

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI SIENA



FACOLTA' DI ECONOMIA

*Scuola di Dottorato in Economia delle Amministrazioni Pubbliche e Gestione
dei Settori Regolati*

*Qualità del dato contabile e governo della spesa sanitaria:
evidenze della Regione Toscana*

Tutor:
Chiar.ma Prof.ssa Barbara Sibilio Parri

Direttore Scuola di Dottorato:
Chiar.mo Prof. Riccardo Mussari

Candidata:
Dr.ssa Ilaria Elisa Vannini

A.A. 2011-2012

INDICE

INTRODUZIONE	5
PRIMO CAPITOLO: IL CONTROLLO CONTABILE	9
1.1 Premessa.....	10
1.2 Alcune note metodologiche.....	13
1.3 Il controllo nella Pubblica Amministrazione.....	16
1.3.1 Il controllo come guida nell'interpretazione dottrinale	24
1.4 Il complesso rapporto tra controllo esterno e controllo interno	30
1.4.1 Controlli esterni verso controlli interni nella Pubblica Amministrazione: lineamenti evolutivi.....	35
1.4.2 Il trade off tra controlli interni ed esterni nella Pubblica Amministrazione.....	49
1.5 Il controllo contabile nella Pubblica Amministrazione	53
1.6 Il controllo contabile nelle aziende sanitarie	56
SECONDO CAPITOLO: IL CONTROLLO CONTABILE DELLA SPESA SANITARIA ..	62

2.1 Soggetti e strumenti del controllo contabile in Sanità	63
2.1.1 Il controllo contabile del Ministero	69
2.1.2 Il controllo contabile della Regione	72
2.1.3 Il controllo contabile della Corte dei conti	75
2.1.4 Il controllo contabile del Collegio Sindacale	81
2.2 Nuove tendenze del controllo contabile.....	84
2.2.1 Il controllo del Revisore esterno	85
2.2.2 Il controllo procedurale.....	88
TERZO CAPITOLO: LE PROCEDURE AMMINISTRATIVE E IL CONTROLLO	
CONTABILE NELLE AZIENDE SANITARIE.....	90
3.1 Le procedure come strumento di monitoraggio del rischio	91
3.2 Il sistema procedurale come strumento a garanzia della qualità del	
dato contabile.....	96
3.3 Introduzione di una cultura del controllo procedurale: implicazioni di	
carattere organizzativo	99
3.4 Dalla diffusione di una cultura del controllo procedurale alla	
formalizzazione delle procedure	104
3.5 La valutazione delle procedure	109
QUARTO CAPITOLO: IL CONTROLLO PROCEDURALE NELLE AZIENDE	
SANITARIE TOSCANE: INDAGINE EMPIRICA.....	113
4.1 Finalità dell'analisi.....	114
4.2 Metodologia d'indagine	117

4.3 Interpretazione dei risultati	123
OSSERVAZIONI CONCLUSIVE	134
ALLEGATO A - IL QUESTIONARIO	142
RINGRAZIAMENTI	148
BIBLIOGRAFIA	149

INTRODUZIONE

La spesa sanitaria è, ancora una volta, sotto la lente d'ingrandimento: il suo andamento sempre crescente impone, oggi più di ieri, una riflessione sul governo dell'aggregato.

L'assunto iniziale è che il governo della spesa passa attraverso la qualità del dato contabile (e insieme di struttura e di attività); in questo le procedure amministrativo-contabili sottostanti alla produzione del dato possono essere un valido strumento a garanzia della corretta contabilizzazione dei fatti di gestione e in ultimo della qualità del dato contabile.

Il Patto della Salute 2010-2012 richiama proprio l'importanza del governo della spesa sanitaria e individua alcuni strumenti che possono facilitarne l'attuazione.

Con questa ricerca ci proponiamo di indagare le modalità di produzione e verifica della qualità del dato contabile nelle aziende sanitarie con particolare riferimento al sistema di procedure amministrativo-contabili, considerando, in primo luogo, la posizione che emerge dalla dottrina e, in secondo luogo, le

nuove indicazioni del legislatore nazionale, senza comunque tralasciare l'impatto organizzativo che l'introduzione e l'applicazione delle stesse ha sulle risorse umane delle aziende in oggetto.

Individuate le linee metodologiche per condurre questo studio, il primo capitolo affronta la tematica del controllo nel settore pubblico attraverso un'analisi degli studi dottrinali in materia e, a seguire, della normativa che da sempre può essere letta come "risposta" alla dottrina.

Tra le diverse fattispecie di controllo, ci soffermiamo sul controllo contabile che presidia sia la corretta e completa rilevazione dei fatti di gestione, sia la corrispondenza dei dati di bilancio d'esercizio alle risultanze delle scritture contabili.

L'analisi si concentra, nell'ultimo paragrafo del capitolo, sul controllo contabile con specifico riguardo alle aziende sanitarie, nelle quali il modello contabile adottato (Contabilità Economica) non ha prodotto gli effetti sperati: le norme contabili hanno trovato applicazione disomogenea sul territorio nazionale; quindi, modelli formalmente uniformi di Conto Economico e Stato Patrimoniale celano valori di sintesi costruiti secondo regole e meccanismi di elaborazione diversi. Da qui l'esigenza di principi e regole chiare e condivise (cioè di un'informativa contabile uniforme e trasparente) e di controlli interni amministrativo-contabili per asseverare la qualità informativa dei bilanci.

Nel secondo capitolo è svolta un'analisi del controllo contabile della spesa sanitaria volta ad identificare i tradizionali soggetti preposti a tale tipologia di controllo ed i rispettivi strumenti e metodi. Segnatamente ci riferiamo a: Ministero, Regione, Corte dei Conti, Collegio Sindacale, per poi considerare i soggetti sui quali il sistema investe oggi: Società di revisione (per la certificazione di bilancio) e Azienda Sanitaria (per il sistema procedurale). Non ultimo, specifica attenzione è riservata alla *governance* dei controlli, ovvero ai rapporti tra i soggetti preposti al controllo contabile.

Il terzo capitolo si incentra sul controllo procedurale, come considerato dal Patto della Salute 2010-2012, e sul suo strumento, la procedura amministrativo-contabile, come considerata da dottrina e prassi rispettivamente del controllo contabile, ma anche del controllo di qualità e del controllo di revisione. La procedura, infatti, come supporto/garanzia della qualità del dato contabile, può essere oggetto sia di un controllo esterno (il controllo di revisione) che di un controllo interno.

In questa parte del lavoro abbiamo cercato, in modo particolare, di dare una risposta al quesito di fondo della ricerca, esplicitando e argomentando adeguatamente l'ipotesi di partenza: le procedure amministrativo-contabili sottostanti alla produzione del dato garantiscono la corretta contabilizzazione dei fatti di gestione e in ultimo la qualità del dato contabile.

Non abbiamo trascurato di soffermarci sulla dimensione organizzativa del controllo, aspetto da cui dipende buona parte del successo dell'iniziativa.

Al centro dell'ultimo capitolo è l'analisi della diffusione del controllo procedurale nelle aziende sanitarie toscane dove è nato e si è sviluppato il laboratorio che "ha fatto scuola" a livello nazionale sull'oggetto di questa nostra indagine. L'approccio adottato non è meramente descrittivo; infatti, lo scopo è quello di individuare e comprendere l'impatto dell'utilizzo delle procedure non solo da un punto di vista tecnico-operativo, ma anche nell'ottica organizzativa.

