettato. Sebbene le piccole medie aziende abbiano delle difficoltà ad attrarre amministratori non esecutivi o sopportarne il costo, anche se non è generalmente il caso delle grandi organizzazioni, è importante che questi abbiano almeno un peso significativo in seno al consiglio di amministrazione. Il numero degli amministratori non esecutivi sarà proporzionato alla situazione specifica aziendale ma, come regola generale, la presenza di più di un amministratore non esecutivo necessaria per assicurare un equilibrio nel consiglio di amministrazione.

La filosofia e lo stile di direzione incidono sulla conduzione aziendale e sui, livelli di rischio accettati. Le attività di un'azienda gestita in modo informale potranno essere controllate per mezzo di contatti diretti con i dirigenti delle funzioni principali. Al contrario, in un'azienda che ha uno stile di management più formale, i responsabili possono affidarsi a procedure scritte, agli indicatori di performance e ai rapporti che segnalano le anomalie.

Altri elementi della filosofia e dello stile di direzione riguardano l'atteggiamento verso il reporting, la scelta aggressiva o prudente delle alternative possibili in materia di principi contabili, il realismo e la prudenza nel determinare le stime contabili e, ancora, l'atteggiamento verso le funzioni contabili e informatiche e il personale. La struttura organizzativa di un'azienda fornisce il quadro nel quale le attività necessarie alla realizzazione degli obiettivi generali sono pianificate, eseguite, controllate e monitorate. Le attività possono articolarsi secondo la cosiddetta catena del valore: il ricevimento, la produzione, la spedizione, marketing, la vendita e l'assistenza. Si possono anche avere delle attività di supporto<sup>105</sup>, come l'amministrazione, la gestione delle risorse umane, la ricerca e sviluppo. La realizzazione di una struttura adeguata implica la definizione delle principali aree di autorità e di responsabilità, come pure la creazione di adeguate linee gerarchiche. Per esempio, il servizio di revisione interna dovrebbe poter comunicare liberamente con un dirigente che non sia direttamente coinvolto nella redazione del bilancio e che abbia sufficiente autorità per assicurare un'adeguata area di interesse degli interventi revisionali e il follow-up dei rilievi e delle raccomandazioni. L'adeguatezza di una struttura organizzativa dipende in parte dalla dimensione e dalla natura delle sue attività. Un'organizzazione molto strutturata, con livelli gerarchici e con responsabilità rigorosamente stabiliti, si adatta bene a un'azienda di grandi dimensioni con numerose divisioni e con filiali e attività all'estero. Tuttavia, ciò potrebbe impedire a una piccola azienda di disporre dei flussi informativi necessari. In tutti i casi, qualunque sia la struttura, le attività di un'azienda dovranno essere organizzate in modo da facilitare l'attuazione delle strategie formulate per conseguire particolari obiettivi.

Le politiche di gestione delle risorse umane servono anche a comunicare al personale il

---

<sup>104</sup> L'ambiente di controllo e la cultura aziendale sono largamente influenzati dal consiglio di amministrazione e dall'audit committee. L'esperienza e la levatura morale dei loro membri, la loro indipendenza dal management, il loro livello d'impegno e di supervisione nella conduzione aziendale, il loro rigore nei controlli delle operazioni come anche l'adeguatezza delle loro azioni sono fattori rilevanti dell'ambiente di controllo. Allo stesso modo, deve essere considerata la loro volontà di affrontare e seguire con il management questioni difficili legate alle strategie e alla performance. L'interazione tra il consiglio di amministrazione o l'audit committee e i revisori interni ed esterni è un fattore altrettanto decisivo per l'ambiente di controllo.

<sup>105</sup> Michael E. Porter, Il vantaggio competitivo, Edizioni di Comunità, Milano 1989.

livello di integrità, di comportamento etico e di competenza che l'azienda si aspetta. Queste politiche comprendono le assunzioni, la gestione delle carriere, la formazione, le valutazioni del personale, gli incontri di verifica con il personale, le promozioni, le remunerazioni e le azioni correttive. Per esempio, una politica rivolta ad assumere le persone più qualificate, fissando come criterio il livello di istruzione ricevuto, le esperienze professionali, le performance passate e la dimostrazione di comportamenti etici e di integrità, testimonia la volontà dell'azienda di circondarsi di persone competenti e degne di fiducia. Le prassi di assunzione che prevedono interviste formali e analitiche ai candidati e un'ampia presentazione della storia dell'azienda, della sua cultura e del suo stile di management, dimostrano che l'azienda è impegnata verso il suo personale. Allo stesso modo, le politiche di formazione che forniscono indicazioni sui ruoli e sulle responsabilità in prospettiva e che prevedono dei corsi di formazione e seminari, studi di casi simulati ed esercizi pratici con simulazioni di ruolo, rivelano i livelli di performance e di comportamento che l'azienda si aspetta dal suo personale. La rotazione del personale e le promozioni basate su valutazioni periodiche delle performance testimoniano la volontà dell'azienda di favorire l'avanzamento di persone competenti ai più alti livelli di responsabilità. I sistemi di remunerazione competitiva che prevedono l'erogazione di premi, servono a motivare il personale e ad accrescere la performance a livelli ottimali. Infine, i provvedimenti disciplinari servono a far comprendere che non saranno tollerate violazioni delle regole di comportamento stabilite dall'azienda. E' essenziale che il personale sia preparato ad affrontare i problemi di natura mutevole e sempre più complessi, generati dalla rapida evoluzione delle tecnologie e da una crescente concorrenza. Gli studi e la formazione, quale che sia la loro natura, scolastici, autodidattici o formazione sul lavoro, devono preparare il personale dell'azienda ad adattarsi alle trasformazioni dell'ambiente. Devono inoltre rafforzare la capacità dell'azienda di avviare iniziative per il miglioramento della qualità. Assumere persone competenti e fare della formazione una tantum non è sufficiente. Il processo formativo deve essere continuo.

Tutte le aziende dovrebbero applicare i concetti enunciati sin ora. Tuttavia, l'ambiente di controllo delle piccole e medie aziende può diversificarsi da quello delle grandi aziende. Per esempio, una piccola società potrebbe non avere un codice scritto di condotta, ma ciò non significa necessariamente che la società non debba avere una cultura che ribadisca l'importanza dell'integrità e del comportamento etico. I valori etici adottati dal presidente, dal Ceo, dal titolare di un'azienda e dal management possono essere comunicati verbalmente, mediante una riunione, in incontri personali durante le trattative con i fornitori o con i clienti. Dal momento che esiste un diretto contatto con i dipendenti, l'integrità e il comportamento sono decisivi e devono essere coerenti con le affermazioni verbali. Non è sempre necessario stabilire le politiche per iscritto affinché queste operino efficacemente.

Per determinare che esista un positivo ambiente di controllo è necessario considerare ciascun fattore dell'ambiente stesso. Dallo studio di tale tesi sono state formulate delle domande poi inserite in una check list che sarà oggetto di analisi e di studio nell'ultimo capitolo.

Le domande riportate danno un'idea dei fattori di cui si dovrà tenere conto. Queste domande non sono esaustive e tutti i fattori non si applicheranno necessariamente a tutti i tipi di aziende; esse costituiscono, tuttavia, un punto di partenza. Sebbene alcuni di questi fattori siano soggettivi e richiedano giudizi rigorosi, sono generalmente rivelatori dell'efficacia dell'ambiente di controllo.

- Esiste un codice di condotta e altre norme relative a prassi aziendali accettabili, a conflitti d'interesse, a comportamenti etici e morali e vengono questi stessi messi in pratica?
- Quali sono i comportamenti del management nei riguardi del personale, dei fornitori, dei clienti, degli investitori, dei creditori, degli assicuratori, dei concorrenti, dei revisori ecc. (per esempio, è utile determinare se i dirigenti applichino rigorose regole etiche negli affari ed esigano lo stesso comportamento dagli altri o se, al contrario, diano poca importanza a questioni legate all'etica)?
- Il personale subisce delle pressioni per conseguire obiettivi irrealistici, in particolare in materia di risultato a breve termine, in che misura la remunerazione dipende dalla realizzazione di target di performance?
- Esiste un mansionario formale o informale o altri meccanismi per definire i compiti che riguardano una particolare posizione?
- Esistono analisi delle conoscenze e delle capacità necessarie per svolgere una mansione in modo adeguato?
- Il consiglio di amministrazione o l'audit committee sono sufficientemente indipendenti dalla direzione per sentirsi liberi di porre tutte le domande necessarie, anche le più delicate?
- Il consiglio di amministrazione o l'audit committee tengono riunioni periodiche con il direttore amministrativo, il responsabile della contabilità, i revisori interni ed esterni?
- Il consiglio di amministrazione o l'audit committee ricevono informazioni sufficienti, nei tempi dovuti, per consentire loro di monitorare la realizzazione degli obiettivi strategici, la situazione finanziaria e i risultati economici e di conoscere le condizioni dei principali contratti?
- Il consiglio di amministrazione o l'audit committee ricevono informazioni critiche nei tempi dovuti e sono informati in tempo di situazioni delicate, delle indagini svolte e di atti irregolari (per esempio, informazioni su spese di viaggio dei membri della direzione, controversie, importanti indagini svolte dalle autorità tutorie, furti, uso improprio delle attività patrimoniali, violazioni delle norme sull'insider trading, pagamenti a partiti politici, pagamenti illeciti)?
- La struttura organizzativa è adeguata e assicura il flusso delle informazioni necessarie per la gestione delle attività?
- Le responsabilità delle persone che occupano posizioni chiave sono definite in modo adeguato e sono chiaramente comprese dagli stessi? Le conoscenze e le esperienze delle persone che occupano delle posizioni chiave sono adeguate in rapporto alla responsabilità?
- Il livello di responsabilità e la delega dei poteri in essere consente la realizzazione degli obiettivi fondamentali, il compimento delle funzioni operative, il rispetto dei regolamenti, inclusa anche la responsabilità dei sistemi informativi e il potere di autorizzare dei cambiamenti?
- Esistono politiche e procedure in materia di assunzioni, di formazione, promozione del personale e di remunerazione?

- I criteri per trattenere e promuovere i dipendenti e le tecniche di raccolta delle informazioni (per esempio, le valutazioni delle performance) sono appropriati e conformi al codice di condotta e ad altre regole di comportamento?

#### 4. Valutazione dei rischi

*Ogni azienda deve affrontare una varietà di rischi, di origine interna ed esterna, che devono essere valutati. Prima di procedere a questa valutazione è necessario definire obiettivi compatibili e coerenti. La valutazione dei rischi consiste nell'individuare e analizzare i fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi, al fine di determinare come questi rischi dovranno essere gestiti. Visto che l'ambiente micro e macro-economico, la situazione normativa e le condizioni operative aziendali sono in continua trasformazione, si rendono necessari meccanismi che consentano di identificare e padroneggiare i rischi specifici connessi a dette trasformazioni.*

Tutte le aziende, indipendentemente dalla dimensione, dalla struttura, dalla natura della loro attività, dal settore economico in cui operano, incontrano rischi a tutti i livelli della propria organizzazione.

I rischi possono pregiudicare la sopravvivenza dell'azienda, la sua capacità di competere, la sua situazione finanziaria, la sua immagine sul mercato e la qualità dei suoi prodotti, dei suoi servizi e del suo personale. Non esiste in pratica nessun modo per ridurre il rischio a zero.

In effetti, il rischio è intrinseco all'attività imprenditoriale. Spetta quindi al management determinare il livello di rischio prudenzialmente accettabile e impegnarsi per mantenerlo entro tale livello. La determinazione degli obiettivi è una condizione della valutazione dei rischi. Il management deve innanzitutto fissare degli obiettivi prima di identificare i rischi che possono pregiudicarne la realizzazione e di prendere i provvedimenti necessari a contenerli. La determinazione degli obiettivi è quindi una parte fondamentale del processo manageriale. Pur non essendo uno dei componenti del sistema di controllo interno, ne è presupposto e un supporto.

La determinazione degli obiettivi può costituire un processo molto strutturato o al contrario informale. Gli obiettivi possono essere indicati esplicitamente oppure sottinteso per esempio mantenere il livello di performance già raggiunto in passato. A livello dell'azienda nel suo complesso, gli obiettivi sono spesso rappresentati in termini di missione aziendale e di valori. Questi obiettivi di carattere generale, associati alla valutazione dei punti di forza e di debolezza nonché delle opportunità e delle minacce, consentono di definire la strategia globale dell'azienda. Generalmente, il piano strategico è elaborato grandi linee e tratta dell'allocazione delle risorse e delle priorità a livello complessivo.

Obiettivi più specifici discendono dalla strategia aziendale. Gli obiettivi generali sono collegati e integrati con obiettivi più specifici stabiliti a livello di "attività", come vendita, produzione, progettazione, assicurandone la coerenza.

Questi sottobiettivi, fissati a livello di singola attività, possono riguardare le linee di prodotto, il mercato, i livelli di finanziamento e di redditività. fissando obiettivi generali e specifici un'azienda può identificare i fattori critici di successo. Questi sono costituiti dagli eventi che si devono produrre o le condizioni che devono esistere affinché gli obiettivi possano essere conseguiti. I fattori critici di successo si possono applicare all'azienda considerata globalmente o a una divisione, a una funzione, a un

dipartimento o a individuo. La definizione degli obiettivi permette al management di identificare i criteri di misura delle performance, focalizzandosi sui fattori critici successo<sup>106</sup>.

L'identificazione e l'analisi dei rischi costituisce un processo continuo e iterativo. Questo processo è un elemento chiave di un sistema di controllo in tempo efficace. Il management deve individuare attentamente i rischi, a tutti i livelli, e prendere provvedimenti adeguati per limitarli.

La performance di un'azienda può essere a rischio per fattori esterni e interni. Questi fattori, a loro volta, possono influire sia sugli obiettivi formulati o espliciti, sia sugli obiettivi impliciti. I rischi aumentano mano a mano che gli obiettivi differiscono dalle performance realizzate. Spesso, le aziende non determinano gli obiettivi generali in modo esplicito perché considerano la loro performance soddisfacente. Anche se in queste circostanze si potrebbe non avere un obiettivo esplicito o scritto, esiste tuttavia un obiettivo tacito di stabilità o di assenza di cambiamento. Ciò non significa che un obiettivo tacito o implicito non comporti dei rischi interni o esterni. Per esempio, un'organizzazione potrebbe considerare i suoi servizi alla clientela soddisfacenti anche se, a causa di un cambiamento nei comportamenti dei concorrenti, il suo servizio viene percepito meno bene dalla clientela.

Indipendentemente dal fatto che un obiettivo sia esplicito o implicito il processo di valutazione dei rischi dovrà tenere conto dei rischi potenziali. E' necessario che tutti i rischi siano presi in esame.

L'identificazione dei rischi è un processo iterativo ed è spesso integrato con il processo di pianificazione. E' utile anche analizzare i rischi "partendo da zero" o ex novo piuttosto che fare riferimento a una precedente analisi. E' stata formulata anche qui una sorta di guida per identificare i rischi a livello globale, che possono derivare da fattori esterni o interni.

#### *Fattori esterni*

- Il progresso tecnologico può incidere sulla natura e sui tempi dell'attività di ricerca e sviluppo, o apportare dei cambiamenti nell'attività di approvvigionamento.
- I cambiamenti dei bisogni o delle attese della clientela possono influire sullo sviluppo di un prodotto, sul processo produttivo, sul servizio al cliente, sui prezzi o sulle garanzie.
- La concorrenza può modificare i metodi di commercializzazione e di assistenza tecnica.
- Una nuova legislazione e regolamentazione può imporre cambiamenti nelle politiche e nelle strategie.
- Le catastrofi naturali possono produrre cambiamenti nelle attività operative o nei sistemi informativi e far sorgere la necessità per un piano emergenza.
- I cambiamenti economici possono influire sulle decisioni relative ai finanziamenti, agli investimenti e allo sviluppo aziendale.

#### *Fattori interni*

- L'interruzione dei sistemi informatici può avere un impatto negativo sulle attività

---

<sup>106</sup> The Meaning of Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles the Independent Auditor Report, in "Statement on Auditing Standards" n.69, Aicpa, New York 1999



aziendali.

- La competenza del personale assunto, come anche la qualità dei metodi di formazione e di motivazione del personale, può influire sul livello di sensibilizzazione alle necessità di controllo all'interno dell'azienda.

- Un cambiamento nelle responsabilità del management può avere un effetto nel modo in cui certi controlli sono effettuati.

- La natura dell'attività svolta, come anche la possibilità di accedere ai beni patrimoniali da parte del personale, potrebbe consentire appropriazioni indebite delle risorse.

- un consiglio di amministrazione o un audit committee privi (di autorità o inefficaci) possono agevolare indiscrezioni.

I rischi possono essere identificati in occasione dell'elaborazione delle previsioni a breve e a lungo termine e del piano strategico. La scelta di un metodo per identificare i rischi non assume particolare importanza, ciò che invece importa è che i dirigenti tengano conto attentamente dei fattori che determinano il rischio e il suo aggravarsi; I fattori da prendere in considerazione sono, in particolare: la mancata realizzazione degli obiettivi in passato; la competenza del personale; i cambiamenti che influenzano l'attività aziendale, come per esempio la concorrenza, la normativa, il personale e simili; la localizzazione geografica delle attività, in particolare di quelle svolte all'estero; l'importanza che riveste un'attività per l'impresa; la complessità di un'attività.

Esistono altri di carattere più generale, come per esempio l'aggravarsi della situazione economica, il successo commerciale dei prodotti, l'entrata di nuovi concorrenti sul mercato e l'arrivo di nuove leggi e regolamenti in materia di protezione dell'ambiente.

L'identificazione dei fattori generali, esterni e interni, è necessaria per procedere a una valutazione efficace dei rischi. Quando i principali fattori sono stati identificati, i dirigenti possono considerare il loro peso e, dove possibile, collegare gli stessi alle singole attività dell'azienda.

Dopo aver identificato rischi sia a livello aziendale sia a livello di singola attività, è necessario procedere all'analisi degli stessi. Esistono diversi modi per condurre tale analisi, dato che molti rischi sono di difficile quantificazione. In ogni caso i processi, più o meno formali, si articolano nel modo seguente:

— valutazione dell'importanza del rischio;

— valutazione delle probabilità (o frequenza) che il rischio si verifichi;

— considerazioni sul modo in cui il rischio dovrà essere gestito, ovvero valutazione delle misure che conviene prendere.

Un rischio che non abbia un impatto significativo sull'azienda e che non abbia un'alta probabilità di verificarsi non richiede un'analisi approfondita. Al contrario, un rischio rilevante e con un'alta probabilità di concretizzarsi dovrà essere esaminato molto attentamente.

Il processo di valutazione dei rischi è generalmente meno formale nelle piccole aziende che nelle grandi, ma i concetti di base dei componenti del controllo interno dovranno essere conosciuti da tutte le aziende, quale che sia la loro dimensione. Anche una piccola azienda deve fissare degli obiettivi precisi, sebbene questi possano essere impliciti piuttosto che formalizzati.

Dato che le piccole organizzazioni hanno generalmente una struttura più centralizzata e una gerarchia meno sviluppata, è agevole comunicare efficacemente gli obiettivi ai dipendenti, più direttamente e in modo continuo. Qui di seguito ho elencato i fattori di cui le persone incaricate della valutazione dovranno tener conto. Questo elenco non è esaustivo e tutti i fattori non sono applicabili necessariamente a tutti i tipi di azienda. Esso costituisce comunque un punto di partenza.

- Gli obiettivi definiti a livello globale esprimono chiaramente e completa mente ciò che l'azienda desidera raggiungere e sono sufficientemente correlati alla specifica attività aziendale?
- Gli obiettivi globali sono comunicati chiaramente al personale dal consiglio di amministrazione?
- le strategie sono collegate e coerenti con gli obiettivi stabiliti dall'azienda? i piani operativi e i budget sono coerenti con gli obiettivi globali, i piani strategici e le condizioni in essere?
- I meccanismi messi a punto per identificare i rischi derivanti da fattori esterni ed interni all'azienda sono adeguati?
- Tutti i rischi più rilevanti che possono incidere sulla realizzazione di ciascun obiettivo a livello di attività sono stati identificati?
- Il processo di analisi dei rischi, che include la stima dei rischi più significativi, la valutazione della loro probabilità e la determinazione delle azioni necessarie, è completo e pertinente?



## 5. Attività di controllo

*Le attività di controllo si possono definire come l'applicazione delle politiche e delle*

*procedure che garantiscono al management che le sue direttive siano attuate. Esse assicurano l'adozione dei provvedimenti necessari per far fronte ai rischi che potrebbero pregiudicare la realizzazione degli obiettivi aziendali. Le attività di controllo si attuano in tutti i livelli gerarchici e funzionali della struttura organizzativa. Tali attività includono un insieme di attività diverse, come approvazioni, autorizzazioni, verifiche, raffronti, esame della performance operativa, protezione dei beni aziendali e separazione dei compiti.*

Le attività di controllo sono l'applicazione delle politiche e delle procedure, ovvero le azioni svolte dalle persone per realizzare le politiche, destinate ad assicurare l'attuazione delle direttive emesse dal management per la gestione dei rischi. Le attività di controllo si possono suddividere in tre categorie in base agli obiettivi generali dell'azienda: attività di controllo relative agli aspetti operativi, attività di controllo sulle informazioni di bilancio e attività di controllo sul rispetto dei vincoli legali e regolamentari. I controlli possono riguardare specificatamente un'area o, come spesso accade, più aree. In effetti, secondo le circostanze, una data attività di controllo può contribuire alla realizzazione di obiettivi comuni a più categorie. Così, le attività di controllo relative all'area operativa possono anche contribuire ad assicurare l'affidabilità delle informazioni di bilancio, i controlli sulle informazioni di bilancio possono contribuire al rispetto dei vincoli normativi e così via.

Sebbene queste categorie siano utili per studiare il sistema di controllo interno, la particolare categoria nella quale un controllo può essere classificato non è tanto importante quanto il ruolo che il controllo stesso assume nel raggiungimento di determinati obiettivi aziendali.

Sono stati descritti diversi tipi di controllo, come per esempio: controlli preventivi, investigativi, manuali, informatici, di gestione. Le attività di controllo possono essere classificate in funzione di obiettivi specifici, come quello di assicurare la completezza e l'accuratezza dell'elaborazione dei dati. A mio parere espongo alcune attività di controllo, ordinariamente svolte dal personale a vari livelli organizzativo.

1. Analisi svolte dall'alta direzione. Le performance realizzate sono analizzate raffrontandole con i budget, con le proiezioni, con i risultati dei periodi precedenti e con i risultati dei concorrenti. Si esamina l'andamento delle principali iniziative adottate (come campagne di marketing, miglioramenti di processi produttivi, programmi di contenimento o di riduzione dei costi) per determinare in che misura gli obiettivi siano stati conseguiti. Si supervisiona la realizzazione dei piani per lo sviluppo di nuovi prodotti, di joint venture o di finanziamenti. Le azioni intraprese dal management per analizzare e seguire questi componenti costituiscono attività di controllo. Gestione delle attività o delle funzioni. Tutti i responsabili di funzioni o attività procedono all'analisi delle performance. Per esempio, in una banca un manager responsabile dei prestiti personali analizza i rapporti elaborati per filiale, per regione e per tipo di prestito (incluse le garanzie), controlla le sintesi, identifica le tendenze, raffrontando i risultati ottenuti con le statistiche economiche e con i target. A loro volta, i direttori di filiale ricevono i dati relativi a nuovi affari ripartiti per funzionario e per segmento di mercato. I direttori di filiale verificano inoltre il rispetto delle norme di legge, esaminando, per esempio, le relazioni richieste dalle autorità tutorie in merito a nuovi depositi che eccedono specifici importi. I flussi giornalieri di tesoreria sono riconciliati con le situazioni nette comunicate alla sede centrale, per consentire a quest'ultima di gestire i trasferimenti e gli investimenti.

2. Elaborazione dei dati . Numerosi controlli vengono eseguiti per verificare l'accuratezza, la completezza e l'autorizzazione delle operazioni. I dati inseriti sono sottoposti a procedure automatiche di controllo o confrontati con archivi di verifica approvati. L'ordine di un cliente, per esempio, viene accettato solo dopo il raffronto con un file clienti autorizzato e la verifica del fido concesso. Si controlla la sequenza numerica delle operazioni, per rilevarne la completezza. I totali dei file sono confrontati e riconciliati con i saldi iniziali e con i conti di controllo. Le anomalie che richiedono delle verifiche sono trattate da personale amministrativo e, se necessario, segnalate ai responsabili.
3. Controlli fisici. Attrezzature, scorte, titoli, liquidità e altre attività sono protetti fisicamente e periodicamente inventati e confrontati con le risultanze contabili.
4. Indicatori e performance. L'analisi comparata di diversi insiemi di dati, operativi o finanziari, l'esame delle correlazioni e le conseguenti azioni investigative e correttive costituiscono attività di controllo. Gli indicatori di performance includono, per esempio, le variazioni dei prezzi di acquisto, la percentuale degli ordini urgenti e l'incidenza dei resi sul totale degli ordini emessi. Indagando su risultati imprevisti o su tendenze anomale, il management identifica le situazioni in cui gli obiettivi connessi all'attività di approvvigionamento rischiano di non essere realizzati. Se le suddette attività di controllo sono utilizzate unicamente per prendere decisioni gestionali, l'analisi degli indicatori di performance serve esclusivamente ai controlli operativi; mentre, se le stesse sono utilizzate per verificare risultati inattesi evidenziati dal sistema contabile, l'analisi degli indicatori di performance contribuisce anche al controllo delle informazioni di bilancio.
5. Separazione dei compiti. Al fine di ridurre il rischio di errori e irregolarità, i compiti vengono ripartiti tra più persone. Per esempio, l'autorizzazione delle operazioni, la loro contabilizzazione e la gestione dei beni corrispondenti devono essere svolte da persone diverse. La persona che autorizza vendite a credito non sarà responsabile della tenuta della contabilità clienti né avrà accesso agli incassi. Analogamente, gli addetti alle vendite non devono avere la possibilità di modificare gli archivi relativi ai prezzi dei prodotti e alle percentuali delle provvigioni.

Gli esempi esposti sopra illustrano solo alcune delle innumerevoli procedure svolte giornalmente nelle aziende, che servono a garantire l'aderenza delle attività ai programmi operativi e a mantenere l'organizzazione in rotta verso la realizzazione degli obiettivi.

Parallelamente alla valutazione dei rischi, il management deve definire e attuare un piano di azione destinato a gestire i rischi stessi. La definizione di questo piano consente di individuare le attività di controllo che garantiscono che le azioni siano svolte correttamente e nei tempi previsti.

Per esempio, un'azienda può fissare come obiettivo di "conseguire un certo volume di vendita". Tra i rischi identificati figura quello di non avere una conoscenza adeguata dei bisogni attuali e futuri dei clienti. Per gestire questo rischio, il management può, peraltro, rilevare l'andamento storico dei comportamenti d'acquisto dei propri clienti ed effettuare nuovo studio di mercato. Queste azioni o interventi servono anche a definire le attività di controllo da svolgere.

La maggior parte delle organizzazioni, comprese le piccole aziende o le divisioni delle

grandi aziende, dispone di computer per gestire l'informazione. Di conseguenza, i commenti che seguono si riferiscono a sistemi informativi sia automatizzati sia manuali, I controlli applicati ai sistemi informativi gestiti con mezzi esclusivamente manuali differiscono da quelli applicati ai sistemi computerizzati. Tali controlli, sebbene diversi, si basano su concetti identici. Le attività di controllo relative ai sistemi informativi si possono ripartire in due gruppi. Il primo riguarda i controlli generali che si applicano alla quasi totalità dei sistemi e assicurano il loro corretto e continuo funzionamento. Il secondo gruppo riguarda i controlli applicativi, che includono le procedure automatizzate e le relative procedure manuali per controllare l'elaborazione delle diverse operazioni. L'insieme di questi controlli consente di assicurare la completezza, l'accuratezza e la validità delle informazioni contabili o di altre informazioni immagazzinate nel sistema. I controlli generali riguardano normalmente le operazioni svolte dal Ced, l'acquisizione e la manutenzione del software di sistema, la protezione degli accessi, lo sviluppo e la manutenzione del software applicativo. Questi controlli si applicano a tutti i sistemi: manuali minicomputer e stazioni di lavoro individuali. I controlli sui sistemi applicativi servono per verificare il funzionamento dei programmi, assicurando la completezza e l'accuratezza dell'elaborazione delle operazioni, la loro autorizzazione e la loro validità. Particolare attenzione deve essere dedicata alle interfacce di un'applicazione, poiché queste sono spesso collegate con altri sistemi che a loro volta devono essere controllati, per assicurarsi che tutte le informazioni da elaborare siano ricevute e distribuite in modo appropriato.

Anche se due organizzazioni hanno obiettivi e strutture identici, le loro attività di controllo non saranno simili. Ogni azienda è gestita da individui diversi, che utilizzano il loro giudizio personale nell'attivare il controllo interno. Inoltre, i controlli riflettono l'ambiente e il settore nei quali l'azienda opera, come anche la complessità della sua organizzazione, la sua storia e la sua cultura.

Può presentare obblighi particolari in merito ai rendiconti esterni o richiedere il rispetto di leggi o regolamenti specifici. Un'azienda di prodotti chimici, per esempio, deve gestire dei rischi legati all'ambiente in misura maggiore di una tipica società di servizi e deve trattare la questione dell'eliminazione delle scorie nell'informativa di bilancio.

I concetti fondamentali delle attività di controllo svolte nelle piccole e medie aziende non differiscono sostanzialmente da quelli delle grandi aziende, ma diverso è il grado di formalizzazione con il quale tali attività vengono svolte. Inoltre, certe attività di controllo non saranno mai adottate dalle piccole e medie aziende, perché spesso il controllo attivato dal loro management è efficace. Per esempio, il coinvolgimento diretto del Ceo e di altri dirigenti nell'elaborazione di un nuovo piano di marketing, la scarsa delega di autorità in materia di credito ai clienti, di acquisti e variazioni delle linee di credito, con sentono un controllo rigoroso, riducendo o evitando la necessità di mettere a punto controlli di maggior dettaglio.

Un'appropriata separazione dei compiti sembra spesso presentare delle difficoltà nelle piccole aziende, almeno in apparenza. Anche le aziende che hanno poco personale sono generalmente in grado di ripartire le responsabilità in modo che il controllo incrociato sia assicurato. Ma se ciò non è possibile, come può accadere in certe circostanze, la supervisione diretta del titolare dell'azienda su attività incompatibili può assicurare il necessario controllo. Per esempio, non è raro, allorché esiste un rischio di pagamenti irregolari, che sia il titolare dell'azienda la sola persona autorizzata a firmare gli assegni o che si richieda alla banca di inviare al titolare gli estratti conto mensili in busta chiusa per una verifica degli assegni emessi. I controlli sul sistema informatico, in particolare i controlli informatici generali e più

specificatamente i controlli di accesso, possono causare problemi nelle piccole e medie aziende. Ciò a causa del modo informale con cui le attività di controllo sono spesso svolte. Ancora una volta, la soluzione può venire dal forte coinvolgimento del vertice delle piccole aziende nelle operazioni di gestione. Una ragionevole sicurezza che ogni errore significativo sarà individuato, deriva spesso dall'utilizzo continuo da parte della dirigenza delle informazioni generate dal sistema e dalla valutazione di queste informazioni alla luce della loro conoscenza diretta dell'attività aziendale, unitamente a certi controlli chiave effettuati da altre persone.

## **6. Informazioni e comunicazione**

*Le informazioni pertinenti devono essere identificate, raccolte e diffuse nella forma e nei tempi che consentono a ciascuno di adempiere le proprie responsabilità. I sistemi informativi producono rapporti contenenti dati operativi, contabili e relativi al rispetto degli obblighi legali e regolamentari, che permettano di gestire e controllare l'attività aziendale. Questi sistemi trattano non solo i dati prodotti internamente dall'azienda, ma anche quelli relativi a eventi, attività e situazioni esterne, ne cessa; per prendere decisioni circostanziate e predisporre le informazioni di bilancio.*

Si devono attuare comunicazioni efficaci e diffuse, in modo che queste fluiscono all'interno dell'organizzazione verso il basso, verso l'alto e trasversalmente. Il management deve trasmettere al personale un messaggio chiaro sull'importanza delle responsabilità di ciascuno in materia di controllo. Il personale dovrà comprendere il ruolo che gli è stato assegnato nel sistema di controllo in terno, come anche i legami che esistono tra le proprie attività e quelle svolte da altri. Devono inoltre esistere meccanismi per trasmettere informazioni significative verso l'alto. Sono infine necessarie comunicazioni efficaci con terzi quali i clienti, i fornitori, le autorità tutorie e gli azionisti. Tutte le aziende devono reperire le informazioni pertinenti, contabili e non, relative ad attività ed eventi esterni e interni. Il management deve identificare le informazioni pertinenti alla gestione dell'azienda Tali informazioni devono essere trasmesse al personale cui occorrono, nei modi e nei tempi necessari per consentire allo stesso di adempiere le proprie responsabilità di controllo e di altro tipo.

Per gestire un'azienda e dirigerla verso i suoi obiettivi (che possono riguardare l'operatività, le informazioni economico-finanziarie e la conformità alle leggi e ai regolamenti) è necessario che le informazioni siano ampiamente diffuse a tutti i livelli della struttura organizzativa. Viene utilizzata una serie di informazioni diverse, Le informazioni di natura contabile, per esempio, non sono impiegate soltanto per la redazione del bilancio destinato a essere pubblicato e quindi diffuso all'esterno. Sono anche utilizzate ai fini delle decisioni operative, come il monitoraggio della performance e l'allocazione delle risorse. Gli elaborati per il controllo direzionale sulla performance economico-finanziaria consentono anche il monitoraggio, per esempio, del livello di redditività di una gamma di prodotti, il livello dei crediti dubbi per categoria di clienti, le quote di mercato, l'andamento dei reclami dei clienti e le statistiche degli incidenti. Bilanci attendibili redatti ai fini interni risultano essenziali anche per la pianificazione, l'elaborazione del budget, la determinazione dei prezzi di vendita, per valutare la performance dei venditori, le joint venture e altre alleanze.

L'informazione è identificata, catturata, elaborata e diffusa dai sistemi informativi. L'espressione "sistema informativo" viene spesso impiegata nel contesto dell'elaborazione dei dati di origine interna relativi alle transazioni, come gli acquisti e

le vendite, e delle attività operative interne, come i processi produttivi, I sistemi informativi, che possono essere computerizzati, manuali o una combinazione dei due, certamente rilevano questi eventi. I sistemi informativi elaborano anche informazioni relative a eventi, attività e situazioni esterne. Tali informazioni includono i dati economici specifici di un settore o di un mercato che segnalano variazioni nella domanda dei prodotti e dei servizi trattati; dati sulle merci e sui servizi necessari ai processi produttivi; dati sull'evoluzione delle preferenze della clientela o della domanda; informazioni sui prodotti della concorrenza e sulle iniziative legislative e regolamentari.

La qualità delle informazioni prodotte dai sistemi condiziona la capacità decisionale del management nel gestire e controllare le attività aziendali. I moderni sistemi sono spesso in grado di rispondere in tempo reale al quesiti, fornendo a richiesta le informazioni più aggiornate.

E' essenziale che i rapporti informativi contengano i dati necessari per consentire un controllo efficace. La qualità delle informazioni si valuta dalle risposte alle domande seguenti.

1. Contenuto. Ci sono tutte le informazioni necessarie?
2. Tempestività. L'informazione può essere ottenuta nei tempi desiderati?
3. Aggiornamento. E' disponibile l'informazione più recente?
4. Accuratezza. L'informazione è esatta?
5. Accessibilità. Gli interessati possono ottenere queste informazioni facilmente?

Tutte queste domande dovranno essere tenute presenti fin dalla progettazione dei sistemi. In caso contrario, è probabile che il sistema non sarà in grado di fornire le informazioni necessarie al management e all'altro personale interessato.

La comunicazione è una funzione intrinseca ai sistemi informativi. Come già indicato, i sistemi informativi devono essere al servizio degli utenti in modo che questi ultimi possano adempiere le proprie responsabilità relative all'attività operativa, all'elaborazione delle informazioni di bilancio e al rispetto della legge e dei regolamenti. Tuttavia, la comunicazione deve essere intesa in un senso più ampio ed essere estesa ad altri aspetti, come le attese e le responsabilità dei singoli e dei gruppi. Oltre a ricevere informazioni pertinenti alla gestione delle proprie attività, tutto il personale dell'azienda (e in particolare quello con importanti responsabilità operative o finanziarie) deve ricevere dall'alta direzione un messaggio chiaro e forte sull'importanza del controllo interno. La chiarezza del messaggio assume grande importanza come pure l'efficacia con cui è tra smesso.

Inoltre, si dovranno precisare alcuni specifici compiti. Ogni individuo deve capire bene gli aspetti peculiari del sistema di controllo interno, il suo funzionamento, nonché il proprio ruolo e la propria responsabilità all'interno del sistema stesso. Senza questa consapevolezza è possibile che sorgano problemi. Per esempio, in un'azienda era richiesto ai capi ufficio di firmare un rapporto mensile che attestasse l'avvenuta effettuazione di specifiche riconciliazioni. Il che avveniva puntualmente. Più tardi, tuttavia, dopo il verificarsi di gravi problemi, si scoprì che in pratica almeno due capi ufficio non sapevano che cosa effettivamente si volesse da loro. Uno riteneva che la riconciliazione fosse completata semplicemente quando veniva individuata la differenza complessiva tra i due importi da riconciliare. L'altro si fermava alla fase successiva, credendo che la procedura fosse completata quando ogni voce relativa alla riconciliazione era stata identificata. In realtà, la procedura prevista si completava solo

quando venivano individuate le cause delle differenze e si decidevano le azioni correttive da intraprendere.

Nello svolgimento delle sue funzioni, il personale dovrebbe essere consapevole che, in presenza di qualsiasi evento imprevisto, si dovrebbe porre attenzione non solo all'evento in sé, ma anche alle cause che l'hanno prodotto. Si possono rilevare così eventuali disfunzioni nel sistema e intraprendere azioni correttive per eliminarle. Per esempio, la scoperta di materiali invendibili non dovrebbe solo tradursi in un accantonamento in bilancio, ma dovrebbe anche dar luogo ad un'analisi per determinare le ragioni per le quali questi materiali sono diventati invendibili.

All'interno di un'azienda ognuno deve sapere come la propria attività è collegata a quella degli altri. Questa cognizione è essenziale per identificare l'anomalia, per stabilirne la causa e le relative azioni correttive. Ognuno deve sapere quali sono i comportamenti attesi o accettabili e quelli non accettabili. Ci sono stati diversi casi di informazioni di bilancio falsificate, imputabili alle forti pressioni subite dai responsabili per conseguire i risultati di budget. Un dirigente che ordini ai propri collaboratori di "rispettare il budget, in tutti i modi e non importa come" può trasmettere, anche senza volerlo, un messaggio fuorviante. In un'organizzazione, il personale deve disporre di meccanismi per comunicare verso l'alto le informazioni importanti.<sup>107</sup> Affinché tali informazioni possano fluire verso l'alto è necessario che l'azienda disponga di canali di comunicazione accessibili a tutti, come anche i vera disponibilità ad ascoltare ciò che ognuno può avere da dire. Il personale deve essere persuaso che i superiori desiderano veramente conoscere i problemi e risolverli efficacemente. Gran parte dei manager sono consapevoli che bisogna evitare di "sparare sul messaggero", ma sotto la pressione della routine giornaliera potrebbero non recepire i problemi che vengono legittimamente sottoposti dai loro collaboratori. I dipendenti fanno presto a cogliere i segni, espressi o sottintesi, della mancanza di tempo o di interesse da parte di un superiore per occuparsi dei problemi da essi rilevati. I responsabili non disponibili a recepire informazioni critiche sono gli ultimi a rendersi conto che il flusso informativo si è interrotto e ciò ha come effetto l'aggravarsi dei problemi.

In molti casi, il flusso informativo per le normali vie gerarchiche costituisce il metodo di comunicazione più appropriato. In alcune circostanze è tuttavia necessario fare ricorso a percorsi informativi alternativi, che operano come meccanismi di sicurezza, quando le vie normali non funzionano correttamente. Alcune aziende stabiliscono vie dirette di comunicazione con un dirigente, con il responsabile della revisione interna e con un consulente legale.

Molto è stato scritto in merito all'auspicabilità di proteggere chi fornisce queste informazioni specialmente nell'ambito della pubblica amministrazione. Alcuni commentatori sono contrari ed esprimono la preoccupazione che un ente possa essere sommerso dalle accuse infondate di dipendenti scontenti. È evidente che un giusto equilibrio può e deve essere trovato. È importante, a tale riguardo, che il management faccia circolare dei messaggi chiari e che si creino dei ragionevoli flussi informativi verso l'alto per le informazioni legittime.

---

<sup>107</sup> I dipendenti, che svolgono giornalmente importanti attività operative, sono spesso nelle migliori condizioni per individuare problemi nel momento in cui si verificano. I venditori e gli addetti alla gestione ordini possono venire a conoscenza dei bisogni di importanti clienti, in materia di specifiche di prodotto. Il personale di produzione può identificare dispendiose carenze nel processo produttivo. Gli addetti agli acquisti possono essere esposti a irregolari incentivazioni da parte dei fornitori. Gli addetti alla contabilità possono venire a conoscenza dei fatti relativi alle vendite e al magazzino, oppure scoprire casi in cui le risorse aziendali sono state utilizzate per fini personali.



Le comunicazioni tra il management e il consiglio di amministrazione e i suoi eventuali comitati assumono un'importanza fondamentale. Il management deve tenere regolarmente informato il consiglio di amministrazione delle performance, degli sviluppi, dei rischi, dei grandi progetti e, più in generale, di tutti gli eventi significativi. Quanto migliori sono le comunicazioni verso il consiglio di amministrazione, tanto più efficace risulterà questo nel suo ruolo di supervisore e di consulente negli argomenti cruciali. Analoga mente, il consiglio di amministrazione dovrà comunicare al management le informazioni che gli occorrono e fornire allo stesso direttive e feedback.

Comunicazioni appropriate sono necessarie non soltanto all'interno dell'azienda, ma anche all'esterno. Con liberi canali di comunicazione, i clienti e i fornitori possono fornire informazioni molto significative sul design sulla qualità di prodotti e servizi, consentendo all'azienda di conoscere l'evoluzione della domanda o delle preferenze della clientela. Inoltre, chiunque abbia rapporti con l'azienda, deve essere consapevole che atti disonesti, come tangenti e altri pagamenti illeciti, non saranno tollerati. Una società può così comunicare direttamente ai suoi fornitori, per esempio, il comportamento che essa si attende dai loro dipendenti nelle trattative.