Le evidenze emerse dall'indagine empirica offrono riscontri oggettivi sull'opportunità di utilizzo delle procedure amministrativo-contabili a supporto della qualità del dato contabile soprattutto ove affiancato da una capillare diffusione della cultura del controllo ai diversi livelli gerarchici. Ne derivano, insieme e conseguentemente, interessanti spunti di riflessione sulla necessità di promuovere uno sforzo nella stessa direzione da parte degli altri enti del Servizio Sanitario Nazionale per consentire una comprensione migliore delle rispettive dinamiche gestionali.

PRIMO CAPITOLO: IL CONTROLLO CONTABILE

1.1 Premessa

1.2 Alcune note metodologiche

1.3 Il controllo nella Pubblica Amministrazione

1.3.1 Il controllo come guida nell'interpretazione dottrinale

1.4 Il complesso rapporto tra controllo esterno e controllo interno

1.4.1. Controlli esterni verso controlli interni nella Pubblica Amministrazione: lineamenti evolutivi

1.4.2. Il *trade off* tra controlli interni ed esterni nella Pubblica Amministrazione

1.5 Il controllo contabile nella Pubblica Amministrazione

1.6 Il controllo contabile nelle aziende sanitarie

1.1 Premessa

Per parlare di controllo nella Pubblica Amministrazione dobbiamo preventivamente definire il controllo per poi approfondirne le applicazioni in un ambito specifico, quello pubblico appunto.

Secondo l'approccio dottrinale tradizionale¹ il concetto di controllo presenta sostanzialmente due accezioni: la prima è quella di verifica, la seconda è quella di guida.

Certamente l'etimologia del termine ("esame attento allo scopo di verificare la regolarità, l'esattezza o la validità") conferma la prima accezione che, però, non esclude la seconda in quanto proprio l'attività di verifica supporta le decisioni del management e conseguentemente è guida per la gestione dell'attività

¹ Si veda al riguardo il pensiero dei Maestri: Besta F., *La ragioneria*, vol. I, Milano, Vallardi, 1922; Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1957. Tra i tanti contributi più recenti si veda: Corsi K., *Il controllo organizzativo: una prospettiva transazionale*, Milano, Giuffrè, 2003.

aziendale². In altri termini, possiamo accogliere una visione del controllo positiva, essendo il controllo strumento a supporto della gestione aziendale e, insieme, del conseguimento dei relativi obiettivi³.

Rebus sic stantibus, il fatto che debbano essere posti in essere dei controlli non vuole limitare o minare la fiducia che sta alla base di ogni relazione e affidamento di compiti. Aspetto non trascurabile è, infatti, il seguente: il controllo è rivolto ai soggetti che agiscono operando nell'ambito della loro sfera di autonomia e responsabilità e sui quali ha riflessi psicologici e comportamentali⁴. Motivazione e morale (o clima organizzativo) sono essi stessi output del sistema di controllo, come evidenziato da Brunetti: la prima «spinge un individuo a svolgere una certa azione o a perseguire un dato obiettivo» ed è corroborata dal sistema di controllo ove questo consenta una «effettiva “interiorizzazione” degli obiettivi prestabiliti e quindi un orientamento alla loro

² D'Alvise evidenzia come «Il controllo gerarchico è insito nella natura stessa della gerarchia amministrativa, poiché il legame di obbedienza dell'inferiore al superiore non può che dare a questo il diritto d'ispezione con la necessaria sanzione disciplinare. [...] Infatti per illuminare gli organi amministrativi superiori occorrono speciali funzioni di cognizione ottenute indagando e rilevando movimenti di beni e di persone, determinando quantità e valori e possibilmente le cause economico-giuridiche dei movimenti, il tutto classificando, comparando e riassumendo secondo il bisogno; [...] occorrono adeguate funzioni atte ad assicurare l'attendibilità delle notizie e dei rendiconti particolari e generali». Cfr. D'Alvise P., *Principi e precetti di Ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende*, Padova, Cedam, 1932, pp. 234-235.

³ Sulla concezione di controllo come strumento di guida anziché di costrizione o limitazione dell'attività si veda Rossi N., *Le previsioni d'impresa*, Milano, Giuffrè, 1950, p. 33. E comunque, a ben vedere, le due accezioni di controllo (gestionale - controllo come guida - e ispettiva - controllo come verifica -) si integrano in una accezione superiore di controllo, quella manageriale intesa da Merchant come «gli strumenti e le attività che i manager impiegano per assicurare che i comportamenti e le decisioni delle persone che operano all'interno dell'organizzazione siano coerenti con le strategie e le finalità dell'unità economica in oggetto». Cfr. Merchant K.A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, Milano, McGraw-Hill, 2001, p. 7.

⁴ Si veda al riguardo: Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale*, Torino, Giappichelli, 2005, p. 6.

concreta realizzazione»; il secondo – vale a dire il clima organizzativo - va «dalla “pressione” alla soddisfazione nel lavoro»⁵.

Tra le altre funzioni del sistema di controllo vi è, dunque, quella rilevante di influenza dei comportamenti, sulla quale avremo modo di soffermarci nel prosieguo del lavoro.⁶

⁵ Cfr. Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, F. Angeli, 1989, pp. 14 e ss. Sul tema si veda anche: Corsi K., *Il controllo organizzativo...*, op. cit., pp. 27 e ss.; Merchant K.A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, op.cit., pp. 11 e ss.

⁶ Si veda Flamholtz E.G., *Il sistema di controllo come strumento di direzione*, in *Problemi di gestione*, vol. XII, n. 3-4/1980; Flamholtz E.G., *Il controllo manageriale: teoria e pratica*, Milano, Giuffrè, 2002.

1.2 Alcune note metodologiche

L'impostazione metodologica di questo lavoro è duplice: teorico-deduttivo e empirico-induttivo, propria della ricerca economico-aziendale.

L'analisi teorico-deduttiva si fonda sui contributi della dottrina in tema di controllo, focalizzandosi in particolare su quello presente nelle unità operanti nel settore pubblico.

L'indagine empirico-induttivo si basa sull'osservazione delle aziende sanitarie della Regione Toscana. Più precisamente, nel quarto capitolo del presente lavoro sono riportati gli esiti dell'analisi sulla diffusione del controllo procedurale condotta presso le aziende in oggetto. Il caso di studio può essere definito come «a research strategy with focuses on understanding the dynamics present with single settings»⁷. In realtà, è molto spesso la natura stessa delle domande di

⁷ Cfr. Eisenhardt K.M., *Building Theories from Case Study Research*, Stanford University, 1989, p. 534. Per ulteriori approfondimenti sui metodi di ricerca di tipo qualitativo ed in particolare sui casi aziendali si vedano, tra gli altri, Mari C., *Metodi qualitativi di ricerca: i casi aziendali*, Giappichelli, Torino, 1994, Yin R.K., *Case study research. Design and methods*, Sage, Newbury Park, 1984.

ricerca e dell'oggetto di analisi (incluso il contesto in cui esso si esplica) a determinare la scelta del *case study*: in linea con quanto asserito da Yin, laddove, come nel nostro caso, si analizzi un fenomeno attuale rispetto al quale ci poniamo domande del tipo “come e perché”, è preferibile adottare una metodologia di ricerca qualitativa di questo tipo⁸. All'interno di essa sono state individuate tre tipologie di *case study*: *exploratory*, *explanatory* e *descriptive case study*⁹, dove la prima fattispecie è di utile impiego laddove si vogliano definire domande ed ipotesi; la seconda tipologia (*explanatory*) consente di individuare relazioni di causa-effetto rispetto ad un evento specifico. Il terzo tipo, c.d. descrittivo, è utilizzato per illustrare gli eventi e lo specifico contesto in cui trovano manifestazione. La distinzione non esclude un utilizzo trasversale delle tre tipologie che anzi, come nel caso specifico del presente lavoro, possono completarsi tra loro.