In effetti, le comunicazioni interne si concretizzano in riunioni e in attività quotidiane alle quali partecipano il Ceo e i dirigenti chiave. In assenza di canali di comunicazione formali, tipici delle grandi aziende, le piccole attivano comunicazioni efficaci attraverso contatti giornalieri frequenti e associati a una politica della porta sempre aperta. L'adagio "i fatti parlano più delle parole" può essere un mezzo di comunicazione ancora più importante, sia all'interno sia verso l'esterno, in una piccola azienda, in cui l'alta direzione intrattiene direttamente rapporti con un gran numero di dipendenti, di clienti e di fornitori. Anche in questo caso sono state individuate una serie di domande racchiuse in una check list presente nell'ultimo capitolo

- Si ottengono informazioni di origine interna ed esterna e queste consentono ai dirigenti di valutare le performance dell'azienda in rapporto agli obiettivi stabiliti?
- Vengono fornite informazioni alle persone giuste, con sufficiente dettaglio e in tempo utile per permettere al personale di adempiere in modo efficace ed efficiente alle proprie responsabilità?
- Esiste un piano di sviluppo e di modifica del sistema informativo? Questo piano è collegato alla strategia globale dell'azienda e contribuisce alla realizzazione degli obiettivi fissati sia a livello aziendale che a livello di singole attività?
- Il supporto del management allo sviluppo del sistema informativo, si concretizza nella messa a disposizione di risorse umane e finanziarie?
- I compiti e le responsabilità attribuite al personale in materia di controllo sono comunicati agli interessati in modo efficace?
- Sono stabiliti canali di comunicazione che consentano di segnalare fatti presumibilmente irregolari?
- Il management accoglie i suggerimenti del personale sui modi di accrescere la produttività o la qualità o su altri analoghi miglioramenti?
- Le Comunicazioni sono attivate correttamente all'interno dell'azienda (Per esempio, tra gli acquisti e la produzione)? Le informazioni sono complete, trasmesse nei tempi dovuti e sufficienti per consentire a ciascuno di assumere efficacemente le proprie responsabilità?

- I mezzi di comunicazione con i clienti, i fornitori e altri sono sufficientemente sviluppati per poter acquisire informazioni sull'evoluzione dei bisogni della clientela?
- Il management procede in tempi rapidi ad azioni di follow-up sulle informazioni acquisite dai clienti-fornitori, autorità tutorie o altri?

## **7.Monitoraggio**

*I sistemi di controllo interno hanno bisogno di essere “monitorati”: una funzione diretta a valutare nel tempo la qualità della loro performance. Ciò si concretizza in attività di supervisione continua, in valutazioni periodiche oppure in una combinazione dei due metodi. La supervisione continua si esplica nel quadro della gestione corrente. Essa include normali attività di controllo effettuate dal management e da quadri, nonché altre iniziative assunte dal personale nello svolgimento delle proprie mansioni. La portata e la frequenza delle valutazioni periodiche dipenderà principalmente dalla valutazione dei rischi e dall'efficacia delle procedure di supervisione. Le carenze del controllo ‘interno dovranno sempre essere segnalate ai superiori e, nei casi più gravi, ai massimi vertici aziendali e al consiglio di amministrazione.*

I sistemi di controllo interno mutano nel tempo. Anche il modo in cui i controlli sono applicati può subire cambiamenti. Procedure che erano nel passato efficaci possono rivelarsi oggi insufficienti e non applicate. Il che può essere dovuto all'assunzione di nuovo personale, a una riduzione dell'efficacia della formazione interna o della supervisione, a mancanza di tempo e risorse o a ulteriori pressioni. Inoltre, possono mutare le condizioni per le quali il sistema di controllo interno fu originariamente concepito, riducendo la sua capacità di segnalare i rischi che le nuove situazioni possono comportare. Di conseguenza, il management dovrà determinare se il sistema di controllo interno sia sempre pertinente e adatto alla gestione dei nuovi rischi.

Il monitoraggio assicura che il controllo interno continui a funzionare efficacemente. Questo processo implica la valutazione critica, da parte di persone appropriate, del modo in cui i controlli sono concepiti, dei tempi di e dei modi in cui sono presi i provvedimenti necessari. Il processo si applica a tutte le attività di un'organizzazione e qualche volta a fornitori esterni. Per esempio, una società che affidi a terzi il trattamento delle domande di rimborso delle spese mediche, considerato che questo processo influisce sul costo del personale, vorrà assicurarsi il monitoraggio delle attività e dei controlli eseguiti dal terzo in questione.

Il monitoraggio può essere praticato in due modi: con attività continue o con interventi di valutazione specifici. Generalmente, i sistemi di controllo interno sono strutturati per automonitorarsi in modo più o meno continuo. Quanto maggiore è l'estensione e l'efficacia del monitoraggio continuo, tanto minore è la necessità di interventi di valutazione specifici. Spetta al management giudicare la frequenza degli interventi di valutazione necessari per fornire una ragionevole sicurezza sull'efficacia del sistema di controllo interno. Per questo, il management dovrà tenere conto della natura e ampiezza dei cambiamenti verificatisi e dei rischi relativi, competenza ed esperienza delle persone che attuano i controlli, risultati del monitoraggio continuo. Generalmente, la combinazione dei due metodi consente di assicurare che il controllo interno mantenga la sua efficacia.

Le procedure di monitoraggio continuo sono integrate nelle normali attività operative

dell'azienda. Poiché dette procedure sono svolte in tempo reale, consentendo così di reagire immediatamente ai cambiamenti delle condizioni, e sono radicate nei processi gestionali dell'azienda, esse sono più efficaci del monitoraggio eseguito per mezzo di valutazioni distinte. Poiché queste ultime sono effettuate a posteriori, le anomalie sono spesso identificate più rapidamente dalle procedure di monitoraggio continuo. Alcune aziende, che svolgono efficaci attività di monitoraggio, effettuano nondimeno, di tanto in tanto, distinte valutazioni del loro sistema di controllo interno o di una parte dello stesso. Un'azienda che sente il bisogno di frequenti valutazioni distinte deve cercare di rafforzare le sue attività di monitoraggio continuo e, quindi, di privilegiare il concetto di "controlli integrati" rispetto al concetto di "controlli aggiunti".

In un'azienda, numerose sono le attività di monitoraggio dell'efficacia del controllo interno nel corso delle normali attività operative. Esse comprendono le attività di supervisione e di gestione corrente, analisi comparative, riconciliazioni e altre azioni di routine. Ecco alcuni esempi di monitoraggio continuo<sup>108</sup>.

Le comunicazioni con terzi esterni favoriscono l'individuazione dei problemi. I clienti, pagando le loro fatture, confermano implicitamente la correttezza dei dati fatturati. Al contrario, alcune contestazioni relative a queste fatture possono rilevare disfunzioni nel trattamento delle attività di vendita. Allo stesso modo, gli estratti conto, rilasciati dall'ufficio titoli di una banca, relativi agli utili, alle perdite e ai ricavi di portafoglio, possono confermare o indicare anomalie nei dati in possesso dell'azienda. L'esame effettuato da una società di assicurazione delle norme e delle prassi in materia di sicurezza, costituisce una tecnica di monitoraggio che fornisce informazioni sul funzionamento dei controlli dal doppio punto di vista della sicurezza e del rispetto dei vincoli regolamentari. Le autorità tutorie possono anche scambiare punti di vista con l'azienda in materia di conformità ai regolamenti o altri argomenti, come, per esempio, l'operatività del sistema di controllo interno.

Una struttura organizzativa idonea e delle attività di supervisione appropriate permettono di vigilare sulle funzioni di controllo e di identificare disfunzioni. Per esempio, le attività amministrative che controllano l'accuratezza e la completezza delle operazioni elaborate, sono sistematicamente supervisionate. Inoltre, i compiti svolti dalle persone sono ripartiti in modo tale da esercitare un controllo reciproco. Il che costituisce anche un deterrente in materia di frodi e atti illeciti perché vanifica la possibilità di occultare attività sospette<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> I responsabili operativi, nel condurre le loro attività di gestione corrente, si assicurano che il sistema di controllo interno continui a funzionare. Quando i report operativi sono integrati o riconciliati con gli elaborati contabili e utilizzati per gestire le attività operative in via sistematica, le inesattezze significative o le anomalie rispetto alle previsioni possono essere individuate rapidamente. Per esempio, i direttori delle vendite, degli acquisti e della produzione operanti in una divisione, in una controllata o nella holding, essendo in contatto diretto con l'attività, possono mettere in dubbio e contestare i report che divergono significativamente dalle conoscenze in loro possesso. L'elaborazione nei tempi dovuti di report dettagliati, come anche l'analisi e la correzione delle anomalie emerse, consentono di rafforzare l'efficacia del sistema di controllo interno.

<sup>109</sup> — I dati registrati nel sistema informativo sono confrontati con le attività effettivamente esistenti. Per esempio, il magazzino dei prodotti finiti può essere verificato periodicamente comparando le rilevazioni fisiche con i dati contabili e segnalando le eventuali differenze.

— I revisori interni ed esterni forniscono regolarmente raccomandazioni sul modo in cui i controlli interni possono essere rafforzati. In molte aziende, i revisori focalizzano la loro attenzione, in modo rilevante, sul modo in cui i controlli interni sono stati concepiti ed effettuano sondaggi a campione sulla loro efficacia. Le potenziali disfunzioni vengono identificate e vengono di conseguenza raccomandate al management più azioni alternati ve, spesso accompagnate da informazioni connesse all'analisi del rapporto costi-benefici. I revisori interni o il personale che esercita funzioni di verifica similari possono essere molto efficaci nel monitorare le attività di un'azienda.

— Seminari di formazione, riunioni di pianificazione e altri incontri sono fonti per la dirigenza di importanti informazioni sull'efficacia dei controlli. Inoltre, tali incontri consentono non solo di sollevare eventuali punti specifici rivelatori di disfunzioni nei controlli, ma anche di rilevare il livello di sensibilità dei partecipanti a queste problematiche.

— Viene periodicamente chiesto al personale di confermare, in modo esplicito, se comprende il codice di condotta dell'azienda e se si conforma allo stesso. Analogamente, al personale operativo e amministrativo può essere chiesto di confermare se determinate procedure di controllo, come la riconciliazione di particolari conti, siano regolarmente svolte. Questa conferma può essere verificata dal management o dai revisori interni.

Dagli esempi sopra riportati, risulta chiaramente che le attività di monitoraggio continuo sono rivolte ad aspetti importanti di

La valutazione del sistema di controllo interno è un processo a sé. Mentre gli approcci e le tecniche variano, questo processo dovrebbe essere supportato da un certo rigore e da certi principi fondamentali che sono inerenti allo stesso. Chi fa una valutazione deve comprendere ciascuna delle attività dell'organizzazione e ciascuno dei componenti del sistema di controllo interno. Potrà essere utile esaminare prima il modo in cui il sistema funziona concettualmente. Ciò può comportare discussioni con il personale dell'azienda ed esami della documentazione disponibile.

Chi valuta deve determinare come il sistema funzioni realmente. Le procedure, progettate per operare in un certo modo, potrebbero con il tempo essere state modificate per operare diversamente, oppure potrebbero non essere più applicate. Qualche volta sono stabiliti nuovi controlli che non sono noti alle persone incaricate di descrivere il sistema e non sono inclusi nella documentazione disponibile. Il funzionamento reale del sistema può essere appreso colloquiando con il personale che svolge o subisce i controlli, esaminando i documenti che rilevano i risultati dei controlli o con una combinazione dei due approcci.

Chi valuta deve analizzare la struttura del sistema di controllo interno e i risultati dei controlli svolti a campione. Questa analisi deve essere condotta in un quadro di criteri definiti, con il fine ultimo di determinare se il sistema fornisce una ragionevole sicurezza con riferimento agli obiettivi stabiliti. Esiste un'estesa varietà di metodi e strumenti di valutazione disponibili, come check list, questionari e diagrammi di flusso.

Come parte della loro metodologia di valutazione, alcune aziende confrontano i loro sistemi di controllo interno con quelli di altre aziende, realizzando ciò che viene comunemente definito benchmarking. Una società può, per esempio, misurare la bontà del suo sistema confrontandolo con quello di altre società che godono fama di avere un sistema di controllo particolarmente buono.

La comparazione può essere eseguita contattando direttamente l'altra azienda o sotto gli auspici di associazioni professionali e di categoria. I consulenti di direzione possono fornire informazioni comparative e procedure di raffronto messe a punto in alcuni settori e possono aiutare una società a valutare il suo sistema di controllo confrontandolo con quello di altre società simili. E' necessaria una certa prudenza. Quando si comparano i sistemi di controllo interno bisogna tenere conto che esistono sempre delle differenze negli obiettivi, nei fatti e nelle circostanze. E devono essere tenuti sempre presenti i cinque componenti e i limiti del sistema di controllo interno.

Una delle migliori fonti di informazione sulle disfunzioni del controllo è il sistema di controllo interno stesso. Le attività di monitoraggio continuo di un'azienda, comprese le attività manageriali e la supervisione giornaliera del personale, consentono di ottenere delle informazioni direttamente dal personale coinvolto nelle attività aziendali. Queste informazioni sono ottenute in tempo reale e possono consentire rapide identificazioni delle disfunzioni. Le valutazioni specifiche del sistema di controllo interno costituiscono un'altra fonte d'informazione sulle disfunzioni del controllo. Le valutazioni svolte dal management, dai revisori interni o da altro personale possono rivelare aree che richiedono miglioramenti. I terzi spesso forniscono importanti informazioni sul funzionamento del sistema di controllo interno di un'azienda. Normalmente essi includono i clienti, i fornitori e altri che sono in rapporti d'affari con l'azienda, revisori esterni e autorità tutorie. I rapporti emessi da fonti esterne devono essere attentamente considerati per le loro implicazioni sul controllo interno e devono essere definite appropriate azioni correttive.

Sicuramente, tutte le disfunzioni del sistema di controllo interno in grado di incidere sulla realizzazione degli obiettivi dell'azienda dovranno essere segnalate, tramite rapporti, a coloro che possono prendere i necessari provvedimenti. La natura dei fatti da segnalare dipenderà dall'autorità dei soggetti interessati alle situazioni emerse come anche dalle attività di supervisione dei superiori.

<sup>110</sup> Anche in questo caso sono state formulate una sorta di domande

- In che misura l'attività ordinaria permette al personale di verificare se il sistema di controllo interno continua a funzionare correttamente?
- In che misura le comunicazioni provenienti dall'esterno si insediano con le informazioni di origine interna o rivelano problemi?
- Le risultanze contabili sono periodicamente raffrontate con i risultati del controllo fisico?
- Le raccomandazioni dei revisori interni o esterni sui metodi che consentono di rafforzare il controllo interno sono attuate?
- In che misura seminari di formazione, riunioni per la pianificazione e a incontri forniscono un riscontro al management sull'efficacia operativa dei controlli?
- Viene periodicamente chiesto al personale se comprende il codice di condotta, si conforma allo stesso ed esegue regolarmente significative attività di controllo?
- Gli interventi dei revisori interni sono efficaci?
- Qual' è la portata e la frequenza delle valutazioni specifiche del sistema controllo interno?
- Il processo di valutazione è appropriato?
- Il livello di documentazione è appropriato?
- Esistono dei meccanismi per raccogliere e segnalare le informazioni relative alle disfunzioni del controllo interno?
- Le modalità per comunicare le di funzioni sono appropriate?
- Le azioni di follow-up sono appropriate?

## **8. PROSPETTIVE DEL COSO**

Gli scandali e le gravi disfunzioni nel governo societario che hanno portato nel 2002 all'approvazione del Sarbanes-oxley Act sono noti. L'obiettivo di recuperare la fiducia degli investitori nei confronti dei mercati finanziari statunitensi ha condotto a riscrivere letteralmente le regole della responsabilità degli organi di governo societario, della trasparenza e dei controlli interni, con sanzioni assai pesanti per chi vi contravviene. Le modalità prescelte sono basate sul rafforzamento del sistema dei checks and balances delle società quotate stabilendo come requisito obbligatorio di definite e

---

<sup>110</sup> Il termine "disfunzione" viene qui utilizzato in senso lato, come un elemento del sistema di controllo interno che merita particolare attenzione. Una disfunzione può, pertanto, rappresentare una carenza rilevata, potenziale o reale, oppure un'occasione per rafforzare il sistema di controllo in terno al fine di accrescere la probabilità di realizzare gli obiettivi aziendali.

mantenere nel tempo un'adeguata struttura dei controlli interni e di valutarne l'efficacia con frequenza annuale<sup>111</sup>. Conseguentemente, la Sec ha stabilito il contenuto minimale dei report, con espressi richiami agli obblighi e alle responsabilità del management e dei revisori esterni anche per quanto riguarda il modello di riferimento usato dal management per valutare l'efficacia dei controlli interni, la struttura a cascata di questi provvedimenti ha prodotto una serie di prescrizioni e suggerimenti.

La scelta finale operata a favore del COSO, comprendendo anche l'obbligo per gli utilizzatori di altri sistemi di includere almeno tutti gli elementi caratterizzanti il COSO, ha responsabilizzato le associazioni professionali e ha posto fine a opzioni volontarie, in qualche modo certificando l'uso di questa struttura dei controlli interni. I vantaggi possono essere valutati anche in funzione delle possibilità di esportarne gli schemi al di fuori degli Stati Uniti e della necessità di quelli elaborati in altri paesi di richiamarsi allo standard americano per le società operanti in quel paese.

Sul modello CobiT, la decisione di imporre espressamente questo standard non è stata finora assunta dalle autorità americane, ma molte associazioni professionali, esperti e fornitori di servizi informatici, richiamandosi ad alcuni passaggi del citato documento del PCAOB - in specie per quanto riguarda la individuazione delle frodi e l'approntamento di report affidabili sulla situazione finanziaria delle organizzazioni obbligati ad adottare le regole del SOA - ne propongono l'adozione, riconoscendone la coerenza con la cennata sezione 404 della nuova legge.

In particolare, lo spunto è fornito dall'esplicito riconoscimento da parte del PCAOB secondo il quale:

<< Controls should be tested, including controls over relevant assertions related to all significant accounts and disclosures in the financial statement. Generally, such controls include [among others]: controls, including information technology general controls, on which other controls are dependent >> Il riconoscimento del ruolo essenziale dei sistemi di IT per adempiere alle disposizioni di legge in materia si fonda sul fatto che tali sistemi hanno raggiunto un livello di integrazione tale in tutte le fasi di gestione delle transazioni finanziarie che anche il grado di affidabilità della reportistica non ne può prescindere. Infatti, ancora il PCAOB sostiene che:

<< To identify relevant assertions, the auditor should determine the source of likely potential misstatement in each significant account. In determining whether a particular assertion is relevant to a significant account balance or disclosure, the auditor should evaluate [among others]: The nature and complexity of the systems, including the use of information technology by which the company processes and controls informations supporting the assertion >>.

La piena integrazione delle strutture COSO e CobiT viene pertanto considerata un passaggio necessario per costruire un'architettura dei controlli articolata, dinamica, affidabile e rispettosa dei dettami stabiliti dal SOA. In particolare, i controlli secondo gli obiettivi di CobiT debbono tenere in considerazione l'intera struttura di governance<sup>112</sup> per garantire la qualità e l'integrità delle informazioni, mentre i controlli

---

<sup>111</sup> Le due sezioni della legge che regolamentano la materia sono la 302 e la 404. In particolare, la prima stabilisce che il CEO e il responsabile finanziario devono personalmente e periodicamente certificare le proprie responsabilità in materia di controlli, attestando che ne hanno definito l'architettura e valutato l'efficacia in materia di rendicontazione finanziaria, debbono anche attestare di aver presentato all'audit committee l'effettivo stato dei controlli interni, le carenze riscontrate, le frodi e altre irregolarità eventualmente commesse dal management o dal restante personale. La sezione 404 impone alla Sec di adottare regole che rendano obbligatorio che ciascun report annuale contenga una dichiarazione di responsabilità del management per il mantenimento di un'adeguata struttura di controlli interni e di affidabili procedure di reporting finanziario, con l'esplicita dichiarazione circa la loro efficacia. La stessa sezione fa obbligo ai revisori di attestare che l'attività di verifica è stata effettuata secondo gli standard stabiliti da PCAOB.

<sup>112</sup> Il rapido sviluppo delle ramificazioni societarie delle imprese italiane non è ancora sufficientemente indagato, anche per una

sulle funzioni IT assumono rilevanza per assicurare sia la qualità dei report finanziari, sia i requisiti di trasparenza voluti dal SOA. Gli snodi delle diverse componenti dei due modelli disegnano le interrelazioni che devono esistere tra le fasi della pianificazione-organizzazione, acquisizione-implementazione, rilascio-assistenza, monitoraggio-valutazione dei risultati in maniera di controlli secondo CobiT<sup>113</sup> e le note cinque costituenti strutturali del sistema dei controlli interni di COSO<sup>114</sup>.

In forte crescita all'interno dei gruppi, le società finanziarie ( holding e subholding ) e immobiliari, anche per il ricorso a operazioni di spin-off di asset, per lo più rappresentati da cespiti immobiliari , fatti confluire in imprese costituite allo scopo<sup>115</sup>.

Quanto alle maggiori società, le dinamiche di crescita delle strutture di gruppo si collegano alla partecipazione alle operazioni di privatizzazione promosse dal settore pubblico in specie nel comparo delle public utilities.

Nell'ambito di indagine prescelto,la questione riguarda l'impatto di questi mutamenti sulle modalità di effettuazione di controlli efficaci ( interni,esterni e pubblici ) nei confronti di strutture societarie che si espandono nella direzione e alla velocità sopra descritte. In conclusione,infrastrutture dei controlli interni e regole contabili sono le facce di una stessa medaglia:le prime debbono garantire il corretto utilizzo delle seconde,le quali,a loro volta,rendono possibili i controlli solo se costruite con coerenza,robustezza di principi e sostanziale verificabilità.

---

ridotta disponibilità di dati e altre informazioni. La statistica,che considera tra i gruppi di impresa i gruppi di società legate tra loro da partecipazioni di maggioranza assoluta,identificabili attraverso l'individuazione di una impresa capogruppo ed esclude le società quotate in borsa,evidenzia che nel solo 2002 l'incremento delle società di capitale è stato pari al 65%,quello dei gruppi a oltre il 21%.Le relazioni annuali sulle operazioni di concentrazione sottoposte alla Autorità per la tutela della concorrenza e del mercato mettono in evidenza che dal 1998-2002 il flusso delle operazioni sottoposte all'autorità antitrust sono state in costante e rilevante crescita,in controtendenza rispetto agli indicatori internazionali.