Il nostro obiettivo è individuare e comprendere l'impatto dell'utilizzo delle procedure dal punto di vista tecnico-operativo, ma anche e soprattutto nell'ottica organizzativa.

Pertanto, abbiamo condotto un'analisi di tipo deduttivo-induttivo comparando gli studi dottrinali e la risposta della realtà operativa riguardo all'implementazione ed al continuo potenziamento del processo di controllo

⁸ Yin così si esprime: «Case study are the preferred strategy when “how” and “why” questions are being posed, when the investigator has little control over events, and when the focus is on contemporary phenomenon within some real-life context». Yin R.K., *Applications of case study research*, Sage, Newbury Park, 2003, p. 1.

⁹ *Ibidem*, *passim*.

interno in relazione alle necessità specifiche dell'azienda ed evidenziando, insieme, la rispondenza agli standard minimi di controllo interno eventualmente previsti da specifiche disposizioni normative regionali.

Esiste una relazione biunivoca tra teoria e norma da un lato e prassi dall'altro. Infatti, come bene evidenzia Bergamin Barbato, «[...] la teoria coglie stimoli dall'empiria ed elabora, sulla base di questa, modelli e regole che per poter reggere, devono dimostrare: la loro validità in chiave interpretativa e, ove possibile, normativa»¹⁰. Questa argomentazione spiega perché l'approccio metodologico induttivo-deduttivo, molto frequente nelle indagini economico-aziendali, è stato adottato in questo studio.

¹⁰ Cfr. Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, p. 18.

1.3 Il controllo nella Pubblica Amministrazione

Questa nostra riflessione sui controlli muove dall'individuazione degli elementi costitutivi del controllo e precisamente: oggetto, soggetti, modalità di controllo.

L'“oggetto” del controllo, o meglio l'“oggetto” da tutelare attraverso il controllo può essere individuato nella legalità, ma anche, al tempo stesso, nell'efficienza, o, ancora, nella coerenza finanziaria, nella qualità dei servizi, etc.

Ad addendum, i soggetti ed il loro *modus operandi* (rispettivamente, organi e modalità di controllo) presentano un obiettivo comune di garanzia del sistema nella diversità di valori tutelati.

Il tema dei controlli sulla e nella pubblica amministrazione è da tempo al centro di un vivace dibattito che lo lega a quello più generale della responsabilità delle amministrazioni pubbliche nei confronti dei cittadini e dei mercati finanziari e, ancora di più, a quel processo di transazione dalla Public Administration al Public Management, in Italia espresso con il termine “aziendalizzazione”,

processo non ancora del tutto compiuto. Il termine controllo, specie in ambito pubblico, richiama concetti di matrice diversa, giuridica o aziendalistica: di fatto, nel controllo esterno prevale la dimensione giuridica, mentre in quello interno la natura aziendale¹¹.

La constatazione che il controllo entri nella pubblica amministrazione per forza di legge e non in risposta ad una esigenza interna, aumenta sensibilmente il rischio di percezione dello stesso come ulteriore imposizione normativa, anziché come utile strumento di lavoro. Il controllo è infatti un momento imprescindibile sia della programmazione, sia della stessa gestione¹², atto a garantire la continua verifica della direzione presa dall'amministrazione¹³.

Il sistema di programmazione e controllo ha sostanzialmente la finalità di orientare e controllare l'azione. Da un lato, cioè, è di supporto ai processi decisionali di natura strategica e operativa¹⁴, dall'altro, individua chi svolge

¹¹ Sulla crescente attenzione verso la tematica del controllo interno nel settore pubblico si sofferma Maijoor, che osserva come: «The rise of internal control is possible because internal control systems became auditable.». Cfr. Maijoor S., *The internal control explosion*, in *Internal Journal of Auditing*, 4: 101-109 (2000), p. 104.

¹² Bertini evidenzia che «A un certo stadio del sistema produttivo i sistemi della pianificazione e del controllo possono [...] essere concepiti in modo realmente unitario: mediante il feedback si supera infatti la distinzione tra i processi di pianificazione e quelli di controllo, che invece rimane nei livelli superiori, laddove la natura del fenomeno gestionale è più politica, si può allora considerevolmente parlare di un unico sistema della pianificazione e del controllo come caratteristico dei processi operativi elementari». Cfr. Bertini U., *Il sistema d'azienda. Schema d'analisi*, Pisa, SEU, 1977, p. 101.

¹³ Al riguardo si veda, tra gli altri, Anselmi che afferma: «Si viene così a creare un circuito completo con la programmazione, che ne rappresenta il presupposto, alla quale è strettamente collegato e dalla quale viene distinto solo per comodità di analisi». Cfr. Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, Milano, Il Sole 24 Ore, 1996, p. 33.

¹⁴ Anselmi si sofferma sul concetto di controllo come guida della gestione aziendale, in grado di modificare l'azione quando questa è in corso di svolgimento (feed-forward), riuscendo a incidere sulla gestione corrente (e non solo su quella futura come nel caso del feed-back). Cfr. Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche: un approccio aziendale*, in Anselmi L. Del Bene L., Donato F., Giovanelli L., Marinò L., Zuccardi Merli M., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 15.

l'azione e come la svolge all'interno dell'organizzazione. In sintesi, concettualmente si tratta di due fasi complementari: sapere per dirigere (primo momento) e controllare per gestire (secondo momento).

Essendo un processo reiterato e ciclico, il controllo è la fase finale del processo che, in realtà, da avvio ad un nuovo processo: in altre parole, è la base della pianificazione strategica e operativa.

È esso stesso uno strumento di guida della gestione, che può avere carattere preventivo, concomitante e conseguente. In questa tripartizione assume specifico rilievo proprio il controllo concomitante che rimanda, per dirla con Anselmi, ad un «processo di programmazione flessibile»¹⁵.

La tempistica con cui i controlli vengono svolti non è l'unico elemento di distinzione tra le diverse tipologie di controllo. A seconda che l'oggetto sia la regolarità di singoli atti di gestione o piuttosto la corrispondenza ai principi della sana gestione aziendale si distingue tra controlli di legittimità e controlli di merito. I primi sono tesi ad accertare che l'operato della Pubblica Amministrazione sia svolto nel rispetto del diritto vigente; i secondi, invece, sono rivolti ad accertare anche l'aspetto dell'opportunità e della convenienza dell'attività pubblica. Al primo controllo consegue il visto di legittimità, mentre al secondo consegue l'approvazione, che ne riconosce la legittimità, l'opportunità e la convenienza¹⁶.

¹⁵ Cfr. Anselmi L., *L'equilibrio economico ...*, op. cit., p. 32.

¹⁶ Per una comprensione più profonda della tipologia di controllo in oggetto risulta opportuno approfondirne le origini. La storia dei controlli in Italia, infatti, non è una storia a sé, ma è profondamente connessa alle vicende del Paese, a partire dalla sua Unità. Fu allora che

Il controllo di legittimità può essere operato internamente dall'organo superiore su quello inferiore o esternamente, sempre da parte di un soggetto facente parte della Pubblica Amministrazione e dal quale l'ente in oggetto dipende¹⁷.