<sup>113</sup> Esistono molti modelli per l'IT Governance, tra questi quello del controllo per obiettivi conosciuto come CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology) è considerato il più noto e uno dei più efficaci. Esso muove dalla assunzione in base alla quale le risorse IT devono essere gestite come un insieme di "processi" raggruppati secondo una struttura logica prestabilita. Vengono così definiti 34 processi IT per i quali sono individuati altrettanti "obiettivi di controllo" di alto livello. Questi processi sono poi raggruppati in quattro domini omogenei:

1. Pianificazione e Organizzazione;
2. Acquisizione e implementazione;
3. Livelli di servizio e Supporto;
4. Monitoring.

Ogni singolo processo viene quindi scomposto in attività o lavori, cioè in azioni necessarie per conseguire un risultato quantificabile (le attività hanno un ciclo di vita, i lavori sono discreti). È importante osservare che CobiT non descrive come devono essere implementati i controlli, ma indica gli obiettivi che i controlli devono soddisfare, senza far mai riferimento a specifiche piattaforme tecnologiche o soluzioni particolari che farebbero perdere generalità al modello.

<sup>114</sup> la questione del rafforzamento dei controlli alle più recenti tendenze riguardanti le configurazioni organizzative delle imprese italiane,tendenze che accompagnano la proiezione dell'attività produttività verso i paesi a più basso costo del lavoro e quella dell'attività finanziaria verso i centri che si connotano per una blanda organizzazione ( i noti paradisi fiscali ).

<sup>115</sup> Più in generale ,il recente rapporto GEA 2004 mette in evidenza che dopo il boom delle "merger and acquisition" del periodo 1998-2000,si è registrata nei successivi tre anni una qualche stasi ,anche per la crisi intervenuta nel cosiddetto settore della new economy, ma formula previsioni di una forte ripresa di attività nel prossimo futuro. Anche il rapporto GEA riconosce che i caratteri espansivi dei gruppi societari sarebbero tesi alla crescita dimensionale su linee orizzontali, alla diversificazione dei prodotti e all'ampliamento dei mercati.

Le configurazioni societarie sono quindi destinate ad articolarsi ancora secondo linee di crescente complessità, tramite acquisizioni di imprese minori da parte di gruppi di grandi e medie imprese.

## CAPITOLO IV

### Caso Pratico: L'implementazione del Sistema integrato del Controllo Interno nella Clinica Santa Giulia S.p.A.

Dalla sua pubblicazione a oggi, il CoSO Report<sup>116</sup> ha raccolto giudizi favorevoli, pressoché unanimi, essendo riuscito, secondo il parere degli interpellati, a raggiungere in pieno agli obiettivi prefissati, riassumibili nella formulazione di una definizione comune in grado di soddisfare le esigenze di soggetti diversi e nella fissazione di un insieme di criteri che consenta alle aziende e ad altre entità di valutare i rispettivi sistemi di controllo e le eventuali opportunità di miglioramento. Alcuni destinatari del documento, fra cui l'Us General Accounting Office, hanno tuttavia mosso qualche critica, sottolineando come i resoconti della direzione proposti nel CoSO Report non affrontino adeguatamente il tema dei controlli finalizzati alla salvaguardia dell'attivo patrimoniale e, pertanto, non soddisfino pienamente i requisiti del Foreign Corrupt Practices Act del 1977 (Fcpa).'

*Il CoSO Report definisce il controllo interno come:*

*«A process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness area efficiency of operations, reliability of financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations».*

*“un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale, finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni di bilancio; conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore”.*

Il CoSO Report afferma che gli obiettivi operativi «attengono all'efficacia all'efficienza delle attività operative dell'azienda, oltre a comprendere obiettivi di redditività e performance, nonché alla salvaguardia delle risorse del rischio di perdite.

Questo capitolo contiene una serie di strumenti di possibile utilizzo in sede di valutazione o implementazione del sistema di controllo interno di un'azienda, secondo i principi definiti dal CoSO. Il presente capitolo propone le schede per i cinque componenti, naturalmente costituiscono solo in minima parte dei tanti esempi possibili, essendo lo scopo semplicemente quello di implementare il controllo interno ad una realtà come la Clinica Santa Giulia<sup>117</sup>.

---

<sup>116</sup> Queste sono l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), la American Accounting Association (AAA), la Financial Executives International (FET), l'Institute of International Auditors (IIA) e l'Institute of Management Accountant (IMA).

La rielaborazione dei sistemi di controllo interno si è massicciamente avviata negli anni '90 a seguito di fenomeni di diffusa illegalità in Giappone, USA ed Europa occidentale, sicché il "rispetto delle disposizioni vigenti" assurge necessariamente a obiettivo primario dei controlli, anche al fine di evitare o comunque circoscrivere il concretizzarsi di rischi operativi e, segnatamente, legali. La Treadway Commission ha inteso elaborare uno studio - della cui effettuazione è stata incaricata la Coopers & Lybrand (dall' 1.7.98 PricewaterhouseCoopers) - con lo scopo di presentare un modello di riferimento di controllo interno, e il cui prodotto è stato il cd. COSO Report. Tale prodotto ha trovato - sempre su iniziativa della Coopers - il suo corrispondente italiano nel "Progetto Corporate Governace per l'Italia"

<sup>117</sup> L'efficacia di un sistema di controlli interni è misurata dalla capacità di fornire agli organi di governo la "reasonable assurance" che siffatti obiettivi siano nella sostanza conseguiti. L'efficienza si riferisce alla minimizzazione dei costi connessi al processo medesimo.



A essi il modello associa cinque componenti tra loro interconnesse che reagiscono dinamicamente al cambiamento delle condizioni dell'organizzazione:

1. il contesto in cui si inserisce il sistema dei controlli (Control environment);
2. la valutazione dei rischi (Risk assessment);
3. le attività di controllo (Control activities);
4. la struttura delle informazioni e della comunicazione (Information and Communication);
5. il monitoraggio (Monitoring).

Il COSO sostiene inoltre che il sistema dei controlli è uno strumento a disposizione del management e non un suo sostituto; che i controlli stessi debbono essere incorporati nelle attività operative e non sovrapposti a esse e infine che l'efficacia di un sistema di controllo, per quanto definito come processo, deve poter essere valutata in ogni singolo momento temporale.

IL SISTEMA DI CONTROLLO CLINICA SANTA GIULIA  
SULL'INFORMATIVA SOCIETARIA, Il modello di riferimento :Il  
COSO Report (COSO Framerwork)

**ALLEGATI**

1. Check list per la valutazione del sistema di controllo a livello di entità
2. Aree a maggior rischio di Gruppo
3. Indicatori di rischio
4. Tabella di collegamento tra obiettivo di controllo, rischi e attività
5. Matrici standard dei controlli
6. Formato standard per la valutazione del sistema di controllo a livello di processo
7. Standard normativo di riferimento
8. Tabella dei compiti e delle responsabilità
9. Flussi informativi – monitoraggio in linea
10. Flussi informativi – monitoraggio indipendente

***PREMESSA***

La fiducia degli investitori nelle società quotate nei mercati regolamentati è uno degli elementi essenziali al funzionamento dell'economia globale. Essi devono poter fare affidamento sull'assoluta integrità morale delle persone che occupano le posizioni chiave della società e sull'osservanza da parte del management di codici di comportamento, procedure e norme aziendali. In questo contesto, l'attendibilità delle informazioni comunicate al mercato sulla situazione, i risultati e le prospettive della società costituisce un elemento chiave contribuendo alle relazioni soddisfacenti tra l'impresa e i suoi interlocutori, sempre più numerosi. La completezza, correttezza e tempestività dell'informativa societaria deve essere assicurata dall'adozione di un sistema di controllo interno efficace, oggetto di costante miglioramento e adeguamento all'evoluzione delle attività aziendali, del quadro normativo e del contesto economico-sociale.

Presupposto di ogni sistema di controllo interno è la predisposizione e la manutenzione continua di un corpo organico e completo di procedure che definiscano chiaramente lo svolgimento dei processi aziendali individuando ruoli, compiti e responsabilità dei diversi soggetti coinvolti. La chiara definizione dei processi consente di individuare i punti di rischio e le idonee modalità di controllo; la chiara indicazione dei ruoli, compiti e responsabilità consente di collocare le attività di controllo laddove esse sono più efficienti ed efficaci. E' necessario inoltre che ciascun dipendente sia adeguatamente informato in merito sia ai principi generali del sistema di controllo sia alle caratteristiche specifiche del sistema nell'ambito della propria sfera di attività, ciò al fine di comprendere chiaramente il proprio ruolo e la propria responsabilità all'interno dello stesso. Ciò si realizza mediante l'adeguata diffusione, accompagnata

da un processo formativo, delle normative aziendali<sup>118</sup>.

Questo approccio trova ispirazione nei principi contenuti nel Codice di comportamento del la Clinica Santa Giulia che indica: “*E’ politica del la Clinica Santa Giulia diffondere a tutti i livelli una cultura caratterizzata dalla consapevolezza dell’esistenza dei controlli e dall’assunzione di una mentalità orientata all’esercizio del controllo... La responsabilità di realizzare un sistema di controllo interno efficace è comune a ogni livello della struttura organizzativa; conseguentemente tutti i dipendenti del la Clinica Santa Giulia nell’ambito delle funzioni svolte sono responsabili della definizione e del corretto funzionamento del sistema di controllo.*” Il compito di assicurare la verifica del corretto svolgimento delle attività (tra cui anche quelle di controllo secondo i contenuti, la frequenza, le modalità indicati nelle normative aziendali che regolano i processi) spetta in primo luogo ai soggetti cui le stesse sono affidate.

Le norme e le metodologie da adottare per attuare il processo di miglioramento indicato sono contenute nel presente documento che definisce, tra l’altro, la nozione stessa di sistema di controllo sull’informativa societaria, i compiti e le responsabilità affidate al management, le attività da svolgere per l’istituzione e il mantenimento di un sistema di controllo adeguato e per la valutazione del suo corretto disegno e della sua operatività.

Le Divisioni del la Clinica Santa Giulia e le principali società operative provvedono affinché le presenti Norme e metodologie siano diffuse presso le imprese del proprio settore e applicate coerentemente ai criteri di gradualità definiti nel documento<sup>119</sup>.

## 1. OBIETTIVO E CONTENUTO DEL DOCUMENTO

Per sistema di controllo Clinica Santa Giulia sull’informativa societaria si intende l’insieme dei controlli e delle procedure che assicurano l’accuratezza e l’affidabilità dell’informativa, finanziaria e non, periodicamente comunicata all’esterno composto da (Modello di Gruppo)<sup>120</sup>:

- . i controlli e le procedure per il rispetto degli obblighi informativi;
- . il sistema di controllo interno che sovrintende la redazione del bilancio.

Per l’istituzione di adeguati controlli e procedure per il rispetto degli obblighi informativi non sono previsti criteri specifici benché la normativa di riferimento chieda all’emittente di *sviluppare un processo confacente alla propria attività e alle proprie condotte di governo e supervisione* ed incoraggi la costituzione di un *disclosure committee* che risponda all’alta direzione aziendale e abbia la responsabilità di selezionare le informazioni rilevanti e di definire gli obblighi informativi da rispettare.

Secondo le disposizioni emesse dalla SEC con riguardo alla sezione 404 del SOA, il sistema di controllo che sovrintende la redazione del bilancio è il *processo progettato*

---

<sup>118</sup> Uno stimolo a migliorare il sistema di controllo è offerto dal legislatore americano che con il Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA) ha inteso rafforzare i meccanismi di tutela dell’investitore.

<sup>119</sup> Ai fini del presente documento rilevano, in particolare, le disposizioni contenute nelle sezioni 302, 404 e 906 del SOA, nonché le relative norme attuative emesse dalla commissione statunitense per il controllo degli strumenti finanziari e delle borse (Securities and Exchange Commission – SEC) - *Certification of Disclosure in Companies’ Quarterly and Annual Reports*” del 29 agosto 2002 (Final Rule SEC 302) e *“Management’s Report on Internal Controls over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Report”* del 5 giugno 2003 (Final Rule SEC 404) - e da un apposito comitato per il controllo delle società di revisione aziendale (Public Company Account Oversight Board – PCAOB) istituito dal SOA.

<sup>120</sup> Il SOA attribuisce le responsabilità al Chief Financial Officer (CFO). Tenuto conto della struttura organizzativa del la Clinica Santa Giulia SpA, le responsabilità sono attribuite al Direttore Amministrativo

*dal, o sotto la supervisione del, CEO e DP dell'emittente, ovvero da persone che svolgono analoghe funzioni, e attuato dal Consiglio di Amministrazione, dal management e da altro personale, volto a fornire la ragionevole certezza sull'attendibilità dell'informativa finanziaria e sulla capacità del processo di redazione del bilancio di produrre l'informativa finanziaria in accordo con i principi contabili di generale accettazione. Il sistema di controllo interno include quelle politiche e procedure che:*

- 1) attengono alla conservazione di registrazioni contabili che riflettano, con un ragionevole livello di dettaglio, accuratamente e fedelmente, le transazioni e le cessioni dei beni aziendali;*
- 2) forniscono la ragionevole certezza che le transazioni siano rilevate in modo tale da consentire la redazione del bilancio in accordo con i principi contabili di generale accettazione e che gli incassi e i pagamenti siano effettuati esclusivamente a seguito di adeguate autorizzazioni del management e degli amministratori<sup>121</sup>; e*
- 3) forniscono la ragionevole certezza circa la prevenzione o la tempestiva individuazione di acquisti, utilizzi o vendite non autorizzati di beni aziendali che potrebbero avere un effetto rilevante sul bilancio<sup>122</sup>*

---

<sup>121</sup> Gli errori non intenzionali riguardano invece le seguenti tipologie:

applicazione di principi contabili non appropriati;

errori nella formulazione delle stime;

errori nei processi transazionali che raccolgono, elaborano e forniscono le informazioni propedeutiche o funzionali alla redazione del bilancio;

errori od omissioni nell'informativa finanziaria.

<sup>122</sup> La rilevanza, che costituisce l'elemento fondamentale sulla base del quale il sistema di controllo interno che sovrintende la redazione del bilancio è progettato, realizzato e valutato, è determinata con riferimento all'obiettivo ultimo del sistema di controllo di proteggere l'investitore; in tal senso, l'informazione è rilevante se *la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione può influenzare le decisioni economiche e di investimento di coloro ai quali l'informazione stessa viene comunicata attraverso il bilancio* (International Standards of Auditing – ISA 320). In questo ambito rilevano sia gli elementi quantitativi e qualitativi che caratterizzano l'informazione sia le particolari circostanze della sua omissione o imprecisa rappresentazione.

<u>Obiettivi del sistema di controllo</u>	<u>Obiettivi di controllo</u>
	<i>Asserzioni di bilancio</i>
La rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica è veritiera e corretta, in accordo con i principi contabili di generale accettazione	Esistenza e accadimento
	Completezza
	Diritti e obbligazioni
	Valutazioni e rilevazioni
	Presentazione e informativa
	<i>Altri obiettivi di controllo</i>
Gli incassi e i pagamenti sono adeguatamente autorizzati	Rispetto dei limiti autorizzativi
Il patrimonio aziendale è adeguatamente salvaguardato	Segregazione dei compiti
	Controlli sulla sicurezza fisica e sull'esistenza dei beni
Le transazioni e le registrazioni sono documentate	Documentazione, archiviazione e tracciabilità delle operazioni
Conformità a leggi e regolamenti	Rispetto di leggi e di regolamenti relativi all'informativa finanziaria con valenza esterna

### **Il modello di riferimento**

Il COSO Report (o COSO Framework) definisce il controllo interno come il processo, attuato dal Consiglio di amministrazione, dal management e dal personale volto a fornire la ragionevole certezza relativamente al raggiungimento degli obiettivi aziendali rappresentati da:

- efficacia ed efficienza delle attività operative (*operations*);
- attendibilità dell'informativa finanziaria (*reporting*);
- conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili (*compliance*).

Le *attività operative* sono intese come l'insieme dei processi operativi attraverso cui si sviluppa il business aziendale; in questo ambito il sistema di controllo è finalizzato a garantire l'impiego efficace ed efficiente delle risorse interne ed esterne e include i controlli inerenti le performance aziendali e la salvaguardia del patrimonio aziendale. Il *reporting* è inteso come l'insieme dei processi di raccolta, elaborazione e pubblicazione delle informazioni di carattere economico-finanziario; in questo ambito il controllo è finalizzato ad assicurare l'attendibilità dell'informativa prodotta sia ai fini esterni sia ai fini interni per supportare le decisioni aziendali. La *conformità* alla normativa è l'osservanza da parte dell'impresa delle leggi e dei regolamenti in vigore relativi all'attività aziendale svolta (es. regolamentazione dei mercati, dei prezzi, normative fiscali, ambientali, etc.). Il COSO Report prevede che il raggiungimento degli obiettivi aziendali sia funzione della presenza e operatività di: un ambiente di controllo (*control environment*) inteso come l'insieme dei fattori (corporate governance, politiche di gestione del personale, codici di comportamento, etc.) in grado di influenzare in misura significativa la sensibilità del personale alle esigenze di controllo; azioni di identificazione e valutazione dei rischi (*risk assessment*), adeguatamente documentati e classificati in base alla loro rilevanza;

attività di controllo (*control activities*) rappresentate dalle politiche e dalle procedure adottate per mitigare (cioè ridurre a un livello accettabile) i rischi identificati che possono compromettere il raggiungimento degli obiettivi aziendali; un sistema informativo e dei flussi di comunicazione (*information & communication*) volti a garantire lo scambio di informazioni rilevanti tra il vertice aziendale e le unità operative (e viceversa); azioni di monitoraggio (*monitoring*) per verificare l'efficacia del disegno e il corretto funzionamento del controllo interno<sup>123</sup>. Restano esclusi gli obiettivi di presidio dell'efficacia e dell'efficienza delle attività operative e quelli di conformità alle leggi e ai regolamenti ad eccezione dei seguenti obiettivi specifici di controllo esplicitamente inclusi nel campo di applicazione del sistema di controllo interno che sovrintende la redazione del bilancio: • la salvaguardia del patrimonio aziendale (obiettivo specifico delle operations); • l'adeguata autorizzazione degli incassi e pagamenti (obiettivo specifico delle operations); • la conformità alle leggi e ai regolamenti di interesse nella predisposizione dell'informativa finanziaria (obiettivo specifico di compliance). Agli obiettivi indicati si aggiunge inoltre quello generale di documentabilità delle transazioni e delle rilevazioni contabili. La *salvaguardia del patrimonio aziendale* nell'ambito del sistema di controllo che sovrintende la redazione del bilancio è da intendersi come il processo volto a fornire la ragionevole certezza sulla prevenzione o sulla tempestiva individuazione di acquisti, utilizzi o cessioni non autorizzati di beni aziendali che potrebbero avere un effetto rilevante sul bilancio. In questo ambito, la salvaguardia del patrimonio aziendale si realizza essenzialmente mediante la *segregazione dei compiti* tra loro incompatibili e l'istituzione di *controlli sulla sicurezza fisica dei beni* (protezione fisica, inventari fisici e verifica della corrispondenza fisico-contabile). *L'adeguata autorizzazione degli incassi e pagamenti* è riferita all'adozione da parte dell'impresa di procedure che definiscano i passi autorizzativi necessari ad assicurare la ragionevole certezza che gli incassi e pagamenti siano correttamente effettuati e controllati. La *documentabilità delle transazioni e delle registrazioni* è da intendersi come la capacità dell'impresa di produrre la documentazione necessaria al fine di ricostruire la transazione e di valutare, con un ragionevole livello di dettaglio, che le registrazioni contabili riflettano accuratamente e fedelmente le transazioni avvenute<sup>12</sup>. La *conformità alle leggi e ai regolamenti* di interesse nella predisposizione dell'informativa finanziaria è relativa alle norme (i) che disciplinano direttamente la redazione e la pubblicazione/deposito del bilancio (ii) che incidono sulla determinazione dei valori in esso rappresentati (es. norme fiscali) (iii) emanate da altri enti (Consob, Autorità per l'energia elettrica e il gas, etc)<sup>124</sup>.

---

<sup>123</sup> Le disposizioni SEC relative al sistema di controllo interno che sovrintende la redazione del bilancio hanno l'obiettivo principale di assicurare che l'informativa finanziaria fornisca una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa, in accordo con i principi contabili di generale accettazione. Questo obiettivo trova nel COSO Report la sua collocazione all'interno del più ampio concetto di attendibilità del reporting riguardante anche l'informativa con valenza interna (ad esempio il controllo di gestione).

<sup>124</sup> L'ambiente di controllo è definito come l'insieme di valori, idee, motivazioni, convinzioni e comportamenti il cui riconoscimento e la cui condivisione da parte dell'organizzazione ne orienta in misura significativa il modo di operare, con particolare riferimento all'attività di controllo (COSO Report). Esso rappresenta l'elemento fondamentale del sistema di controllo su cui si innestano tutte le altre componenti; carenze significative in questo ambito comportano normalmente l'inadeguatezza dell'intero sistema. L'ambiente di controllo si articola nei seguenti elementi: • integrità e valori etici, filosofia e stile operativo del management; • corporate governance; • struttura organizzativa e attribuzione di potere e responsabilità; • competenze del personale. L'etica e l'integrità del management rappresentano l'evidenza più immediata della cultura aziendale, espressione delle norme di condotta, delle politiche aziendali, nonché dei metodi utilizzati per attuarle. Gli obiettivi d'impresa e i metodi utilizzati per realizzarli sono basati sulla definizione di priorità, su giudizi di valore e sullo stile di direzione che si traducono nel Codice di comportamento (Codice) dove sono esplicitati l'insieme dei principi riconosciuti, accettati e condivisi dall'impresa e dai suoi dipendenti, nonché le responsabilità assunte verso l'interno e verso l'esterno. Con riguardo in particolare agli obiettivi del sistema

Lo svolgimento delle attività aziendali si fonda sulla definizione della struttura organizzativa dell'impresa attraverso cui si realizza il processo di delega dei poteri che origina dalla nomina del Consiglio di amministrazione da parte dell'assemblea e si sviluppa lungo tutti i livelli della struttura secondo una logica a cascata coerente con il disegno organizzativo.