Inoltre, in base all'appartenza o meno dell'ente all'organo di controllo, va ricordata la distinzione già accennata tra controlli esterni e controlli interni.

Come evidenziato dalla Tavola 1, che riassume per ciascuna delle tipologie di controllo individuate l'elemento caratterizzante, è possibile operare un'ulteriore distinzione tra controlli giuridici e controlli manageriali: i primi sono rivolti a verificare il rispetto della normativa vigente in una logica prettamente burocratica, i secondi, invece, in ottica aziendalistica, sono rivolti a verificare il conseguimento di buoni risultati¹⁸.

iniziarono, come controlli esterni alle amministrazioni locali, i controlli sia di legittimità che di merito, rispettivamente attribuiti al Prefetto ed alla Deputazione provinciale.

¹⁷ Il controllo di legittimità rappresenta un cardine del nostro ordinamento a garanzia formale del corretto svolgimento dell'attività amministrativa; in altri termini, vuole garantire la conformità di ogni provvedimento ai precetti delle norme giuridiche. Nel tempo si è constatato che un controllo rigido su tutti gli atti si riduceva a mera formalità, soprattutto in riferimento agli enti locali. Il controllo di merito, relativamente alla gestione finanziaria, viene attribuito alla Ragioneria centrale di ciascun Ministero. Tale connotazione dei controlli ha generato e ingenerato il problema, più volte dibattuto, della duplicità dei controlli per alcuni solo apparente. Infatti, solo il controllo della Corte dei Conti ha rilevanza costituzionale. Inoltre, diversa è la finalità di tali controlli: esterno, pubblico ed indipendente, quello della Corte, che opera in posizione neutrale, a tutela obiettiva dell'ordinamento giuridico; interno, limitato al contenimento della spesa pubblica, quello della Ragioneria. Distinguere i due controlli non significa, però, negarne la coesistenza, che, purtuttavia, può condizionare i tempi dell'azione amministrativa. La compresenza di più controlli può giovare all'efficienza ed alla correttezza dell'azione amministrativa, purché non siano ripetitivi, ma differenziati.

¹⁸ Sull'argomento si rinvia, tra gli altri, a Zangrandi che, soffermandosi sull'importanza di analizzare e valutare costantemente l'economicità ed i risultati delle aziende sanitarie, evidenzia come «l'assenza sistematica di valutazioni di economicità e di politiche regionali e nazionali genera un circolo vizioso: infatti, in mancanza di misurazioni efficaci si generano una scarsa trasparenza sui risultati ottenuti e sulle risorse impiegate, una riduzione degli sforzi atti a comprendere i motivi dei risultati non soddisfacenti, una individuazione di scarsi finanziamenti delle Regioni o dello Stato come causa prima del disavanzo e quindi una richiesta di maggiori fondi». Cfr. Zangrandi A., *L'azienda sanitaria*, in Zangrandi A. (a cura di), *Economia e Management per le professioni sanitarie*, Milano, McGraw-Hill, 2011, p. 95.

Ponendo in posizione centrale l'obiettivo appena precisato, è possibile approfondire l'analisi e individuare altri concetti di controllo e, corrispondentemente, segnalarne i fattori distintivi. (Tav. 2).

TAV. 1 – I CONTROLLI: TIPOLOGIE

Tipologia di controllo	Elemento di distinzione
Controlli preventivi, controlli concomitanti e controlli conseguenti	Tempistica con cui i controlli vengono svolti
Controlli di legittimità e controlli di merito	Regolarità formale dei singoli atti di gestione o corrispondenza ai principi della sana gestione aziendale
Controlli esterni e controlli interni	Appartenenza dell'Ente all'organo di controllo
Controlli giuridici (o burocratici) e controlli manageriali	Rispetto della norma o conseguimento di buoni risultati

Fonte: Nostra elaborazione

TAV. 2 – ALTRI CONCETTI DI CONTROLLO

Tipologia di controllo	Elemento di distinzione
Controllo di regolarità amministrativo contabile	Rispetto della legge e dei regolamenti Affidabilità dell'informazione contabile
Controllo di gestione	Efficienza, efficacia ed economicità delle operazioni
Controllo strategico	Perseguimento dei fini istituzionali e salvaguardia del patrimonio
Valutazione della Dirigenza	Incentivazione e attribuzione di responsabilità

Fonte: Nostra elaborazione

Al riguardo ci preme sottolineare che la schematizzazione proposta non esaurisce le tipologie di controllo segnalate dalla dottrina, le quali, talvolta, sono formulate sulla base di elementi di effettiva distinzione, altre sono da ricondursi a semplici differenze di denominazione.

Una chiara conferma di questa constatazione è riscontrabile nell'opera di De Brun¹⁹ che, più di un secolo fa', ha individuato le diverse tipologie di controllo, operando distinzioni rispetto al tempo (c. preventivo e postumo), al luogo (c. centrale e locale), ai soggetti (c. interno ed esterno - ulteriore suddivisione del controllo esterno: legislativo o parlamentare, giudiziario e amministrativo), alla continuità (c. periodico ed eventuale), all'intensità (c. analitico e sintetico), alla via (c. diretto e indiretto), al metodo (c. sistematico e saltuario), agli effetti (c. negativo e positivo), al mezzo (c. scritturale e revisionale). L'analisi dell'autorevole Autore evidenzia la difficoltà di identificazione delle tipologie di controllo, data l'ampia gamma di aspetti ad esso riconducibili.

Nella consapevolezza che l'influenza reciproca di principi e criteri aziendali o privatistici nella Pubblica Amministrazione è oggi una presenza costante, nel perseguimento di quella razionalità economica che deve caratterizzarne l'agire, assume rilievo in questa nostra analisi la distinzione operata sulla base degli ultimi due elementi di differenziazione di cui alla Tavola 1 (appartenenza o meno dell'Ente all'organo di controllo e, insieme, rispetto della norma e

¹⁹ Cfr. De Brun A., *I principi e le forme del controllo computistico sulla contabilità dello stato in Italia*, Roma, 1901, pp. 87 e ss.

conseguimento di buoni risultati). In ogni ente deve essere reso operativo un insieme di strumenti atti a garantire la correttezza delle rilevazioni contabili, l'uso efficiente delle risorse, la puntuale applicazione delle "politiche" adottate, la salvaguardia del patrimonio. Non sfugga che l'adozione di un siffatto modello di controlli risponde al dettato della legge costituzionale n. 3/2001, che accresce e valorizza gli spazi di autonomia delle organizzazioni pubbliche. Ed è proprio questa la tesi che intendiamo sostenere nel nostro studio: il controllo ha funzione di garanzia²⁰ e questo lo rende uno strumento particolarmente apprezzabile dagli *stakeholder* esterni. Come bene evidenzia Mancini, «il sistema di controllo delle aziende è sempre stato osservato come un elemento interno a uso e consumo del management e dell'alta direzione. [...] Il sistema di controllo aziendale è diventato, anche, uno strumento di garanzia e trasparenza nei confronti dei principali interlocutori esterni, [...] necessario per rendere la gestione aziendale verificabile e affidabile dall'esterno, e dunque diffondere anche all'esterno un livello sufficiente di sicurezza circa la fondatezza dei risultati economico-finanziari raggiunti e l'eticità e la legalità dei processi di gestione impostati»²¹.