Alla delega dei poteri si accompagna l'attribuzione delle procure, valide per impegnare la società nei confronti di terzi, e delle deleghe interne, assegnate per l'approvazione delle operazioni senza rilevanza esterna. L'attribuzione è effettuata tenendo conto dell'importanza economica delle decisioni e delle complessità degli elementi oggetto di valutazione in modo da assicurare il coinvolgimento di livelli di supervisione appropriati prima che le azioni vengano compiute.

La corretta definizione e la corrispondente acquisizione delle competenze necessarie allo svolgimento di ogni specifico ruolo rappresenta la preconditione per il corretto svolgimento delle attività operative ad esso inerenti.

Il management ha la responsabilità di specificare il livello di competenza necessario per svolgere i differenti compiti nell'ambito dell'impresa individuando per ciascuno di essi i requisiti di conoscenza e le capacità tecniche necessarie<sup>125</sup>.

Il risk assessment è l'insieme delle attività volte a identificare e a valutare le azioni o gli eventi il cui verificarsi o la cui assenza compromette parzialmente o totalmente il raggiungimento degli obiettivi del sistema di controllo; nel caso specifico l'attendibilità dell'informativa finanziaria. Nell'ambito di queste attività, specifica attenzione è rivolta al rischio di frode identificando e valutando gli eventi e le condizioni (fattori di rischio) che potrebbero favorirne il realizzarsi all'interno dell'organizzazione.

L'identificazione e la valutazione del rischio è effettuata a livello *inerente*, non tenendo conto cioè dell'esistenza e dell'effettiva operatività di tecniche di controllo specifiche finalizzate ad eliminare il rischio stesso o a ridurlo a un livello accettabile<sup>126</sup>.

L'attività di valutazione dei rischi si articola in modo differente a seconda se si tratti di rischi identificati a livello di entità ovvero a livello di processo.

Nel primo caso, i rischi individuati sono generalmente considerati ad impatto potenzialmente rilevante sull'informativa finanziaria in considerazione della loro pervasività; per ciascuno di essi sono pertanto identificate adeguate tecniche di controllo volte a mitigarli.

---

di controllo sull'informativa finanziaria, il Codice contiene specifiche indicazioni in merito alla trasparenza contabile e alla diffusione di una mentalità orientata al controllo. La divulgazione, l'adozione del Codice e il monitoraggio della sua applicazione rappresentano la dimostrazione tangibile dell'attitudine al controllo da parte di un'organizzazione. L'ambiente di controllo è influenzato significativamente dalla composizione e dal ruolo di indirizzo e controllo in materia di informativa finanziaria, svolto dal Consiglio di amministrazione, dal Comitato per il controllo interno e dal Collegio sindacale.

<sup>125</sup> la conoscenza del ruolo attraverso la chiara definizione delle mansioni affidate;

• la conoscenza del processo nei quali è inserita la specifica mansione e delle logiche che ne sovrintendono il funzionamento ;

• la conoscenza delle attività ossia il "sapere come fare" determinate attività, con particolare riferimento a normative interne e/o esterne all'impresa;

• la conoscenza dei supporti tecnologici utilizzati nel normale svolgimento della propria mansione.

<sup>126</sup> Il processo di identificazione e valutazione si sviluppa su due livelli:

a livello di entità: il rischio è identificato e valutato a livello dell'entità organizzativa cui è riferibile la tipologia di rischio nel suo complesso; a livelli più alti, l'entità organizzativa coincide con il Gruppo, il settore, la Divisione/società;  
a livello di processo: il rischio è identificato e valutato a un livello di maggior dettaglio corrispondente al singolo processo e al singolo flusso informativo attraverso cui le informazioni di bilancio sono raccolte, elaborate e presentate.

Nel secondo caso, il processo di valutazione è maggiormente articolato e prende in considerazione i seguenti aspetti, spesso determinati con ampio ricorso a giudizi soggettivi:

- . rilevanza dell'impatto sull'informativa finanziaria potenzialmente derivante dall'assenza di controllo sul rischio identificato;

- . probabilità che il rischio si verifichi in assenza di controllo;

L'attività di controllo è l'insieme delle attività svolte al fine di ridurre a un livello accettabile il rischio connesso al mancato raggiungimento degli obiettivi identificati. Essa è realizzata istituendo ai diversi livelli organizzativi controlli specifici e controlli pervasivi, come di seguito definiti. I controlli specifici sono effettuati nel corso dello svolgimento delle attività operative al fine di prevenire Clinica Santa Giulia, individuare e correggere errori o irregolarità e consistono tipicamente in: rilascio di autorizzazioni, riconciliazioni di informazioni interne o esterne, verifiche di coerenza, richieste di conferma saldi, etc. Considerando la loro interrelazione con le attività operative, i controlli specifici sono anche indicati come controlli a livello di processi.

I controlli pervasivi<sup>127</sup> rappresentano elementi strutturali del sistema di controllo finalizzati a stabilire un contesto generale volto ad assicurare che le attività di processo siano eseguite e controllate in accordo con gli obiettivi definiti dal management. Di norma sono comuni a più processi nell'ambito dell'organizzazione aziendale.

Ai fini della corretta operatività delle diverse componenti del modello di riferimento, è essenziale la presenza di un efficace sistema informativo e di adeguati flussi di comunicazione funzionali al corretto svolgimento delle attività affidate ai diversi attori del sistema di controllo. Per sistema informativo si intende l'insieme dei flussi gestiti dagli applicativi di sistema (sistemi informatici) o cartacei relativi alla raccolta, elaborazione e distribuzione delle informazioni relative alle attività operative e di controllo. Il monitoraggio è l'insieme delle attività volte a verificare che il sistema di controllo sia correttamente disegnato e operativo; sulla base degli esiti di queste attività, riferiti a un arco temporale sufficientemente ampio al fine di assicurare l'affidabilità dei risultati ottenuti, il management esprime il proprio giudizio

---

<sup>127</sup> Le principali tipologie di controlli pervasivi sono: l'assegnazione di poteri e di compiti a diversi livelli coerentemente ai gradi di responsabilità richiesti, con particolare attenzione all'identificazione dei compiti chiave e alla loro assegnazione a persone qualificate; l'individuazione e la segregazione di compiti incompatibili. Questa tipologia realizza la separazione tra il soggetto che effettua le attività, quello che le controlla e colui che le autorizza. La segregazione dei compiti (che talvolta richiede la separazione a livello di funzioni) può essere realizzata, oltre che con strumenti di carattere organizzativo, anche mediante la realizzazione di separazioni fisiche di ambienti (es. accesso limitato a sale trading) e la definizione di profili di accesso ai sistemi e ai dati coerenti ai ruoli prestabiliti; la comunicazione chiara e formalizzata degli obiettivi di controllo interno del sistema, dei criteri di gestione dei rischi, delle politiche e delle procedure di controllo;

i controlli generali sui sistemi informatici finalizzati a ridurre a un livello accettabile il rischio di un loro non corretto funzionamento; essi sono riconducibili alle seguenti fondamentali categorie:

controlli sul centro elaborazione dati (Ced) costituiti da procedure di backup e di recupero dati nonché da dettagliati piani di sicurezza (contingency

□.o disaster recovery plan);

controlli sul software di sistema (sistema operativo, sistema di gestione dei database, software di rete, software di sicurezza e

sistemi di supporto) istituiti in fase di acquisizione, installazione e manutenzione del software al fine di assicurare il funzionamento del sistema nel suo complesso e del software applicativo;

controlli di accesso e profili di utenza finalizzati a proteggere il sistema da accessi e utilizzi non autorizzati e ad assicurare l'integrità dei dati e dei programmi. I controlli di accesso attivati tramite l'inserimento di user ID e di password personali sono volti a inibire l'utilizzo delle workstation da parte di utenti non autorizzati. I profili di utenza permettono l'utilizzo delle applicazioni coerentemente con la posizione organizzativa assegnata;

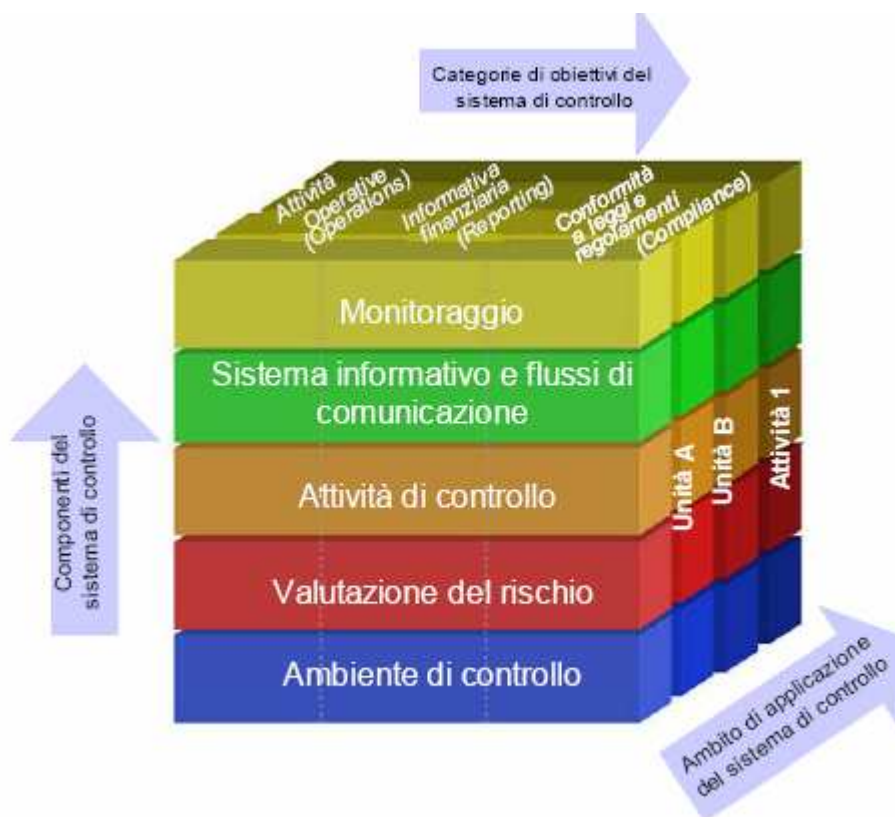
controllo dello sviluppo e della manutenzione del software applicativo costituiti essenzialmente da procedure di approvazione dei progetti di modifica, analisi di progetto, convalide, test e modalità di avviamento in produzione finalizzate ad assicurare che le modifiche siano correttamente e coerentemente effettuate;

controlli sui sistemi applicativi: rientrano in questa categoria i controlli periodici sui software applicativi volti ad assicurare che le elaborazioni siano complete, accurate e debitamente autorizzate;

controlli e programmi anti-frode riguardanti fattori di rischio specifici sia a livello di processo che di entità.



sull'efficacia del sistema di controllo alla data di chiusura dell'esercizio .



Come indicato in precedenza, le attività da svolgere in sede di prima applicazione e nella gestione a regime del sistema di controllo, sostanzialmente analoghe, partono dal confronto tra la situazione in essere, esaminata sotto il profilo delle distinte componenti previste dal COSO report (ambiente di controllo, valutazione dei rischi, attività di controllo, sistema informativo e flussi di comunicazione, monitoraggio), e le caratteristiche chieste nel modello di riferimento al fine di individuare i gap e quindi le aree di intervento<sup>128</sup>.

<b>Componente Coso Report</b>	<b>A livello di entità</b>	<b>A livello di processo</b>
<i>Ambiente di controllo</i>	Elementi strutturali del sistema di	Nessuna valutazione

<sup>128</sup> Un adeguato disegno dei controlli prevede la contemporanea esistenza di uno o più controlli specifici a fronte dei rischi di processo individuati, di controlli di monitoraggio di linea che assicurino e documentino il corretto funzionamento dei controlli specifici e di controlli pervasivi volti ad assicurare l'esistenza di elementi strutturali di controllo a carattere organizzativo e sistemico comuni a più processi e rischi

	controllo (Codice di comportamento; sistema di incentivazione; assegnazione di ruoli e responsabilità; etc.)	
<i>Valutazione dei rischi</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rischi di frode del top management e di altro personale</li> <li>• Rischi generali sui sistemi informatici</li> </ul>	Rischi specifici dei processi, ivi inclusi i rischi di frode
<i>Attività di controllo</i>	Ambiente di controllo e Sistema informativo e flussi di comunicazione	Controlli specifici allocati sui processi e controlli pervasivi riferibili agli specifici processi
<i>Sistema informativo e flussi di comunicazione</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adeguatezza dei flussi informativi in termini di contenuti, raccolta e distribuzione delle informazioni</li> <li>• Controlli generali sui sistemi informatici</li> <li>• Aspetti della comunicazione propri dell'ambiente di controllo</li> </ul>	Flussi di comunicazione interni ai processi
<i>Monitoraggio</i>	Monitoraggio indipendente	Monitoraggio di linea

Le singole tecniche di controllo possono essere valutate come “efficaci” o “parzialmente efficaci” nel raggiungere i singoli obiettivi di controllo. In particolare sono ritenute efficaci le tecniche di controllo che consentono di assicurare da sole, con ragionevole certezza, il raggiungimento dell’obiettivo di controllo. Sono definite come parzialmente efficaci le tecniche di controllo diseguate al fine di contribuire al raggiungimento dell’obiettivo di controllo in combinazione con altre.



## Ambiente di controllo

L'ambiente di controllo è definito come l'insieme di valori, idee, motivazioni, convinzioni e comportamenti il cui riconoscimento e la cui condivisione da parte dell'organizzazione ne orienta in misura significativa il modo di operare, con particolare riferimento all'attività di controllo. Esso rappresenta l'elemento fondamentale del sistema di controllo su cui si innestano tutte le altre componenti; carenze significative in questo ambito comportano normalmente l'inadeguatezza dell'intero sistema.

### Istruzioni

#### a) INTEGRITÀ E VALORI ETICI

<b>1</b>	<b>Sono designate specifiche funzioni interne (Garante e Comitato per il Codice di comportamento) demandate a favorire l'applicazione del Codice di comportamento (Codice)</b>
1.01	La società è dotata di un codice di comportamento che definisce i valori cui devono essere ispirati i comportamenti dei dipendenti e di tutti coloro che operano per il conseguimento degli obiettivi della società. In particolare il codice include i principi etici, i conflitti di interesse, i pagamenti illeciti, i comportamenti non competitivi e l'insider trading.
1.02	Esistono specifiche funzioni interne che hanno il compito istituzionale di favorire l'applicazione del Codice di comportamento.
<b>2</b>	<b>E' assicurata la diffusione massima del Codice presso il personale e presso i partner commerciali, economici e di consulenza</b>
2.01	Esiste un processo di comunicazione del Codice di comportamento a tutta l'organizzazione (ad es. pubblicazione sull'intranet aziendale, affissione in bacheca, ecc.) volto a garantire che il personale sia a conoscenza dell'esistenza del Codice di comportamento. Esiste un processo di comunicazione del Codice di comportamento a tutte le terze parti con cui l'organizzazione entra in rapporto (ad es. pubblicazione sul sito internet). Le apposite clausole contrattuali devono prevedere il rispetto dei principi in esso contenuti.
2.02	Il management e tutto il personale formalmente si impegna (tramite firma di apposita dichiarazione) al rispetto del codice di comportamento. La conferma del rispetto del codice etico è rinnovata con periodicità annuale.
<b>3</b>	<b>Il Codice è aggiornato al fine di adeguarlo all'evoluzione della sensibilità civile e delle normative di rilevanza per il Codice stesso</b>
3.01	Il Codice di Comportamento deve essere rivisto e aggiornato tempestivamente in modo da riflettere i cambiamenti della sensibilità civile e delle normative vigenti.
<b>4</b>	<b>E' messo a disposizione del personale ogni possibile strumento conoscitivo finalizzato all'interpretazione e all'attuazione delle norme contenute nel Codice</b>
4.01	L'importanza dei valori etici della società deve essere compresa da tutto il personale, compresi i neo-assunti, mediante ogni possibile mezzo volto all'interpretazione ed all'attuazione delle norme contenute nel Codice di comportamento (corsi formativi, traduzione in inglese del Codice, ecc.)

### Istruzioni

#### a) INTEGRITÀ E VALORI ETICI

<b>5</b>	<b>Vengono svolte tempestive verifiche in ordine ad ogni notizia di violazione delle norme del Codice</b>
5.01	La società deve svolgere tempestive verifiche in ordine ad ogni notizia di violazione delle norme del Codice di comportamento.
<b>6</b>	<b>In caso di accertata violazione del Codice sono attuate adeguate misure sanzionatorie</b>
6.01	Deve esistere un Etichs Officer e un processo che comunichi le violazioni ad un appropriato livello di management e prenda le necessarie azioni correttive nonché applichi le adeguate sanzioni.
<b>7</b>	<b>Esistono adeguati flussi informativi finalizzati alla ricezione, trattamento e archiviazione delle segnalazioni, anche anonime, in merito a presunte violazioni del Codice o di norme interne e esterne compiute dai dipendenti e non</b>
7.01	La società prevede adeguati flussi informativi finalizzati alla ricezione, trattamento e archiviazione delle segnalazioni, anche anonime, in merito a presunte violazioni del Codice di comportamento o di norme interne e esterne compiute dai dipendenti e non

#### b) COMPETENZA DEL PERSONALE

<b>8</b>	<b>Il personale ha competenze adeguate in relazione alle proprie responsabilità</b>
8.01	Programmazione qualitativa e quantitativa del personale La società adotta un iter per la programmazione qualitativa e quantitativa dei fabbisogni di personale che è in grado di: -pianificare i fabbisogni di personale; -prevedere la tempestiva copertura di posizioni vacanti; -programmare interventi per soddisfare i fabbisogni; -monitorare il rispetto della normativa.
8.02	Reperimento, selezione ed inserimento del personale La società adotta una normativa che disciplina le modalità di reperimento, selezione ed inserimento del personale (sia dirigente sia non dirigente). In particolare la normativa prevede: -l'analisi preliminare dei profili di competenza standard relativi ai ruoli da coprire; -la valutazione dei curricula sulla base dei suddetti profili in fase di selezione/mobilità sia interna che esterna ("background check"); -la valutazione dei carichi pendenti del personale prima della relativa assunzione; -la realizzazione di prove ed interviste adeguate al ruolo da coprire attraverso cui sono verificate le conoscenze/esperienze del candidato. Tale normativa risulta opportunamente comunicata ed applicata.
8.03	Sviluppo delle competenze La società definisce modalità operative attraverso cui realizzare programmi formativi e di crescita professionale. I contenuti minimi delle suddette modalità operative riguardano i seguenti punti: -analisi dei fabbisogni formativi; -progettazione, organizzazione ed erogazione degli interventi formativi.
<b>9</b>	<b>Il personale ha una visione d'insieme dei processi aziendali ed è consapevole dei riflessi delle proprie attività nell'iter di formazione dell'informativa finanziaria</b>
9.01	Consapevolezza degli impatti sull'informativa finanziaria Il personale ha una visione d'insieme dei processi aziendali ed è consapevole dei riflessi delle proprie attività nell'iter di formazione dell'informativa finanziaria.

b) COMPETENZA DEL PERSONALE

<b>10</b>	<b>Il management ha caratteristiche e competenze frutto di esperienze maturate nell'ambito di diversi uffici e/o funzioni aziendali</b>
10.01	<p>Conoscenza della società La società adotta strumenti per favorire la copertura dei ruoli manageriali con personale (Top management -posizioni di livello apicale con elevate responsabilità) che abbia una visione di insieme della società e degli impatti della propria attività sui principali processi aziendali. La condizione viene soddisfatta attraverso:</p> <p>-la programmazione e la adozione di percorsi di carriera che favoriscano anche la mobilità; -un programma di formazione finalizzato allo sviluppo di competenze trasversali; -la disponibilità per il management di strumenti per la gestione e la condivisione delle conoscenze a livello società nel suo insieme.</p>
<b>11</b>	<b>Il management si avvale di professionisti interni ed esterni per le valutazioni in materia di contabilità, informativa finanziaria e controllo interno</b>
11.01	<p>Processi di supporto alle decisioni Il management si avvale delle funzioni di assistenza specialistica e/o di consulenti esterni per la risoluzione di problematiche significative.</p>
<b>12</b>	<b>Il management prevede periodici aggiornamenti in materia di contabilità e informativa finanziaria</b>
12.01	<p>Sviluppo delle competenze in materia di contabilità e informativa finanziaria La società definisce modalità operative e responsabilità organizzative attraverso cui realizzare programmi formativi in materia di contabilità e informativa finanziaria</p>
<b>13</b>	<b>Esistono mansionari e organigrammi funzionali per la descrizione delle responsabilità e la loro valutazione</b>
13.01	<p>Descrizione delle responsabilità dei ruoli manageriali La società adotta strumenti per l'adeguata definizione dei contenuti dei ruoli manageriali in termini di competenze richieste e responsabilità. Tale documentazione è:</p> <p>-periodicamente aggiornata, coerentemente al business aziendale; -comunicata e condivisa con i titolari dei ruoli manageriali e ai loro superiori</p>
13.02	<p>Valutazione delle performance (manageriali) La società adotta un sistema di valutazione periodica delle capacità manageriali: -adeguato al profilo dell'individuo; -condiviso con il valutato; -omogeneo per tipologia di livello professionale; -integrato con i principali sistemi di sviluppo del personale</p>

Istruzioni

c) CORPORATE GOVERNANCE

<b>14</b>	<b>La governance della società è affidata ad un organo di amministrazione in conformità alla normativa e ai regolamenti di riferimento</b>
14.01	Descrivere la composizione del Consiglio di Amministrazione (di seguito CdA).
14.02	La Società prevede un processo formalizzato e documentato per la verifica iniziale e periodica dei requisiti d'indipendenza e onorabilità dei membri del CdA stabiliti dalla legge e dai regolamenti. In particolare tale verifica viene effettuata attraverso appositi strumenti (a titolo esemplificativo: dichiarazioni standard per la comunicazione dell'indipendenza; raccolta degli aggiornamenti del curriculum vitae dei membri).
14.03	Descrivere i compiti del CdA.
14.04	Esiste una pianificazione delle riunioni periodiche del CdA. Esiste un processo documentato e formalizzato per la tempestiva convocazione di riunioni su tematiche specifiche in caso di necessità (in relazione sia a tematiche relative a rischi di business sia a tematiche di carattere contabile amministrativo-finanziario).
14.05	Viene aggiornata una lista con le richieste, i chiarimenti e i supplementi di informazioni che i consiglieri (e i sindaci) formulano al Presidente CdA e all'Amministratore Delegato nel corso delle riunioni consiliari.
14.06	I membri del CdA ricevono informazioni sufficienti sull'andamento di business, nonché le informazioni per poter svolgere le proprie attività.
14.07	La società è dotata di una struttura organizzativa deputata: -allo studio della normativa societaria e della corporate governance; -alle attività di segreteria societaria; -al coordinamento dei flussi in materia societaria.
<b>15</b>	<b>Il Collegio Sindacale di Clinica Santa Giulia SpA, nei limiti consentiti dalla normativa italiana, svolge le funzioni attribuite d</b>

## Istruzioni

### c) CORPORATE GOVERNANCE

15.04	Le leggi o i regolamenti applicabili del paese di appartenenza stabiliscono o prevedono criteri per l'indipendenza del collegio (o organo) dalla società emittente o dal suo management.
15.05	Il Collegio (o l'organo), in conformità con le leggi o i regolamenti applicabili del paese di appartenenza, o con i documenti di governo della società, è responsabile, nei limiti di quanto permesso dalla legge, per la nomina, la revoca e la supervisione (ivi inclusa, nei limiti di quanto permesso dalla legge, per la nomina, la revoca e la supervisione (ivi inclusa, nei limiti di quanto permesso dalla legge, la responsabilità di dirimere le controversie tra il management e il revisore in materia di informativa finanziaria) dell'operato di qualsiasi società di revisione incaricata della preparazione o emissione della relazione di revisione o della fornitura di altri servizi di consulenza, revisione o attestazione per la società emittente.

15.06	Il Collegio deve stabilire procedure per: (i) il ricevimento, l'archiviazione e il trattamento delle segnalazioni ricevute dalla società riguardanti tematiche contabili, di sistema di controllo interno contabile o di revisione contabile; (ii) l'invio confidenziale o anonimo da parte dei dipendenti della società di segnalazioni riguardanti tematiche contabili o di revisione discutibili
15.07	Il Collegio ha il potere di ricorrere a consulenti indipendenti come ritiene necessario per lo svolgimento delle proprie attività

### Istruzioni

#### c) CORPORATE GOVERNANCE

<b>15F</b>	<b>L'Amministratore Delegato e il Direttore Amministrativo danno comunicazioni adeguate e tempestive agli organi di controllo in merito a frodi di qualunque ammontare che hanno coinvolto il personale dirigente o posizioni rilevanti nel sistema di controllo interno</b>
15F.01	Esistono dei flussi di comunicazione formalizzati verso l'Amministratore Delegato e il Direttore Amministrativo nel caso di frodi di qualunque ammontare che riguardano o che hanno coinvolto il personale dirigente o posizioni rilevanti nel sistema di controllo interno.

### Istruzioni

#### d) FILOSOFIA DEL MANAGEMENT E STILE OPERATIVO

<b>16</b>	<b>La rotazione del management e dei responsabili che svolgono attività di supervisione è monitorata e valutata.</b>
16.01	La rotazione del management e delle funzioni deputate al controllo è monitorata e valutata
<b>17</b>	<b>La Società considera la funzione amministrativa come uno strumento per monitorare il sistema di controllo sull'informativa finanziaria</b>
17.01	La Società considera la funzione amministrativa come uno strumento per monitorare il sistema di controllo sull'informativa finanziaria.
<b>18</b>	<b>La Direzione amministrativa del Gruppo svolge attività di coordinamento e controllo sulle funzioni amministrative delle Divisioni/Società controllate</b>
18.01	Esistono funzioni accentrate presso la Capogruppo che svolgono attività di direzione e coordinamento sulle funzioni amministrative delle Divisioni/Società controllate del Gruppo

18.02	Esistono strumenti attuativi (norme, calendari, incontri con il management delle società del Gruppo) dell'attività di direzione e coordinamento parte della Direzione Amministrativa nei confronti delle funzioni amministrative delle Divisioni/Società controllate del Gruppo
<b>19</b>	<b>Le responsabilità all'interno delle società controllate sono chiaramente individuate, con particolare riferimento alle attività di istituzione, mantenimento e valutazione del disegno e dell'operatività del sistema di controllo sull'informativa finanziaria</b>
19.01	Le responsabilità all'interno delle società controllate sono chiaramente individuate, con particolare riferimento alle attività di istituzione, mantenimento e valutazione del disegno e dell'operatività del sistema di controllo sull'informativa finanziaria.
<b>20</b>	<b>Il management adotta politiche contabili che riflettono nel modo migliore la realtà economica dell'impresa</b>

## Istruzioni

### d) FILOSOFIA DEL MANAGEMENT E STILE OPERATIVO

<b>21</b>	<b>Le politiche retributive sono legate ad obiettivi economico-finanziari realistici</b>
21.01	Principi di riferimento per le politiche retributive La società definisce ed aggiorna periodicamente le proprie politiche retributive ispirandole a criteri di meritocrazia, contribuzione alla creazione di valore ed equità interna.
21.02	Strumenti per l'attuazione delle politiche retributive La società adotta sistemi di remunerazione del personale basati sulla definizione di un set di obiettivi coerenti tra di loro a livello di struttura (es. Balanced Scorecard) che favoriscano il raggiungimento di performance elevate. La società adotta un sistema di valutazione periodica delle performance -basato su indicatori definiti, misurabili e oggettivi; -adeguato al profilo dell'individuo; -condiviso con il valutato; -omogeneo per tipologia di livello professionale; -integrato con i principali sistemi di sviluppo del personale.
<b>22</b>	<b>Esiste un giusto equilibrio fra la quota di retribuzione fissa e quella variabile legata al raggiungimento di obiettivi di performance aziendali misurati tramite indicatori economico-finanziari</b>
22.01	Struttura retributiva La struttura retributiva viene definita considerando il ruolo ricoperto, il contributo al raggiungimento dei risultati aziendali e le performance individuali. Essa viene adeguatamente comunicata enfatizzando tra l'altro il rispetto dei principi etici. Esiste inoltre, ed è disponibile a tutti gli interessati uno strumento per il monitoraggio del processo di valutazione delle performance.

### e) RUOLI E RESPONSABILITÀ

<b>23</b>	<b>I compiti e le responsabilità operative sono individuati con chiarezza</b>
23.01	Articolazione delle strutture organizzative Esistono documenti organizzativi che descrivono i ruoli e le responsabilità delle funzioni inserite nelle macrostrutture. I documenti organizzativi che descrivono le responsabilità delle strutture organizzative vengono comunicate attraverso un processo formalizzato a ciascun titolare delle posizioni. La suddetta documentazione è disponibile inoltre per tutta la popolazione aziendale con mezzi adeguati (es. intranet aziendale).



23.02	Aggiornamento della struttura organizzativa Esiste un processo formalizzato di aggiornamento periodico della struttura organizzativa.
<b>24</b>	<b>Il disegno organizzativo è definito favorendo forme di controllo reciproco e il bilanciamento delle diverse esigenze e obiettivi aziendali</b>
24.01	Sistema di deleghe e di poteri La società fornisce al management poteri di firma e deleghe interne coerenti al livello gerarchico e all'unità organizzativa presidiata, attraverso un processo formalizzato che disciplina i criteri di: -attribuzione; -comunicazione agli interessati; -aggiornamento della documentazione.
<b>25</b>	<b>Esiste una periodica rotazione dei compiti tra le risorse di una o più unità</b>

### Istruzioni

Politica di Rotazione La società fornisce al management strumenti in grado di favorire la condivisione delle conoscenze e di realizzare una periodica rotazione delle risorse in diversi ruoli aziendali.

#### f) SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE

<b>26</b>	<b>Esiste un'unità espressamente preposta al controllo di gestione</b>
26.01	La Società è dotata di una struttura organizzativa preposta al controllo di gestione.
26.02	Esiste un processo strutturato (responsabilità, attività, tempistica, etc.) e formalizzato di budget.
<b>27</b>	<b>L'unità preposta al controllo di gestione esamina regolarmente (es. con cadenza mensile o trimestrale) gli indicatori chiave di performance (margini, indici di redditività, etc.) e ne rileva gli scostamenti significativi</b>
27.01	L'unità preposta al controllo di gestione esamina regolarmente (ad es. a cadenza mensile o trimestrale) il budget ed i key performance indicator (Budget, utili, obiettivi finanziari, obiettivi operativi), rilevando gli scostamenti significativi. Tale attività viene svolta mediante l'utilizzo di report che consentono di monitorare l'andamento della gestione e di identificare altresì eventuali andamenti anomali/errori.
<b>28</b>	<b>L'unità preposta al controllo di gestione indaga circa le cause degli scostamenti significativi rilevati</b>
28.01	L'unità preposta al controllo di gestione esamina regolarmente (ad es. a cadenza mensile o trimestrale) il budget ed i key performance indicator (Budget, utili, obiettivi finanziari, obiettivi operativi), indagando e formalizzando gli scostamenti significativi.
<b>29</b>	<b>A fronte degli scostamenti significativi rilevati e delle cause accertate sono intraprese opportune azioni correttive</b>
29.01	Esiste un processo strutturato (responsabilità, attività, tempistica, etc.) di identificazione delle azioni correttive necessarie per l'allineamento gestione agli obiettivi aziendali

<b>30</b>	<b>Il budget e il forecast sono aggiornati nel corso dell'esercizio per riflettere il mutare delle condizioni originarie</b>
30.01	Esiste un processo strutturato (responsabilità, attività, tempistica, etc.) di riprevidone del budget (Forecast) attuato in corso d'anno effettuato sulla base dei mutamenti dello scenario di riferimento, degli eventi gestionali e dei dati consuntivi rilevati

### Valutazione del rischio

L'attività di valutazione del rischio è volta a identificare e a valutare le azioni o gli eventi il cui verificarsi o la cui assenza compromette parzialmente o totalmente il raggiungimento degli obiettivi aziendali, con particolare riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria prodotta ai fini esterni e interni per supportare le decisioni aziendali.

## Istruzioni

### a) DEFINIZIONE, COMUNICAZIONE E CONTROLLO DEGLI OBIETTIVI DI BUSINESS

<b>1</b>	<b>Esiste un processo strutturato e documentato di pianificazione strategica che prevede la definizione, la periodica revisione e l'eventuale aggiornamento degli obiettivi di business.</b>
1.01	Esiste un processo aziendale di pianificazione strategica, formalmente documentato e divulgato. In particolare sono regolamentate le responsabilità, gli strumenti e la tempistica per la definizione degli obiettivi di business
1.02	L'esistenza del processo è stata adeguatamente comunicata al personale
1.03	Il processo prevede la periodica revisione e l'eventuale aggiornamento degli obiettivi di business al fine di allinearli ai cambiamenti esterni ed interni
1.04	La società è dotata di adeguati strumenti di supporto per le attività di definizione, periodica revisione ed eventuale aggiornamento degli obiettivi di business
1.05	La tempistica del processo di pianificazione strategica è controllata attraverso la verifica delle scadenze
<b>2</b>	<b>I piani strategici e i budget annuali sono costruiti sulla base di obiettivi realistici</b>
2.01	Gli obiettivi tengono conto dell'esperienza passata e degli scenari economici di riferimento
2.02	Gli obiettivi sono realistici e sostenibili nel tempo
2.03	Gli obiettivi aziendali sono collegati ai singoli settori/aree di business
2.04	Gli obiettivi sono misurabili

2.05	Sono definite modalità con cui sono individuate e regolarmente trasmesse le informazioni generate all'interno della società rilevanti per il raggiungimento degli obiettivi
<b>3</b>	<b>Gli incentivi per il raggiungimento degli obiettivi di piano o di budget sono adeguatamente bilanciati da obiettivi di accuratezza e affidabilità del reporting</b>
3.01	Gli obiettivi di piano o di budget includono anche gli obiettivi di conformità alla normativa vigente inclusi gli obiettivi di accuratezza e affidabilità del reporting.

## Istruzioni

### a) DEFINIZIONE, COMUNICAZIONE E CONTROLLO DEGLI OBIETTIVI DI BUSINESS

<b>4</b>	<b>Gli elementi principali del piano strategico nonché gli obiettivi di dettaglio del budget sono comunicati ai competenti livelli nell'ambito del Gruppo e sono da questi correttamente compresi e adottati</b>
4.01	E' previsto il processo di formalizzazione e comunicazione degli obiettivi di business dalla Capogruppo alle BU/società del gruppo e da quest'ultime al proprio management.
4.02	Il Piano/budget e gli obiettivi della società sono rivisti e discussi ogni anno durante un incontro alla presenza del management. Il management invia feed back periodici sul raggiungimento degli obiettivi definiti.
4.03	Gli obiettivi di business sono rivisti dal CdA al fine di verificarne la congruenza con quelli di Gruppo.
<b>5</b>	<b>Gli obiettivi strategici sono definiti considerando il livello di rischio che il management è disposto ad accettare. A regime il rischio è mantenuto entro i livelli definiti.</b>
5.01	Gli obiettivi strategici sono definiti considerando il livello di rischio che il management è disposto ad accettare. A regime il rischio è mantenuto entro i livelli definiti.

### b) IDENTIFICAZIONE, VALUTAZIONE E GESTIONE DEL RISCHIO

<b>6</b>	<b>Esiste un processo strutturato e documentato di identificazione dei rischi basato sull'analisi di fattori interni ed esterni e sulle relative implicazioni sull'informativa finanziaria.</b>
6.01	Verificare l'esistenza di un processo strutturato di rilevazione dei rischi sia a livello di entità che a livello di processo che comprenda le seguenti fasi: -Definizione dei criteri per l'identificazione delle società e dei processi rilevanti (parametri quantitativi/qualitativi) -Identificazione delle società in ambito SOA (società rilevanti e altre imprese) -Identificazione dei processi rilevanti correlati all'informativa finanziaria -Identificazione dei rischi teorici sulla base delle asserzioni di bilancio/altri obiettivi di controllo -Definizione dei rischi specifici.
<b>6F</b>	<b>Esiste un processo strutturato e documentato di identificazione dei rischi di frode (Fraud Risk Assessment)</b>
6F.01	Il processo deve considerare i rischi di frode (Fraud Risk Assessment), ovvero i rischi connessi ad atti intenzionali che possono comportare un'attività fraudolenta informativa finanziaria e distrazione di asset aziendali.
6F.02	Il processo di identificazione dei rischi di frode (Fraud Risk Assessment) prevede l'analisi dei fattori interni ed esterni cioè degli eventi/condizioni che indicano pressioni/incentivi, opportunità e attitudini/razionalizzazioni a compiere un'azione fraudolenta. Il processo considera tra l'altro: i rischi avvenute in passato, segnalazioni su frodi o comportamenti illeciti.
6F.03	I rischi di frode sono valutati e prioritizzati a livello inerente (senza considerare i controlli esistenti) e tenendo conto della tipologia (fraudolenta informativa finanziaria, distrazione di asset aziendali, altro), dell'impatto in bilancio (alto, medio, basso) e della probabilità di accadimento (probabile, possibile, remoto) in base a considerazioni qualitative e/o quantitative.

6F.04	Il processo è aggiornato periodicamente per considerare, a titolo di esempio, cambiamenti nelle attività, trend di settore, nuovi sistemi informatici, acquisizioni, cambiamenti organizzativi, risultanze dei processi di auto valutazione dei controlli, risultanze delle attività di monitoraggio e risultanze delle attività di internal audit.
6F.05	Il processo di Fraud Risk Assessment è svolto da personale con adeguato livello di autorità e competenza. In particolare, tale processo coinvolge il management, personale di diverse funzioni aziendali ed il personale che ha una significativa conoscenza/controllo/influenza delle attività che compongono un processo rilevante (business process owner).

## Istruzioni

### b) IDENTIFICAZIONE, VALUTAZIONE E GESTIONE DEL RISCHIO

<b>7</b>	<b>Esiste un processo strutturato che consenta di gestire tempestivamente i cambiamenti dei fattori interni e esterni.</b>
7.01	Il processo di risk assessment prevede periodici follow-up (almeno annuale) per verificare se si siano verificati eventi che: -aggiungano nuovi rischi all'elenco esistente (es. acquisizione di società e/o sviluppo di nuove linee di business) -incidano sulla probabilità di accadimento o intensificano i rischi già rilevati (es. reingegnerizzazione dei processi, implementazione di nuovi applicativi software, modifiche organizzative) La funzione responsabile del risk assessment deve monitorare: -eventi societari che riguardano l'acquisizione/cessazione di linee di business; -modifiche dei processi operativi a seguito di implementazioni delle applicazioni informatiche; -modifiche organizzative.
<b>8</b>	<b>L'identificazione dei rischi tiene conto anche delle relazioni significative con parti terze (es. outsourcer).</b>
8.01	L'elenco dei rischi possibili deve tenere conto dei rapporti esistenti con terze parti, ai fini della valutazione dovrà essere tenuto conto di: -esistenza di un'anagrafica dei fornitori -esistenza nei contratti con gli outsourcer, di espliciti riferimenti a assicurazioni e/o certificazioni attinenti le verifiche sul proprio Sistema di Controllo Interno.
<b>9</b>	<b>I rischi identificati sono valutati in base al loro impatto e alla loro probabilità di accadimento.</b>
9.01	La valutazione dei rischi deve avvenire con metodi qualitativi che tengano conto della probabilità di accadimento e dell'impatto.
<b>10</b>	<b>Il piano di audit è definito coerentemente alla valutazione del rischio.</b>
<b>11</b>	<b>Il management definisce i piani di azione da attuare per mitigare i rischi significativi individuati.</b>
11.01	Esistono evidenze che i referenti dei processi/funzione, a fronte della comunicazione dei rischi rilevanti, abbiano predisposto azioni per la mitigazione del rischio.
11.02	Per ognuna delle azioni intraprese deve esistere un'evidenza che il rischio residuale è stato formalmente accettato.

## Istruzioni

### b) IDENTIFICAZIONE, VALUTAZIONE E GESTIONE DEL RISCHIO

12	<b>Gli organi di controllo e il management ricevono, per le rispettive competenze, report periodici sui rischi significativi individuati e sui risultati delle azioni attuate per mitigarli.</b>
12.01	Esiste un processo di reporting circa i rischi rilevati e le attività di controllo poste in essere. Il processo di reporting deve chiaramente identificare: -flusso di comunicazione (es differenti canali di reporting per Organi di controllo e management) -tipologia di reporting. -periodicità della comunicazione.
12RA	<b>Esistono normative che prevedono la gestione dei rischi non strettamente legati all'informativa finanziaria.</b>
12RA.01	Esistono normative per la gestione di rischi non strettamente legati all'informativa finanziaria, quali , a titolo esemplificativo: rischio complessivo industriale, ambientale, finanziario.