²⁰ Power così si esprime: «[...] questo sta a sua volta orientando le attività di controllo in nuove direzioni con l'assunzione di ruoli di quasi supervisione nell'ambito di una funzione pubblica di garanzia. [...] le preoccupazioni programmatiche indotte dagli scandali hanno dato nuova forma al ruolo pubblico delle attività di verifica con lo scopo di rendere visibili le articolazioni interne per mezzo di un processo di controllo». Cfr. Power M., *La società dei controlli. Ritualità di verifica*, Torino, Edizioni di Comunità, 2002, p. 81.

²¹ Cfr. Mancini D., *Le condizioni di efficacia ...*, op. cit., p. 36.

In definitiva, un sistema di controllo interno supporta anche processi di revisione esterna, riducendone, come sottolinea Power²², il costo che è, appunto, proporzionale ai controlli svolti internamente all'azienda nell'ambito dello svolgimento dei processi stessi.

²² Cfr. Power M., *La società dei controlli...*, op. cit., *passim*.

1.3.1 Il controllo come guida nell'interpretazione dottrinale

Abbiamo richiamato la funzione di guida del controllo, funzione che è stata sottolineata in dottrina da vari Autori.

Il controllo economico è per Besta l'oggetto stesso della Ragioneria²³. Egli, nel tentativo di individuare i momenti e le funzioni dell'amministrazione economica (il Maestro parla, al riguardo, di tre «serie di sforzi»), ravvisa nel controllo economico il contenuto scientifico della Ragioneria, purtuttavia strettamente correlato alla dimensione della gestione e a quella della direzione. Se, infatti, la gestione mira direttamente al fine e la direzione informa e definisce criteri e linee di comportamento, il controllo rileva e analizza le cause e gli effetti della gestione e fornisce indicazioni per la direzione²⁴. Dunque il controllo, come evidenzia Arcari, è «il principale motivo di coesione dell'attività di governo

²³ Besta la definisce «scienza del controllo economico». Cfr. Besta F., *La ragioneria*, op. cit.

²⁴ *Ibidem*, p. 114.

dell'impresa, in stretto collegamento con il momento gestionale che traccia gli indirizzi più opportuni per la conduzione aziendale»²⁵.

Zappa, allievo di Besta, alla fine degli anni Cinquanta, formula una definizione di “sistema di controllo” che include la gestione e l'organizzazione²⁶. Il controllo è infatti inteso come attività di stimolo e, insieme, vincolo degli organi aziendali all'espletamento delle funzioni loro attribuite.

In questo è possibile riscontrare un parallelismo con la scuola anglosassone dello *Scientific Management* (con Taylor, Drucker, Koontz, Newman), o meglio tra i tre momenti dell'economia aziendale - che Zappa individua rispettivamente in organizzazione, gestione e rilevazione - e le funzioni manageriali necessarie per un governo razionale dell'impresa - secondo gli esponenti della scuola anglosassone²⁷. In particolare, al processo della rilevazione economico-amministrativa corrisponde, secondo questo parallelismo, la funzione del controllo economico. Dunque il controllo risulta il momento di sintesi tra la fase operativa, di attuazione delle politiche aziendali, e quella decisionale a supporto del governo aziendale.

Negli studi successivi della scuola aziendalistica italiana, come evidenzia Carlesi²⁸, l'attenzione si concentra sui temi della gestione e della determinazione del reddito di impresa, delle diverse componenti del capitale, della formazione

²⁵ Cfr. Arcari A.M., *Programmazione e controllo*, Milano, McGraw-Hill, 2010, pp. 2-3.

²⁶ Si rinvia a Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, op.cit., p. 4.

²⁷ Cfr. Arcari A.M., *Programmazione e controllo*, op. cit., p 4.

²⁸ Sul tema del controllo nella storia e negli studi economico-aziendali, si veda, tra gli altri: Carlesi G., *Programmazione e controllo. Modelli e strumenti in prospettiva sistemica*, Padova, Cedam, 1997, p. 13.

dei costi, della struttura e determinazione del bilancio d'esercizio: ciò determina una minore attenzione degli studi dottrinali sulla tematica del controllo fino agli anni '60, quando la Scuola di Harvard con Anthony²⁹ ne promuove un approccio direzionale (c.d. approccio per processi). Egli individua tre fasi dell'attività decisionale a cui sono correlati i processi di pianificazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo. L'azienda è vista come un sistema in continua evoluzione, che risente delle influenze dell'ambiente e che necessita di regole e procedure per essere gestito in maniera efficace e, insieme, efficiente. Il controllo viene dunque incluso nel più ampio sistema unitario di informazione aziendale, atto a fornire elementi conoscitivi e interpretativi a supporto del governo dell'azienda.

Negli stessi anni Amaduzzi ripropone la lettura bestana del controllo in chiave economico aziendale, sottolineando il nesso stringente tra contabilità, controllo e attività decisoria³⁰. Onida, sulla stessa linea, riconosce nel controllo l'anello di collegamento tra funzione decisionale e funzione esecutiva³¹. Va segnalato che il controllo analizzato è quello interno.

Invece, Bertini³², Ferrero³³ e Sciarelli³⁴, sottolineando il carattere di "apertura" del sistema azienda, evidenziano un collegamento tra controllo interno ed

²⁹ Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, Etas Kompass, 1967, p. 25. Dello stesso autore *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press, 1988.

³⁰ Amaduzzi scrive: «[...] le finalità delle rilevazioni stesse [...] sono quelle di informare, orientare in modo preventivo, concomitante e susseguente, i processi amministrativi della organizzazione e della gestione. E tali finalità rientrano [...] nel concetto bestano di controllo». Cfr. Amaduzzi A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Torino, Utet, 1968, p. 111.

³¹ Onida P., *Economia d'azienda*, Torino, Utet, 1971, *passim*.

³² Si veda Bertini U., *Il sistema d'azienda...*, op. cit.

esterno, gestionale, amministrativo, procedurale e normativo³⁵. A parere di chi scrive è questo un passaggio fondamentale nell'evoluzione del pensiero dottrinale sul tema in oggetto per capire come gli stessi controlli trovino origine nell'impresa e, insieme, all'esterno di essa sollecitati in particolare – anche se non solo - dalle disposizioni normative. Perché se è vero che alle esigenze interne di controllo si deve rispondere adottando modelli di controllo e regole appropriati, questi stessi modelli e regole devono essere allineati al dettato normativo in materia per dimostrare la loro validità. Ma è vero anche che l'introduzione di forme di controllo nuove in risposta ai dettami normativi deve allinearsi e integrarsi con le esigenze interne e con la stessa struttura organizzativa (Anselmi parla al riguardo di “correlazione di adattamento”³⁶ tra struttura organizzativa e sistema di controllo)³⁷.

Le diverse forme di controllo devono essere integrate tra loro.

Non solo. Devono essere perfettamente integrate con la struttura organizzativa. Perché ciò si verifichi è necessario che siano accettate, condivise e interiorizzate come parte integrante della attività lavorativa svolta. Tale interiorizzazione può, con specifico riguardo ai controlli procedurali, essere favorita dal

³³ Cfr. Ferrero G., *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1980.

³⁴ Cfr. Sciarelli S., *Il sistema di impresa*, Cedam, Padova, IV Edizione, 1988.

³⁵ Vd. Carlesi G., *Programmazione e controllo...*, op. cit., p. 16.

³⁶ Cfr. Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle Amministrazioni Pubbliche: un approccio aziendale*, in Anselmi L. Del Bene L., Donato F., Giovanelli L., Marinò L., Zuccardi Merli M., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 21.