#### e) RISCHIO DI NON CORRETTA APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

13 Esistono processi che consentono alla funzione amministrativa di conoscere e gestire i cambiamenti del contesto aziendale e della normativa che potrebbero avere effetti sui principi contabili adottati La funzione amministrativa si aggiorna sui cambiamenti della normativa e sulle novità in tema di principi contabili attraverso riviste specializzate di settore e/o specifici website e/o continui corsi di aggiornamento

13.01 Esistono flussi informativi per identificare i cambiamenti significativi del contesto aziendale e della normativa da condividere con le funzioni amministrative del Gruppo

**14 La funzione amministrativa ha un processo strutturato di definizione, revisione e aggiornamento delle normative interne in materia di informativa finanziaria (criteri di rilevazione e valutazione, piano di contabilità, etc.)**

Esiste un processo/struttura di definizione, revisione e aggiornamento delle normative interne in materia di informativa finanziaria (Norme di Gruppo, Piano di contabilità di gruppo, Piano di alimentazione del sistema Mastro )

14.01 Sono elaborati appositi memorandum in occasione di importanti variazioni delle procedure amministrative

**15 La funzione amministrativa esamina con il Revisore contabile il corretto recepimento nelle normative interne di cambiamenti complessi nei principi contabili**

15.01 Il manuale sui principi contabili è esaminato con il Revisore esterno

16 Le normative interne sono diffuse al personale coinvolto nel processo di formazione dell'informativa finanziaria

16.01 Descrivere come i principi contabili da applicare sono comunicati e come se ne verifica il relativo rispetto.

**17 Il rischio di non corretta applicazione delle normative interne in materia di informativa finanziaria è mitigato attraverso opportune azioni formative**

#### Istruzioni

#### d) RISCHIO DI FRODE

18F	<b>Le procedure aziendali mitigano opportunamente il rischio di management override (frode commesse da parte del top management) attuabile con: -registrazioni contabili intenzionalmente non appropriate o non corrette.</b>
-----	---

18F.01	Esistono procedure che regolamentano le modalità e le responsabilità di effettuazione delle registrazioni contabili
18F.02	Esiste una funzione/organo che riesamina periodicamente un campione di scritture contabili al fine di appurarne la correttezza e la completezza
<b>19F</b>	<b>Le procedure aziendali mitigano opportunamente il rischio di management override (frodi commesse da parte del top management) attuabile con: -elaborazioni extracontabili (operazioni di assestamento, riconciliazione dei saldi, scritture di consolidamento, riclassificazioni) inappropriate o non corrette che determinano alterazioni dell'informativa finanziaria</b>
19F.01	Esiste una procedura che disciplina la chiusura dei processi contabili prevedendo attività operative nonché di controllo e le relative responsabilità
19F.02	Esiste una funzione/organo che riesamina le scritture di chiusura contabile al fine di appurarne la correttezza e la completezza
<b>20F</b>	<b>Le procedure aziendali mitigano opportunamente il rischio di management override (frodi commesse da parte del top management) attuabile con: -stime basate intenzionalmente su assunzioni non veritiere o non ragionevoli oppure formulate utilizzando principi e metodologie contabili non corretti</b>
20F.01	Esiste una procedura che regola l'effettuazione delle stime e le assunzioni su cui le stime si basano e i principi e le metodologie contabili adottate
20F.02	Esiste una funzione/organo che riesamina le risultanze dei processi di stima e le metodologie adottate
<b>21F</b>	<b>Le procedure aziendali mitigano opportunamente il rischio di management override (frodi commesse da parte del top management) attuabile con: transazioni straordinarie e/o non di routine (non attinenti alla normale attività aziendale) di ammontare rilevante</b>
21F.01	Esiste una procedura volta a regolare e documentare le operazioni straordinarie e/o non di routine di ammontare rilevante
21F.02	Esiste una funzione/organo che riesamina la contabilizzazione delle operazioni straordinarie e/o non di routine di ammontare rilevante e la relativa documentazione di supporto.
<b>22F</b>	<b>Il management dispone di specifici programmi o procedure per monitorare i fattori di rischio di frode e per fronteggiare e mitigare i rischi di frode individuati</b>
22F.01	Il management ha adottato un programma specifico per mitigare i rischi di frode sviluppato secondo le seguenti cinque componenti: -creazione di un ambiente di controllo idoneo a influenzare la sensibilità del personale nei confronti dei controlli antifrode; -identificazione e valutazione dei rischi potenziali di frode; -creazione e sviluppo di un sistema di attività di controllo idoneo a mitigare i rischi di frode; -sviluppo di informazioni e comunicazioni adeguate per favorire l'identificazione di potenziali rischi di frode e l'individuazione e la prevenzione del verificarsi di attività fraudolente; -sviluppo di attività di monitoraggio per verificare l'adeguatezza del disegno dei programmi e dei controlli antifrode.
22F.02	La Società ha individuato un organo che monitora il programma antifrode

L'attività di controllo è l'insieme delle attività svolte al fine di ridurre ad un livello accettabile il rischio connesso al mancato raggiungimento degli obiettivi identificati.

## Istruzioni

### a) SISTEMA NORMATIVO AZIENDALE

1	<b>Le normative aziendali regolano e documentano tutte le policy e i processi rilevanti della società; esse sono definite coerentemente agli indirizzi dati dalla Clinica</b>
2	<b>Le normative aziendali indicano chiaramente i controlli da eseguire, prevedendone responsabilità, periodicità, modalità di svolgimento e documentazione. I controlli specifici sono affidati al personale operativo che li esegue nel corso del normale svolgimento delle attività. L'efficacia di questi controlli è oggetto di supervisione da parte del management.</b>
3	<b>Esistono flussi informativi sui risultati delle attività di controllo che consentono alle appropriate posizioni aziendali di conoscere le eventuali carenze e quindi definire e attuare le conseguenti azioni correttive</b>
4	<b>La società rivede periodicamente le normative aziendali al fine di assicurarne l'adeguato aggiornamento. I responsabili dell'aggiornamento sono chiaramente identificati.</b>

### b) SISTEMA AMMINISTRATIVO CONTABILE

5	<b>Esistono criteri e procedure formalizzate che regolano i processi di contabilizzazione e di chiusura del bilancio</b>
6	<b>I criteri e le procedure di contabilizzazione e di chiusura del bilancio sono applicati coerentemente anche nell'ambito dei bilanci interni</b>

## Istruzioni

### b) SISTEMA AMMINISTRATIVO CONTABILE

7	<b>Le valutazioni, le stime e le transazioni inusuali rilevanti nonché le scritture contabili atipiche (non standard) sono oggetto di revisione da parte del management</b>
8	<b>Non è consentito apportare modifiche al documento di bilancio che non riflettano registrazioni presenti nel sistema contabile e che non siano debitamente documentate</b>
8.01	Le modifiche al documento di bilancio, perché siano ammesse, devono essere debitamente documentate e giustificate da scritture contabili (rettifiche, riclassifiche, etc.) presenti nel sistema informativo.
8.02	Sono previsti adeguati livelli autorizzativi per l'effettuazione delle modifiche al documento di bilancio.
8.03	La massima posizione amministrativa verifica il contenuto della lettera di attestazione standard predisposta dalla Capogruppo al fine di accertare che il contenuto rifletta in modo completo le attività svolte, segnala e motiva eventuali integrazioni da apportare e successivamente procede con il sign-off della lettera di attestazione richiesta dalla capogruppo a valle delle attività indicate nei punti precedenti.

### c) SEGREGAZIONE DEI COMPITI E LIVELLI AUTORIZZATIVI

<b>9</b>	<b>Esiste un'adeguata segregazione delle attività incompatibili (es. separazione tra la contabilità e la gestione fisica dei beni)</b>
9.01	Sono rispettati i principi di segregazione delle funzioni e delle attività incompatibili dei seguenti processi aziendali tipici della singola entità: - Ciclo passivo: emissione ordine di acquisto, ricevimento beni/lavori e servizi, registrazione fatture, pagamenti; -Ciclo attivo: registrazione ordine di vendita, gestione listino prezzi, emissione fatture, registrazione incassi; -Magazzino: ricevimento beni, spedizioni, inventario fisico; -Tesorieri: incassi, pagamenti, riconciliazioni bancarie; -Cespiti: approvazione acquisti/investimenti, registrazione transazioni; -Personale: modifica anagrafica personale, gestione presenze, calcolo retribuzioni, pagamenti; -Contabilità generale: approvazione scritture contabili, registrazione e approvazione delle scritture contabili, registrazione e approvazione dei sezionali.
9.02	Qualora uno o più elementi di segregazione delle attività incompatibili risultino non presenti, indicare i controlli compensativi in atto.

### Istruzioni

#### c) SEGREGAZIONE DEI COMPITI E LIVELLI AUTORIZZATIVI

<b>10</b>	<b>E' richiesta l'approvazione preventiva da parte del management per consentire l'accesso a specifiche applicazioni o database</b>
10.01	Esiste una procedura/strumento/linea guida che definisce l'accesso ai sistemi informativi e le relative responsabilità del management nella attribuzione/verifica di validità degli accessi, che sia conforme ai principi di segregazione sopra indicati.
<b>11</b>	<b>Sono previsti adeguati livelli autorizzativi per l'effettuazione delle scritture di assestamento (integrazione e rettifica) di fine periodo</b>
11.01	Sono definiti chiaramente ruoli e responsabilità nell'ambito delle scritture di chiusura.
11.02	Esiste un processo per l'attribuzione/verifica di validità degli accessi ai sistemi utilizzati per effettuare le scritture contabili.

#### d) CONTROLLI DI NATURA OPERATIVA

<b>12</b>	<b>Sono previste riconciliazioni sui conti significativi di bilancio e appropriati review (ad. es. riconciliazioni bancarie, riconciliazioni magazzino fisico/contabile)</b>
12.01	Sono previste verifiche delle esistenze fisiche (cassa, partecipazioni, magazzino, cespiti, etc.) e la riconciliazione con la contabilità generale.
12.02	E' prevista la riconciliazione periodica con fonti esterne (crediti, debiti, garanzie, banche)
<b>13</b>	<b>In presenza di significative e ricorrenti rettifiche conseguenti all'attività di riconciliazione sono svolte adeguate indagini al fine di determinarne le ragioni ed individuarne i responsabili</b>
	Il management ha definito soglie accettabili di differenze fisico-contabili con riferimento al singolo business.



13.01	
13.02	Esiste un'analisi storica delle differenze fisico-contabile ed un'attività di monitoraggio, indagine dei trend inusuali, etc.
<b>14</b>	<b>Esistono normative aziendali definite per prevenire l'accesso non autorizzato, ovvero la distruzione, di documenti, registrazioni, file, programmi o altri beni aziendali</b>
14.01	Esistono normative aziendali finalizzate alla prevenzione dell'accesso non autorizzato (adeguata protezione dei beni aziendali), ovvero della distruzione, di documenti, registrazioni, file, programmi o altri beni aziendali.
14.02	Estrapolare gli aspetti di accesso ai sistemi informatici.

#### **Sistema informativo e flussi di comunicazione**

Ai fini della corretta operatività delle diverse componenti del modello di riferimento è essenziale la presenza di un efficace sistema informativo e di adeguati flussi di comunicazione funzionali al corretto svolgimento delle attività affidate ai diversi attori del sistema di controllo. Obiettivo del sistema informativo e dei flussi di comunicazione è garantire la comprensione da parte di tutti gli attori del sistema di controllo dei rispettivi ruoli e responsabilità e consentire la corretta operatività delle altre componenti del modello.

### Istruzioni

#### a) COMUNICAZIONE DELLE RESPONSABILITÀ RELATIVE AL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

<b>1</b>	<b>Il management comunica le responsabilità in materia di controllo interno a tutti i livelli organizzativi</b>
1.01	Esistono strumenti normativi/procedure che definiscono i principi, gli obiettivi e le responsabilità delle unità organizzative in materia di controllo interno.
1.02	Esiste un processo di comunicazione degli strumenti normativi/procedure in materia di controllo interno da parte del management a tutti i livelli organizzativi.
1F.03	Esiste un processo di comunicazione dei programmi e controlli antifrode da parte del management
<b>2</b>	<b>Il management promuove attività di formazione e incontri per diffondere la cultura in materia di controllo interno e di informativa finanziaria</b>
2.01	Esistono specifiche attività formative, promosse dal management, volte a diffondere la conoscenza in materia di controllo interno e di informativa finanziaria
<b>3</b>	<b>Le politiche, gli organigrammi e le strutture organizzative sono formalizzate e diffuse ai dipendenti</b>
3.01	Esistono strumenti organizzativi (ad. es. organigramma) che descrivono i ruoli e le responsabilità per funzione/posizione. I documenti sono disponibili a tutti i dipendenti coinvolti nel sistema di controllo interno.

<b>4</b>	<b>La direzione amministrativa coordina il flusso di reporting sullo stato del sistema di controllo interno sull'informativa societaria per garantire che siano stati raggiunti i relativi obiettivi di controllo</b>
4.01	La direzione amministrativa coordina il flusso di reporting sullo stato del sistema di controllo interno sull'informativa societaria per garantire che siano stati raggiunti i relativi obiettivi di controllo.

b) SISTEMI INFORMATICI E ATTENDIBILITÀ DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA

<b>5</b>	<b>Il piano strategico ICT è definito coerentemente alle strategie aziendali e tiene in adeguata considerazione l'obiettivo di attendibilità dell'informativa finanziaria da produrre ai fini interni ed esterni</b>
5.01	La società è dotata di policy e procedure che disciplinano il processo di definizione del piano strategico ICT.
5.02	La società ha definito ruoli e responsabilità in ambito ICT per lo sviluppo del piano strategico ICT e per il monitoraggio dell'evoluzione tecnologica.

Istruzioni

b) SISTEMI INFORMATICI E ATTENDIBILITÀ DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA

5.03	Le policy/procedure per la pianificazione strategica ICT prevedono: -il collegamento degli obiettivi strategici ICT agli obiettivi di business; -l'approvazione del piano da parte del management, -la verifica periodica del piano medesimo.
5.04	Il piano strategico ICT considera i cambiamenti tecnologici e le opportunità di mercato, definisce l'architettura informatica della società e gli indirizzi connessi alla sicurezza ICT.
5.05	Le policy/procedure per la pianificazione prevedono la redazione di un piano ICT a breve termine conforme agli obiettivi del piano strategico ICT.
5.06	Le policy/procedure per la pianificazione prevedono la periodica revisione del piano ICT a breve termine.
5.07	Il piano strategico ed il piano a breve termine ICT è comunicato alle parti interessate.
<b>6</b>	<b>Le procedure utilizzate assicurano che le informazioni rilevanti ai fini amministrativi siano raccolte, elaborate, riassunte e divulgate in modo appropriato e con tempestività</b>
<b>7</b>	<b>La funzione ICT è dotata di risorse umane con conoscenze tecniche ed esperienza professionale adeguate al raggiungimento degli obiettivi aziendali</b>
<b>8</b>	<b>Nella funzione ICT esiste un processo strutturato e documentato di identificazione dei rischi di sicurezza e di adozione delle opportune misure a copertura degli stessi.</b>

Istruzioni

b) SISTEMI INFORMATICI E ATTENDIBILITÀ DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA	
9	<b>La funzione ICT è soggetta ad una valutazione periodica da parte di un terzo indipendente, ai fini della verifica di qualità.</b>
10	<b>La funzione ICT ha definito indicatori appropriati per misurare l'efficacia e l'efficienza delle attività IT</b>

c) RACCOLTA E DISTRIBUZIONE DELLE INFORMAZIONI	
11	<b>Il management monitora le informazioni esterne rilevanti per l'azienda</b>
12	<b>Il sistema informativo di reporting fornisce periodicamente e tempestivamente un'adeguata informativa sui risultati aziendali</b>
12.01	Esiste un sistema informativo di reporting (budget, consuntivo, forecast) per la rilevazione periodica e tempestiva dell'informativa sui risultati aziendali; in particolare per l'identificazione degli scostamenti rispetto al budget.
13	<b>Il management riceve dettagliate informazioni che gli consentono di identificare le azioni necessarie da intraprendere</b>
14	<b>Il Direttore Amministrativo incontra periodicamente il management di linea per discutere dei risultati operativi</b>
15	<b>Il Direttore Amministrativo riceve informazioni dettagliate che consentono di monitorare in modo adeguato i risultati finanziari</b>

### Istruzioni

c) RACCOLTA E DISTRIBUZIONE DELLE INFORMAZIONI	
16	<b>Sono definite e condivise scadenze per la produzione del reporting periodico tali da consentire lo svolgimento di opportune attività di esame e controllo</b>

d) EVOLUZIONE DEL SISTEMA INFORMATIVO E DEI FLUSSI DI COMUNICAZIONE	
17	<b>E' dedicata adeguata attenzione alle esigenze informative espresse dalla funzione amministrativa</b>
17.01	Esistono meccanismi di integrazione dei sistemi contabili (specie per le società del Gruppo aventi sede in Paesi che adottano diversi schemi contabili) anche al fine di garantire l'affidabilità delle rilevazioni utili ai fini della predisposizione del bilancio consolidato
18	<b>Le risorse dedicate al sistema informativo di reporting sono adeguate</b>
18.01	La società è dotata di policy e procedure relative alla formazione delle risorse umane in ambito ICT. Le policy/procedure di formazione, in particolare, prevedono le seguenti fasi: -la pianificazione della formazione; -la progettazione della formazione; -l'autorizzazione alla partecipazione ai corsi formativi; -l'erogazione della formazione; -la consuntivazione della formazione (valutazione della formazione ed aggiornamento delle competenze professionali).

19	<b>La società è dotata di una funzione competente a sviluppare, documentare, divulgare e aggiornare le policy e procedure relative alle attività ICT.</b>
19.01	Esiste una funzione competente a sviluppare, documentare, divulgare e aggiornare le policy e procedure relative alle attività ICT.

e) <b>SEGNALAZIONI RIGUARDANTI TEMATICHE CONTABILI, DI CONTROLLO INTERNO, DI REVISIONE E IN MERITO A DISTRAZIONE DI PATRIMONIO AZIENDALE ("Whistle-Blowing")</b>	
20F	<b>Esistono procedure per la ricezione, l'archiviazione e il trattamento delle segnalazioni ricevute dalla Società riguardanti tematiche contabili, di sistema di controllo interno contabile, di revisione contabile e in merito a distrazione di patrimonio aziendale.</b>

### Istruzioni

21F	<b>A fronte di segnalazioni accertate sono intraprese azioni correttive adeguate per rimuovere le carenze/criticità rilevate</b>
22F	<b>A fronte delle violazioni e frodi accertate, sono assunti provvedimenti a carico dei responsabili e comunicati ai dipendenti che le hanno segnalate</b>

#### General Computer Controls (GCC)

I controlli generali sui sistemi informatici sono finalizzati a ridurre ad un livello accettabile i rischi connessi al funzionamento non corretto dei sistemi informatici.

#### INFORMATION SYSTEM OPERATION (ISO)

23 Tutte le operazioni batch e on-line sono eseguita nei tempi opportuni e nei modi stabiliti e supportate da stampe di controllo. Il management supervisiona e assicura la manutenzione dei sistemi informatici che governano le attività operative

24

Sono eseguiti solo programmi autorizzati.

#### INFORMATION SECURITY (IS)

25 Sono implementati e configurati procedure e strumenti di sicurezza logica al fine di limitare l'accesso a programmi, dati, ed altre risorse del sistema informativo.

26 Sono utilizzate procedure e strumenti di sicurezza logica al fine di limitare l'accesso a programmi, dati, ed altre risorse del sistema informativo.

### Istruzioni

#### INFORMATION SECURITY (IS)

27	Le limitazioni fisiche agli accessi sono implementate e gestite al fine di garantire un accesso o uso dei dati autorizzato.
28	Tutte le risorse informatiche sono sottoposte ad una adeguata sicurezza fisica e logica..

## APPLICATION SYSTEM IMPLEMENTATION &amp; MAINTENANCE (ASIM)

29	I nuovi sistemi sono adeguatamente installati e le loro funzionalità rispettano le direttive della direzione.
30	La conversione dei dati verso i nuovi sistemi è completa, precisa e corretta.
31	Tutte le richieste di aggiornamento delle applicazioni esistenti sono elaborate tempestivamente
32	Tutte le modifiche sono adeguatamente installate e le modifiche effettuate rispettano le direttive della direzione.

## DATABASE IMPLEMENTATION &amp; SUPPORT (DBI)

33	La struttura dei dati, come definita nel sistema di gestione dei database (o suoi equivalenti), è adeguatamente implementata e risponde alle direttive della direzione.
34	Tutte le modifiche alla struttura dei dati esistente sono sviluppate tempestivamente.
35	Tutte le modifiche alla struttura dei dati sono adeguatamente installate e rispondono alle direttive della direzione.

## Istruzioni

## NETWORK SUPPORT (NS)

36	Il nuovo software per le reti e le telecomunicazioni viene adeguatamente sviluppato e le sue funzioni rispondono alle direttive aziendali.
37	Tutte le modifiche richieste al software per le reti e le telecomunicazioni sono tempestivamente installate.
38	Le modifiche al software per le reti e le telecomunicazioni sono adeguatamente installate e le loro funzioni rispettano le direttive della direzione.

## SYSTEM SOFTWARE SUPPORT (SSS)

39	Il nuovo software di sistema è adeguatamente installato e le sue funzioni rispondono alle direttive della direzione
40	Tutte le modifiche al software di sistema sono effettuate tempestivamente.
41	Le modifiche al software di sistema sono adeguatamente installate e le loro funzioni rispondono alle direttive della direzione.

**Monitoraggio**

Il monitoraggio è l'insieme delle attività volte a verificare che il sistema di controllo sia correttamente disegnato e operativo; sulla base degli esiti di queste

attività, riferiti ad un arco temporale sufficientemente ampio al fine di assicurare l'affidabilità dei risultati ottenuti, il management esprime il proprio giudizio sull'efficacia del sistema di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

Si distinguono due tipologie di monitoraggio:

- il monitoraggio di linea (ongoing monitoring activities);
- il monitoraggio indipendente (separate evaluations).

## Istruzioni

- a) OBIETTIVI E RESPONSABILITÀ DELLA FUNZIONE DI INTERNAL AUDIT

<b>1</b>	<b>Obiettivo delle attività dell'Internal Audit è la verifica indipendente delle attività svolte dalle funzioni aziendali</b>
1.01	Esistenza di un mandato formale che stabilisce la finalità, ambito di intervento, la mission, le autorità e responsabilità dell'attività di Internal Audit
<b>2</b>	<b>L'Internal Audit ha un numero di risorse adeguato ed è strutturato in modo tale da conseguire gli obiettivi della funzione</b>
<b>3</b>	<b>L'Internal Audit dell'Eni/principale società operativa/società ha l'autorità per verificare ogni attività del Gruppo/settore/società</b>
3.01	Il mandato definisce: -la posizione della funzione IA nell'organigramma aziendale (centralizzata o decentralizzata) -autorizza l'accesso incondizionato ai dati, alle persone, agli archivi ed ai beni aziendali, ogni volta che ciò sia necessario per lo svolgimento dell'audit -l'ambito di intervento -definisce l'ampiezza dell'attività di IA, esecuzione del lavoro e riporto dei risultati
<b>4</b>	<b>I piani di audit sono il frutto di un processo formalizzato di risk assessment</b>
4.01	Esiste un risk assessment formalizzato su tutti i processi di Business
4.02	Il risk assessment è svolto almeno una volta l'anno.
4.03	Il responsabile internal audit stabilisce un piano delle attività basato sull'analisi dei rischi. Il piano risulta basato sulla prioritizzazione dell'intervento (processi, funzione, location) di Risk Assessment. Il piano rispetta il principio di copertura e rotazione delle attività soggette ad audit.

#### Istruzioni

a)	<b>OBIETTIVI E RESPONSABILITÀ DELLA FUNZIONE DI INTERNAL AUDIT</b>
<b>5</b>	<b>L'organizzazione è dotata di un dipartimento audit interno responsabile della revisione delle attività e dei controlli IT</b>
<b>6</b>	<b>Il personale dell'Internal Audit ha esperienza e competenza adeguate al ruolo</b>
6.04	
<b>7</b>	<b>Le risultanze del lavoro dei team di Internal Audit sono sottoposte a supervisione al fine di assicurare che il lavoro sia stato svolto secondo le modalità previste dal piano</b>

#### Istruzioni

b)	<b>ADERENZA AGLI STANDARD PROFESSIONALI DEL PERSONALE DELLA FUNZIONE DI INTERNAL AUDIT</b>
----	--

<b>8</b>	<b>L'Internal Audit è indipendente dalle attività su cui svolge l'attività di controllo</b>
<b>9</b>	<b>L'Internal Audit comunica direttamente con gli organi di controllo</b>
9.01	Sono previsti momenti di condivisione dei risultati degli interventi condotti durante l'anno secondo uno scadenziario condiviso con il Comitato di Controllo interno e Collegio Sindacale
9.02	Sono previsti degli strumenti di reporting che sintetizzano le situazioni di criticità, i problemi di controllo e corporate governance per il Comitato di Controllo interno ed il Collegio Sindacale
9F.03	E' prevista una comunicazione tempestiva di situazioni di criticità potenzialmente/presumibilmente causate da atti fraudolenti agli organi di controllo
<b>10</b>	<b>All'Internal Audit è proibito avere ruoli operativi nelle attività oggetto di controllo</b>
<b>11</b>	<b>Esiste un processo strutturato di comunicazione dei risultati delle attività di Internal Audit agli organi di controllo ed al management responsabile delle attività oggetto di audit</b>

**c) MONITORAGGIO E VALUTAZIONE COMPLESSIVA DEI RISULTATI DEL SISTEMA DI CONTROLLO**

<b>12</b>	<b>E' definito un sistema di reporting delle attività di monitoraggio e un software di supporto</b>
12.01	Il monitoraggio (di linea o indipendente) è realizzato attraverso un sistema strutturato di reporting sui rischi e sui controlli in essere.
12.02	La reportistica è disponibile su un supporto informatico e l'accesso è garantito agli organi preposti al controllo
12.03	In azienda è definito un processo di Follow-up volto a valutare l'adeguatezza, l'efficacia e la tempestività delle azioni intraprese dal management in risposta alle raccomandazioni e ai rilievi individuati

**Istruzioni**

**c) MONITORAGGIO E VALUTAZIONE COMPLESSIVA DEI RISULTATI DEL SISTEMA DI CONTROLLO**

<b>13</b>	<b>I risk owner inseriscono e attestano nell'ambito del software lo svolgimento delle attività di monitoraggio</b>
13.01	Sono state individuate persone (risk owner) volte a presidiare il corretto svolgimento del monitoraggio di linea
<b>14</b>	<b>La veridicità delle attestazioni dei risk owner sono verificate a campione dalla funzione di Internal Audit</b>
14.01	Attraverso un processo di Risk Assessment è definito il piano di monitoraggio indipendente sui controlli a livello di processo e di entity

15	<b>Le carenze rilevanti o i significativi punti di debolezza sono monitorati e segnalati al Collegio sindacale (o organo di controllo equivalente) e al Revisore contabile</b>
15.01	Le carenze sono comunicate al revisore esterno ed agli organi di controllo



# BIBLIOGRAFIA

ACHARD P., CASTELLO V., PROFILI S., // *ruolo della dialettica regione - azienda nel governo del sistema sanitario*, in RIREA, Gennaio - Febbraio, 2004.

AIIA (Associazione Italiana Internal Auditors), *Standard internazionali e Guide Interpretative per la Pratica Professionale dell' Internal Auditor*, 2003.

AIROLDI G., FORESTIERI G., *Corporate Governance*, ETAS, 1998.

AITA G., // *supporto dell'Internal Auditing all'attività di risk management*, in RIREA, Novembre - Dicembre 2004.

ALLEGRI M., D'ONZA G., *Internal Auditing e Risk Assessment: un'indagine empirica*, in AUDITING n. 45, 2002.

AMADUZZI A., *L'Azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Unione Tipografico, Terza Ed., 1978.

AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET, 1976

AMODEO D. (a cura di). *La certificazione professionale dei bilanci*, Giannini, 1973.

AMODEO D., *Ragioneria Generale delle Imprese*, Giannini Editore, 1979.

ANESSI PESSINA E., CANTU' E., (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2003*, EGEA, 2003.

ANSELMINI L., *Il controllo di gestione nelle Amministrazioni Pubbliche: un approccio aziendale*, in RIREA, Luglio - Maggio, 1997.

ANSELMINI L., SAITA M., *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore libri, 2002.

ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Management Control in Non Profit Organization*, McGraw-Hill Irwin, Seventh Ed., 2005.

BERETTA S., *valutazione dei rischi e controllo interno*, EGEA, 2004. BERGAMASCHI M., *L'organizzazione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, 2004.

BERGAMINI M., *Genesi e Sviluppo del controllo di gestione nella cultura aziendale e professionale*, in CONTABILITÀ E CULTURA AZIENDALE, Anno 2003, vol.III, n.2.

BERTINI U., *Introduzione allo studio dei rischi nell'economia aziendale*, Giuffrè Editore, 1968.

BERTINI U., // *sistema d'azienda. Schemi di analisi*. Torino, Giappichelli, 1990.

BESTA F., *La Ragioneria*, Casa Editrice Dott. Vallardi, Seconda Ed., 1909.

BIRINDELLI G., BRUNO E., TARABELLA A. (a cura di), *La Business Ethics e la Comunicazione esterna*

*d'impresa*, FrancoAngeli, 2002.

BORGONOVÌ E., *I problemi della p.a. non si risolvono se non si vola alto*, in AZIENDA PUBBLICA, anno XVII, n. 4, Ottobre - Dicembre 2004.

BORGONOVÌ E., *Il federalismo fiscale va moderato*, in AZIENDA PUBBLICA, n. 5, 1999.

BORGONOVÌ E., *Prevedere le conseguenze del nuovo sistema dei controlli*, in AZIENDA PUBBLICA, n. 6, 1999.

BORGONOVÌ E., *La Sanità italiana tra trasformazione e cambiamento*, in MECOSAN, n. 28, 1998.

BORGONOVÌ E., *L'impresa pubblica*, Giuffrè Ed., 1979.

BORGONOVÌ E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea. IV Ed., 2004.

BORGONOVÌ E. (a cura di), *// controllo della spesa pubblica*, EGEA, 1995. BORGONOVÌ E. (a cura di), *// controllo economico nelle aziende sanitarie*, EGEA, 1990.

BORGONOVÌ E. (a cura di), *Introduzione all'Economia delle Amministrazioni Pubbliche*, Giuffrè, 1984.

BORGONOVÌ E., ZANGRANDI A., *L'Ospedale. Un approccio economico aziendale*, Giuffrè, 1988.

BRACALI MARCELLO Proceeding of the Health Telematics '95. Health in the information society, CNR-Area Ricerca Pisa.

BRESCIANI S., *La Corporate Governance nel sistema impresa: prospettive di analisi e relazionali*, Giappichelli Ed., 2000.

BROGLI GIUGGI A., *Uniformità e Peculiarità dell 'Azienda Pubblica*, in RIREA, Marzo -Aprile 2003.

BRUNO G., *L'azienda come sistema di convertitore di valori economici in valori culturali*, in RIREA, Gennaio - Febbraio, 1999.

BRUNI G., *Integrità Aziendale, Internai Auditor e Sistema di Controllo Interno dopo l'approvazione del Testo Unico: il processo di autovalutazione ed i rapporti con il management*, in IL CONTROLLO LEGALE DEI CONTI, Anno II, Maggio - Agosto 1998.

BRUSA L., *Contabilità dei costi*, Giuffrè, 1995.

BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*. Giuffrè, 2000.

BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione*, ETAS libri, 1991. BUBBIO A. (a cura di), *Balanced Scorecard*, ISEDI, 2000.

BUTTERY R., HURFORD C., SIMPSON R.K., *Auditing in the Public Sector*, CIPFA, 1989.

CAMPEDELLI B., *L'evoluzione dottrinale degli studi sulle funzioni di controllo interno amministrativo aziendale*, in RIREA, Luglio, 1986.

CAPASSO A. *Finanza di progetto. Risorse pubbliche e private per la realizzazione delle opere di*

pubblica utilità Franco Angeli 2003.

CASANA G., *10 elementi per realizzare un'efficiente e moderna attività di Internai Auditing*, in AUDITING, n. 47, 2003.

CASANA G., *Accettabilità del Rischio e raggiungimento degli obiettivi*, in AUDITING, n. 52, 2005.

CASATI G. (a cura di), *Il percorso del paziente*, EGEA, 1999.

CASATI G. (a cura di), *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, EGEA, 1996.

CASATI G. (a cura di), *Programmazione e Controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, 2000.

CALLAHAN D., *La medicina impossibile*. Baldini&Castoldi. 2000.

CESARONI F., *La comunicazione interna come strumento di governo della complessità ospedaliera*, in MECOSAN, n. 34, 2000.

CHIEFFI L. (a cura di), *// diritto alla salute alle soglie del terzo millennio. Profili di ordine etico, giuridico ed economico*, G.Giappicheili Ed, 2003.

CICA, *Guidance on Control*, 1995.

CODA V., *L'orientamento strategico dell'impresa*. UTET, 1988.

CODA V., *Per un buon governo delle aziende sanitarie pubbliche*, in AZIENDA PUBBLICA, n.2-3, 2000.

COMOLI M., *I sistemi di controllo interno nella corporate governance*, EGEA, 2002.

COOPERS&LYBRAND, *U sistema di controllo interno, Progetto Corporate Governance per l'Italia*, il Sole24Ore libri, 1997,

CORBELLA S., PECCHIARI N., (a cura di) *Internai Auditing*, EGEA 1999.

CORBELLA S., *// sistema di Controllo Interno: una "rivisitazione nella prospettiva dell'attività di auditing"*, in RIREA, Maggio - Giugno, 2000. I

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, 2004.

CRISTIANI P., PINCIROLI F., StefaNELLI M. (a cura di), *I Sistemi informativi sanitari*, Patron Ed., 1996.

CRIVELLIMI M., *Sanità e Salute: un conflitto di interesse*, FrancoAngeli, 2004.

DEL VECCHIO M., COSMI L. (a cura di), *Il risk management nelle aziende sanitarie*. McGraw-Hill, 2003.

DE FRANCHIS R., *Sanità. L'azione manageriale nelle Aziende Sanitarie ed Ospedaliere*, DELSON,

2005.

DE MINICO L., *Lezioni di Ragioneria*, Dott. Pironti Ed., 1944. Di TORO, *Governarne Etica e Controllo*, CEDAM, 2000.

DITTMIEIER C, *Un modello integrato di "Control Governance"*, in AUDITING, n. 41, 2001.

DONNA G., RICCABONI A. (a cura di), *Manuale di controllo di gestione*, IPSOA, 2003.

D'ORIANO R., *Aziende e Soggetti nel raffronto fra economia d'azienda e pensiero organizzativo*, CEDAM, 1985.

D'ORIANO R., *I conti del nuovo Bilancio d'Esercizio*, CEDAM, 1985.

GIORDANO V., SICURANZA G., TRILASSI M., PAUDICE G., *Linee guida per la valutazione dei dirigenti del Sistema Sanitario Regionali*, Poligrafica Ariello Ed., 2003.

FARNETI G., *Verso una nuova definizione di "azienda", con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in RIREA, Luglio - Agosto, 1999.

FEE (Federation des Experts Comptables Europeens), *Risk management and Internal Control in the EU -Discussion Paper*, March 2005.

FERRARIS FRANCESCHI R., *Etica ed Economicità*, in RIREA, Maggio - Giugno, 2002.

FILOSA MARTONE R., *Lezione di Economia e Gestione delle Azienda di Servizio Pubblici*, CUEN, 2005.

GASPARRI C, MACINATI M.S., *Risultato aziendali e strumenti manageriali: un indagine riferita al settore sanitario*, in RIREA, Luglio - Agosto, 2003.

GIORGETTI R., *Legislazione ed organizzazione del servizio sanitario*, Maggioli Ed., 2004.

GRANDORI A., *Corporate Governance and Firm Organization: Microfoundations and structural Forms*, Oxford University Press, 2004.

GROSSI G, *Il ruolo dell'Internal Auditing nel Risk Management*, in AUDITING, n. 43. 2002.

GROSSI G. *Internal Auditing. L' inizio di una nuova avventura*. Associazione Italiana Internal Auditors, 2002.

GUCCIONE V., *La nuova fisionomia del controllo interno. Modelli organizzativi e prime esperienze*, in RIVISTA TRIMESTRALE DI DIRITTO PUBBLICO, 1998, pag. 771 e ss.

HAYES R., DASSEN R., SCHILDER A., WALLAGE P-, *Principles of Auditing*, Pearson Education, Second Ed., 2005.

HINNA L., *Pubbliche Amministrazioni: Cambiamenti di Scenario e strumenti di controllo interno*, CEDAM, 2002.

- HOLMES S., SUSTEIN C. R., *Il costo dei diritti*. Il Mulino, 2000.
- IANDOLOC, HANAU C, *Etica ed Economia nella "Azienda" Sanità*, FrancoAngeli, 1994.
- IA, *Information Technology Controls*, 2005
- IPPOLITO A., *La Valutazione del personale negli enti locali e nelle aziende sanitarie*, CEDAM, 2003.
- IPPOLITO A., LEONARDO M., // *management per progetti nel governo della sanità*, Merck Sharp & Dohme, 2004.
- KEASEY K., WRIGHT M., *Corporate Governance. Responsibility. Risks and Remuneration*, Wiley&Sons, 1997.
- LEARDINI C, // *controllo nella dottrina economico ~ aziendale*, in RIREA, Luglio -Agosto 1997.
- LEGA F., *Logiche e strumenti di gestione per processi in sanità*, McGraw-Hill, 2001. LEVAGGI R., CAPRI S., *Economia Sanitaria*, FrancoAngeli, 1999.
- LISI P., / *sistemi di controllo interno in primo piano*, AMMINISTRAZIONE & FINANZA n. 20, 1998.
- MANES ROSSI F., *La crisi dell 'Azienda Pubblica*, CEDAM,, 2002.
- MARINIELLO L.F., *Revisione Interna ed Esterna: anomalie comportamentali*, in RJREA, Marzo-Aprile, 2001.
- MARTTNELLI M., *L 'intervento dello Stato nelle Aziende Pubbliche Ospedaliere*, Il Sole24 Ore Libri, 2001.
- MASINI C. *La contabilità ed il bilancio nelle Aziende Sanitarie*, Frè Ed., 1959. MASINI C, *Economia d'Azienda*, Unione tipografico - editrice torinese. 1977.
- MERCURIO R., ADINOLFI P., *La clinical Governance, possibile soluzione si fabbisogni di integrazione nelle aziende sanitarie*, in MECOSAN, n.53, 2005.
- MESSIER W.F. Jr, *Auditing*, McGraw-Hill. 2000.
- MUSSARI R., *Il management delle Aziende Pubbliche*, CEDAM, 1993.
- MUSSARI R., Di TORO P., *Etica ed Efficienza del management pubblico: un approccio Economico Aziendale*, in AZIENDA PUBBLICA, 1993.
- NITOGLIA L., *L'Ambiente di controllo secondo il CoSO Report: confronto con altre fonti*, in AUDITING, n. 44, Maggio - Agosto 2002.
- OLLA G., PAVAN A., // *Management nell 'Azienda Sanitaria*, Giuffrè Ed., 2002.
- ONIDA P., *Economia d'Azienda*, UTET, 1960.
- ONIDA P., *Le discipline Economico - Aziendali. Oggetto e Metodo*, Giuffrè Ed., 1998.
- PALMIERI G., // *sistema di controllo interno: la separazione delle responsabilità*, in AUDITING,

.n. 40, 2001.

PELLICANO M., MORETTA G., // *ruolo dell'Etica nelle amministrazioni pubbliche*, in AZIENDA PUBBLICA, n. 3, 2004.

PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella Pubblica Amministrazione*, Franco Angeli 2002.

PICKETT K.H. SPENCER, *The Internal Auditor at World. A practical Guide to Everyday Challenges*, Wiley & Sons, 2004.

PICKETT K.H. SPENCER, *The Internal Auditing Handbook*, Wiley & Sons, 2003.

PINI M. // *sistema di controllo interno. Dimensioni logico aziendali e valenze normative*, EGEA, 2000.

POWER M., *La società dei controlli*, Comunità, 2002.

REA M., *Sulla natura delle aziende sanitarie pubbliche in a pianificazione strategica e il controllo di gestione nella sanità*, in RiREA, Gennaio - Febbraio, 1998.

ROOT SJ., *Beyond COSO*, Wiley&Sons, 1998.

RUSCIO G.M, *Analisi del clima etico aziendale da realizzare mediante un sondaggio anonimo di tutti i dipendenti*, in AUDITING, n.46, 2003.

RUSCONI G., *L'etica dell 'impresa nell 'ambito degli studi economico - aziendali*, in RIREA Settembre - Ottobre 1996.

SAITA M, KAINICH F., SARACINO P., *La pianificazione strategica e il controllo di gestione nella sanità*, Il Sole 24 Ore libri, 2002.

SAITA M., *Programmazione e Controllo*, Giuffrè Ed, 1996.

SALVATORE C. *I sistemi di controllo nell'economia delle Aziende Sanitarie Pubbliche*, CEDAM, 2000.

SANNINO G-, *Vecchi e nuovi orientamenti in materia di controllo di gestione: brevi note*, in RIREA, Gennaio - Febbraio 2003.

SBATTELLA P., *Controllo di gestione e internai auditing negli enti locali. Dal sistema di controllo alla formulazione dei parametri*, in AUDITING, n. 43, 2002.

SCIARELLI S., *Business Quality and Business Ethics*, in TOTAL QUALITY MANAGEMENT VoI.13,n. 8,2001.

SCOGNAMIGLIO G., *Controlli e Ruolo dei Revisori nella PA*, in II GIORNALE DEI REVISORI, Anno XXV - Numero 2 - Marzo/Aprile 2001.

- SCOGNAMIGLIO G., *Gli Enti Locali scoprono l'Auditing Interno*, in // *Giornale dei Revisori*, Anno XXV — Numero 1 - Gennaio/Febbraio 2001.
- SICCA L., *La gestione strategica dell'impresa*, CEDAM, 1998.
- SORCI C., *Dall'assistenzialismo allo sviluppo*. Giappichelli, 1995. SOSTERÒ U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, CEDAM, 1990.
- STECCOLI I., *Accountability e Sistemi Informativi negli Enti Locali*, Giappichelli Ed. 2004.
- TARALLO P., *Corporate Governace*, FrancoAngeli, 2000.
- TARONI F., *DRG/ROD e nuovo sistema di finanziamento degli ospedali*, Il Pensiero scientifico Ed., 1996.
- TETTAMANZI P., *Internai Auditing. Evoluzione storica, stato dell'arte e tendenze di sviluppo*. EGEA, 2003.
- TIZZANO R., *I fattori produttivi di terzi nei bilanci delle imprese*, Giuffrè, 2003. TIZZANO R., *L'economia delle Aziende diversificate*, Liguori Ed., 1994.
- TIZZANO R., *Sulla derivazione scritturale del nuovo bilancio di esercizio*. Liguori Ed., 1993.
- TORNEO M., *Introduzione al Control and Risk Self Assessment*, in *AUDITING*, n.52, 2005.
- TRIASI M. *Igiene. Medicina preventiva e del territorio* Idelson-Gnocchi 2006.
- TRIASI M. *Il management in Sanità* M. e C. Militerni 2007.
- TRIASI M. *La formazione manageriale in sanità* M. e C. Militerni 2005.
- TROINA G. (a cura di), *Revisione interna. Riflessioni di primo approccio*, Liguori Ed., 1989.
- VIGNATI E., BRUNO P., *Tecniche di Management sanitario*, FrancoAngeli, 2002. VAGNONI E., *La Revisione delle Aziende Sanitarie*, Maggioli Ed. 2002.
- VAGNONI E., *Lo stato del controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, in *RIREA*. Gennaio -Febbraio, 1997.
- VERSCHOOR C.C., *Valutare il clima etico aziendale*, in *AUDITING*, n. 52, 2005
- VIGANÒ E., (a cura di), *Azienda*, CEDAM, 2000.
- VIGANÒ E., *L'Economia Aziendale e la Ragioneria*, CEDAM, 1997.
- VON ENGELHARDT D. (a cura di), *Etica e Medicina*, Guerini ed Associati, 1994.
- ZAMPROGNA L., *Sistema di pianificazione e controllo*, IPSOA, 1988.
- ZANDA G., *Sistema di controllo interno e Internai Auditing, Problemi di struttura e di funzionamento*, in *RIREA*, Gennaio - Febbraio 2002.

ZANGRANDI A., *Il controllo di gestione nelle Unità Sanitarie Locali*, Giuffrè, 1984.

ZAPPA G., // *Reddito di Impresa*, Giuffrè, 1950.

ZAPPA G., *L'Economia delle Aziende di Consumo*, Giuffrè, 1962.

ZAPPA G., *La determinazione del Reddito nelle Imprese Commerciali*, Anonima Libreria Italiana, 1929.

ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo I, Milano Giuffrè, 1956.

ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, S. A. Istituto Editoria Scientifico, 1927.

Siti internet di Interesse

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

[www.pwc.com](http://www.pwc.com)

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

[www.coso.org](http://www.coso.org)

[www.cert.org](http://www.cert.org)

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

[www.sec.gov](http://www.sec.gov)

[www.isaca.org](http://www.isaca.org)

[www.itgi.org](http://www.itgi.org)