³⁷ Anthony al riguardo così si esprime: «Può essere logico prevedere che una persona agisca secondo quelli da essa ritenuti i suoi migliori interessi. Pertanto il sistema di controllo dovrà essere sostanzialmente predisposto in modo tale da indurre le persone a ritenere che le azioni loro imposte siano non soltanto nel miglior interesse dell'organizzazione, ma anche in quella loro personale». Cfr. Anthony R.N., *Contabilità per la direzione*, Milano, Etas Kompass, 1966, p. 422.

coinvolgimento del personale sin dalla fase di redazione delle procedure che ne precede l'introduzione operativa in azienda³⁸.

In questo, assume specifica rilevanza l'aspetto culturale o meglio della crescita culturale del personale³⁹ atta a favorire una rinnovata consapevolezza dei diversi aspetti del controllo, tra i quali, non ultimo, quello di coordinamento⁴⁰.

Non solo il controllo si pone, quindi, come un «sistema logico di strumenti che, migliorando la conoscenza sugli effetti economici delle decisioni e delle operazioni e realizzando un'ampia diffusione di tale conoscenza nell'azienda, induce ad assumere le azioni ritenute più idonee a garantire la vita economica»⁴¹.

Non debbono certamente essere sottovalutati i “vincoli impliciti” di cui parla Anselmi «che fanno riferimento [proprio] all'accettazione fattuale della “cultura manageriale” [...] e [al] rapporto tra le procedure, gli strumenti previsti e la realtà perché le caratteristiche, le capacità, le attitudini delle persone [...] non

³⁸ Airoldi sottolinea come il coinvolgimento dei partecipanti all'organizzazione abbia effetti sulla loro motivazione più rilevanti di qualsiasi sistema incentivante di premio e/o sanzione. Cfr. Airoldi G., *Aspetti organizzativi dei sistemi di controllo d'impresa*, in *Scritti in onore di Ugo Caprara*, Milano, Vallardi, 1975, p. 24.

³⁹ Secondo Farneti «serve un cambiamento culturale, che va rafforzato, dal quale dobbiamo essere consapevoli attori. In questo quadro non sono utili le “fughe in avanti”, come quelle espresse dall'introduzione di forme di tecnicismo esasperato, o da processi imposti dall'alto, senza curare né la formazione né, soprattutto, la condivisione». Cfr. Farneti G., *Una riflessione di sintesi: si è modificato il contenuto del binomio legalità/responsabilità?*, in Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 318.

⁴⁰ «Il controllo diventa [...] strumento di coordinamento mediante varie forme e strumenti in cui l'accento è posto sul processo piuttosto che sulla singola attività». Cfr. Del Bene L., *La progettazione dei sistemi di controllo in sanità*, in Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 448.

⁴¹ Cfr. Borgonovi E., *Il controllo economico nelle aziende ad elevata autonomia professionale*, in Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo economico nelle aziende sanitarie*, Milano, Egea, 1990, p. 19.

sempre permettono di ottenere risultati organizzativi voluti, né presentano spesso caratteristiche di una sufficiente elasticità»⁴².

⁴² Cfr. Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche...*, op. cit., p. 17.

1.4 Il complesso rapporto tra controllo esterno e controllo interno

Rispetto alla distinzione operata sulla base dell'appartenenza dell'Ente all'organo di controllo, ci preme fin da subito evidenziare come lo sviluppo di forme di controllo esterno sia diretta conseguenza del radicamento di una cultura del controllo di tipo giuridico fondata sul rispetto della norma; i controlli interni, invece, sono strettamente connessi al radicamento di una cultura del risultato o, in altri termini, di controlli c.d. manageriali tesi al conseguimento di buoni risultati.

L'approccio giuridico si rifà al modello burocratico di controllo - che il settore pubblico ha inteso in parte superare con il processo di aziendalizzazione - ed è rivolto alla verifica della legittimità dell'azione amministrativa: è il c.d. controllo sugli atti.

Il controllo economico-aziendale è teso a rilevare l'allineamento tra obiettivi preventivamente definiti e risultati effettivamente conseguiti. Tale confronto considera i dati sia qualitativi che quantitativi.

Questi sono certamente due approcci disciplinari importanti, che tuttavia non esauriscono la materia. La tematica del controllo, infatti, può essere affrontata sotto due ulteriori aspetti, quello macroeconomico e quello politologico. Il primo pone enfasi sul monitoraggio dell'andamento della spesa pubblica⁴³. Il secondo fa del controllo un'attività rivolta precipuamente all'osservazione delle ricadute intervenute, in risposta ai cambiamenti delle politiche adottate dalla Pubblica Amministrazione, nei bisogni degli utenti di servizi dalla stessa erogati⁴⁴.

Va segnalato anche l'approccio della revisione che pone enfasi sull'esistenza e sull'effettivo funzionamento di un controllo amministrativo-contabile di primo livello interno all'organizzazione in funzione del quale si definiscono l'ampiezza e, insieme, la profondità delle verifiche di revisione⁴⁵.

⁴³ Con specifico riferimento alla realtà sanitaria, la spesa italiana in questo ambito costituisce una delle più copiose voci di uscita del bilancio dello Stato e conseguentemente il suo andamento deve essere monitorato a livello regionale prima e a livello ministeriale dopo per poterne garantire la razionalizzazione e, in ultima di istanza, la ricerca costante del carattere dell'appropriatezza.

⁴⁴ Questo, applicato alla realtà sanitaria, è peraltro strettamente connesso con l'approccio precedente: il fatto che vi sia una sempre maggiore attenzione al miglioramento delle condizioni di vita dei cittadini-utenti e al prolungamento degli anni di vita stessi, attraverso la prestazione universale delle cure e l'attività di prevenzione, comporta inevitabilmente un incremento della spesa sanitaria. Si impone un'attività di verifica degli impatti rilevanti che le politiche adottate in relazione ai bisogni dell'utenza hanno sulla spesa.

⁴⁵ Borghi, soffermandosi sull'importanza del controllo amministrativo - contabile e sulla sua propedeuticità rispetto all'attività di revisione, rileva che «Solo un razionale ed organizzato controllo preventivo e concomitante può limitare i rischi e stimolare l'autocorrezione. L'adeguatezza e l'affidabilità del controllo interno negli aspetti amministrativi e contabili, sono propedeutici a qualsiasi pianificazione delle procedure di revisione. Procedure di revisione che

Non ultimo, va ricordato l'approccio sociologico che si concentra sui riflessi che l'attività di controllo posta in essere ha sulle persone e sui loro comportamenti. Il quadro sinottico (Tav. 3) riassume le aree di attenzione dei sei approcci esaminati.

TAV. 3 - APPROCCI DISCIPLINARI AL CONTROLLO NELLA P.A.

<i>Approcci disciplinari</i>	<i>Area di attenzione/indagine</i>
Approccio macroeconomico	Attenzione sulla spesa pubblica
Approccio politologico	Attenzione sulle modificazioni nei bisogni a seguito delle politiche adottate
Approccio giuridico	Attenzione sulla legittimità dell'azione amministrativa
Approccio economico-aziendale	Attenzione sul confronto tra obiettivi e risultati
Approccio della revisione	Attenzione sul funzionamento di un controllo di primo livello interno all'organizzazione
Approccio sociologico	Attenzione sui riflessi psicologici dell'attività di controllo sulle persone

Fonte: Rielaborazione da Rossi N., *Come si controlla l'attività dell'Amministrazione Pubblica*, materiale didattico

Tornando all'approccio giuridico, quindi al controllo burocratico, esso presuppone la separazione tra la sfera politica e quella tecnica della dirigenza e la codifica delle attività in processi puntualmente definiti, nonché la loro osservanza quale presupposto per il conseguimento di buoni risultati. Da ciò deriva l'impossibilità per il personale di modificare le modalità di azione codificate, confinando il suo operato in una situazione di ingessatura. Va

devono essere concentrate sulle aree o attività a più alto rischio e ciò richiede uno studio dell'ente e della sua organizzazione». Cfr. Borghi A., *Riforma nei controlli degli enti locali*, Roma, 21-22 settembre 2007, p. 2.

considerato anche che in siffatto controllo è fortemente carente l'attenzione al problema della risposta alla domanda dei servizi.

Il controllo burocratico, che può essere effettuato anche da chi non ha conoscenza specifica dell'ente, favorisce lo sviluppo di forme di controllo esterno; inoltre, incentivando comportamenti meramente tesi al rispetto della norma, induce conformismo e ripetitività gestionale e conseguentemente non produce stimoli motivazionali (incentivi per buoni risultati). Nella situazione descritta, gran parte del potere decisionale è nelle mani di chi controlla e non di chi dirige: ciò determina una ingerenza degli organi di controllo sui singoli atti e dissuade la dirigenza da orientamenti innovativi, creando talora ostacoli allo stesso raggiungimento dei risultati.

Per frenare gli effetti accennati, diviene imprescindibile una attenzione particolare proprio agli aspetti motivazionali: il cambiamento dei comportamenti delle persone è favorito dalla interiorizzazione di una logica di fondo. Come evidenziato da Brunetti, deve essere oggetto di approfondita analisi il rapporto tra processo di controllo e aspetti umani e sociali ad esso collegati⁴⁶. Questo consente al contempo il superamento di quegli aspetti limitanti del controllo sopra evidenziati.

⁴⁶ Al riguardo Brunetti sottolinea «[...] l'esigenza [...] di considerare il processo di controllo nei suoi collegamenti con le variabili umane e sociali e soprattutto con i metodi e le politiche di gestione delle risorse umane». Cfr. Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, op. cit., p. 186.

Interessante ed estremamente originale nel panorama delle discipline tecnico-contabili è il contributo di Power sull' "esplosione" del fenomeno "audit". Egli ne parla da una prospettiva particolare, sposando un approccio sociologico⁴⁷.

Alla base dell' "esplosione" del fenomeno "audit" ritroviamo, secondo l'autorevole Autore, l'accezione estremamente ampia del concetto che può essere trasferito e impiegato in ambiti organizzativi ed istituzionali tra loro profondamente diversi. Tra questi, quello pubblico, in cui la diffusione del controllo è stata supportata da un forte impulso a carattere normativo.

Power riflette sul legame tra contabilità e controllo, sottolineando come la prima alimenti il secondo; la quantificazione rappresenta il presupposto indispensabile a ridurre e quindi governare la complessità⁴⁸.

Il controllo dunque si pone e si impone come strumento di guida⁴⁹ e, ad un tempo, di garanzia della qualità del dato contabile⁵⁰. Ed è proprio questa la nostra tesi.

⁴⁷ Si veda: Power M., *La società dei controlli...*, op. cit., 2002.

⁴⁸ Cfr. Panozzo F., *Prefazione*, in Power M., *La società dei controlli...*, op. cit., p. XIII.

⁴⁹ Volpatto evidenzia come il controllo-guida debba essere ad un tempo "reale" e "policentrico". Da un lato deve cioè «essere capace di influire sui comportamenti [...] e realizzare equilibri dinamici focalizzati a realizzare gli obiettivi nella visione composita. Deve, altresì, essere "policentrico", perché riferito ad una costellazione di forze plurime, dotato di meccanismi di "regolazione dinamica" e sorretto da vitalità creativa». Cfr. Volpatto O., *Nuove frontiere per "fare salute". L'imprenditorialità sanitaria*, in Farneti G., Marchi L., Maticena A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 181.

⁵⁰ Il legame tra contabilità e controllo al centro dell'approccio sociologico di Power sarà ampiamente analizzato nel cap. 3.

1.4.1 Controlli esterni verso controlli interni nella Pubblica Amministrazione: lineamenti evolutivi

Anche storicamente trova una spiegazione il radicamento di una cultura del controllo esterno in ambito pubblico.

La filosofia dell'apparente paradosso in base al quale una maggiore democrazia locale richiama maggiori controlli venne enunciata efficacemente da Salandra⁵¹ per il quale i controlli debbono crescere in ragione diretta del divulgarsi del potere pubblico e del decentramento amministrativo.

La preoccupazione e il conseguente obiettivo è di garantire in vita e ricondurre sempre all'unità, attraverso controlli centralistici, lo Stato italiano, caratterizzato dalle potenziali "forze" centrifughe costituite dagli innumerevoli Enti locali.

La diffusione e la proclamazione (addirittura costituzionale) dei principi e degli ideali autonomistici, che accompagnano la nascita di forme di governo locale

⁵¹ Già Presidente del Consiglio dei Ministri del Regno d'Italia dal 21 marzo 1914 al 18 giugno 1916, i suoi saggi sono stati raccolti da Fortunato G. in Salandra A., *Politica e legislazione*, Bari, Laterza, 1915.

più democratiche, non si traducono in un sistema dei controlli più decentrato, bensì, al contrario, sembra che i processi di democratizzazione siano presupposto e motivo per rafforzare il carattere esterno dei controlli, secondo il pensiero di Salandra.

Vi sono dunque state, a nostro giudizio, precise motivazioni che sottostanno e spiegano la lunga stagione dei controlli esterni in Italia, permeata dalla funzione predominante dello Stato in tutti i settori della società, non solo quello amministrativo, ma anche quello economico: a differenza di altri paesi come Francia e Germania, l'Italia arriva all'unità molto tempo dopo e con alle spalle le peculiarità dei suoi molti stati ottocenteschi, che hanno caratterizzato le diverse aree geografiche da un punto di vista culturale, economico e sociale.

Questo stato di fatto, che costituisce la spiegazione ultima della nascita e sviluppo dei controlli esterni, fa sì che tutto quanto di nuovo o di volontà di cambiamento maturi nel nostro Paese, anche in epoche diverse, vada tenuto sotto stretta "osservanza", perché potenzialmente pericoloso all'unità del Paese e/o alle sue ragioni economiche e politiche.

E, a conferma di quanto andiamo dicendo, quando a ridosso del nuovo secolo e con il superamento dei blocchi contrapposti a livello internazionale verranno definitivamente meno questi timori e non sussisterà più il pericolo avvertito di un dissolvimento delle strutture statuali, allora i controlli esterni verranno superati e di essi, a parte casi specifici come quello sulla sanità, rimarrà solo quello della Corte dei Conti.

Come per i controlli esterni, il percorso e l'evoluzione dei controlli interni ha le sue origini e spiegazioni nella storia, in particolare dell'ultimo Novecento: va considerata, da un lato, la crisi delle funzioni dello Stato, dovuta all'economia che è andata sempre più superando i confini nazionali e che reclama forme di gestione e controllo internazionali più estese, come il Wto, l'Unione Europea ed analoghe forme di associazione che si sviluppano in tutto il mondo. Ma non va dimenticata, dall'altro, la perdita di potere dello Stato verso il basso, cioè verso Regioni ed Enti Locali. Questo fenomeno non è solo italiano, bensì ha caratterizzato, negli ultimi decenni, molti paesi europei, rendendo attuali temi quali il federalismo, il decentramento, la devolution.

E' in crisi il modello di Pubblica Amministrazione "compatta": lo Stato e l'Ente Locale non svolgono più direttamente gran parte delle funzioni. A livello di Ente Locale, ad esempio, una grandissima parte delle attività viene esternalizzata e affidata a soggetti terzi (aziende speciali, società le più diverse), spesso attraverso forme di privatizzazione aventi comunque come oggetto l'erogazione di servizi pubblici. Da qui la necessità di assicurare al potere politico, agli organi di governo, una governance di questo modo nuovo e articolato di effettuare le diverse prestazioni.

A motivare e determinare il progressivo affermarsi dei controlli interni, ancora una volta non valgono tanto o soltanto affermazioni di principio dell'autonomismo; il perseguimento di un "ordine" per assicurare coesione al

sistema nella nostra società nella sua dimensione locale e, insieme, globale rende impraticabili forme di governo gerarchiche e verticistiche, caratterizzate dallo Stato che controlla le Regioni attraverso il controllo del governo sulle leggi regionali e così via. A ciò si aggiunga il venir meno delle “forze anti-sistema” di cui abbiamo parlato.

A ben guardare, al di là di polemiche anche roventi e di duri scontri parlamentari e sociali, si è ormai determinata in Italia una *koinè* di valori costituzionali che va dalle libertà civili ai nuovi diritti ambientali, dal ricorso al mercato all’orientamento istituzionale verso il decentramento⁵². Questa *koinè*, in cui sono presenti anche forti differenziazioni, ma non più contrapposizioni radicali e ideologiche, attenua e/o neutralizza quelle spinte eversive che, nel passato anche recente, attivavano l’esigenza del controllo istituzionale “gerarchico”.

Al fondo, contemporaneamente, vi è la crescita culturale ed economica del Paese. Essa, per quanto diseguale, ha permesso, alle soglie del XXI secolo, che ovunque siano raggiunti standard tali da non mettere in discussione la coesione socio-economica del sistema Italia.

L’esplosione e l’affermarsi di un *new public management* hanno molto a che vedere con la nuova dimensione economica e sociale che si instaura alla fine del XX secolo con l’apertura di nuovi mercati finanziari e con le sfide della globalizzazione. Nuovi sistemi di programmazione, pianificazione e controllo

⁵² Sulla specifica problematica decentramento - accentrato, cioè separazione di funzioni - integrazione funzionale interaziendale, si veda: Pioggia A., Dugato M., Racca G., Civitarese Matteucci S. (a cura di), *Oltre l’aziendalizzazione del servizio sanitario*, Milano, Franco Angeli, 2008, pp. 40-41.

vengono adottati e valorizzati nelle P.A. locali non solo come atti formali, ma soprattutto come strumenti di governo, e questo perché la responsabilità e il ruolo della P.A. locale sono cambiati, per rispondere ai mutamenti determinati dal sistema economico e dall'integrazione europea, che a sua volta induce e costringe a comparare i diversi sistemi amministrativi⁵³. Di conseguenza, anche le amministrazioni locali sono state sollecitate a promuovere politiche capaci di garantire livelli maggiori di "efficienza competitiva", migliorando la capacità manageriale e implementando sistemi di programmazione, pianificazione, gestione, controllo, intesi non tanto come elementi formali imposti dalla legislazione, ma come strumenti necessari per accrescere l'efficienza amministrativa e per evitare che la P.A. sia l'anello debole tra le componenti che garantiscono competitività territoriale ed aziendale⁵⁴.

⁵³ La nostra attenzione si concentra qui precipuamente sulle amministrazioni locali, stante l'oggetto specifico di analisi del lavoro, le aziende sanitarie, fortemente permeate da fattori di territorialità.

⁵⁴ Come evidenziato da Chiappinelli, «Una [...] riflessione sulla nuova prospettiva dei controlli alla luce del Titolo Quinto della Costituzione deve partire da un'impostazione sopranazionale [nella convinzione] che oggi non si possa capire bene ed attuare adeguatamente il nuovo sistema dei controlli "federali" se non si parte da una dimensione sovranazionale. Questo è evidente se si pensa al dato costituzionale in base a cui la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni va esercitata nel rispetto anche dei vincoli comunitari ed internazionali ed alla disciplina relativa al "patto di stabilità e di crescita", sottoscritta ad Amsterdam il 17 giugno 1997, con il quale gli Stati membri s'impegnano a rispettare obiettivi di bilancio coerenti ai programmi di stabilità o di convergenza e che coinvolgono la responsabilità dello Stato nella sua interezza e nella globalità delle sue componenti. Uno dei profili problematici che ci pone l'Unione Europea è infatti proprio rappresentato dal coordinamento e dall'integrazione economico-finanziaria e dalla salvaguardia del patto di stabilità. Non a caso l'articolo 7 della legge La Loggia, nel delineare i compiti della Corte dei Conti, parte proprio dal rispetto del patto di stabilità a garanzia degli equilibri degli enti territoriali e complessivi del sistema. L'esplicito richiamo al patto di stabilità nelle disposizioni di adeguamento alla costituzione è di peculiare rilievo, proprio per le sempre più strette interazioni tra finanza comunitaria e finanza nazionale, che richiede il concorso e la corresponsabilizzazione dei diversi livelli di governo.

Il processo evolutivo in chiave federale, si accompagna dunque a quello europeo che accentua l'istanza di "conoscenza" unitaria dei flussi finanziari, nel quadro delle più generali politiche macroeconomiche e di bilancio, per consentire un pieno ed equilibrato sviluppo delle diverse

Da qui trae origine il tratto più marcato e significativo dell'insieme di leggi che hanno interessato l'amministrazione locale. A partire dagli anni novanta del secolo scorso si sono susseguite leggi che hanno interessato le amministrazioni locali improntate alla progressiva rinuncia, da parte del governo centrale, ad un controllo stretto e diffuso sulle amministrazioni periferiche, con l'obiettivo di favorire il rafforzamento del rapporto tra comunità territoriali ed enti chiamati ad amministrarle con un'adeguata capacità di governare. E' stato questo, nella realtà, uno dei fattori principali e determinanti nella trasformazione degli EE.LL. e nel loro passaggio da amministrazioni *law-oriented* a *performance-oriented*.

Questo passaggio, dicevamo, prende forza e si intensifica attraverso un percorso normativo che accompagna l'affermarsi del principio di autonomia degli Enti locali territoriali con l'introduzione, al loro interno, di controlli atti a verificarne l'attività sotto molteplici aspetti.

In un breve *excursus* temporale, per quanto sintetico, possiamo osservare come già l'art. 20 del D.Lgs. 29/93 obbligava le Amministrazioni Pubbliche ad istituire servizi di controllo interno o nuclei di valutazione per verificare la realizzazione degli obiettivi, nonché la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche ed il buon andamento dell'azione amministrativa⁵⁵.

realtà e della intera collettività. In un sistema che vede interagire poteri e responsabilità ai livelli di governo centrale, regionale e locale una compiuta e tempestiva base informativa è poi necessaria per rendere efficace l'assetto delle compartecipazioni e dei trasferimenti perequativi». Cfr. Chiappinelli C., Atti del Convegno sul tema *Raccordi tra controlli interni ed esterni nella nuova prospettiva del Titolo V*, Palermo, 11 dicembre 2004, p. 5.

⁵⁵ Cfr. Farneti G., *Come cambiano i controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, in *Azienditalia*, n. 8/1999, p. 401.

Ma è con il Decreto Legislativo n. 286 del 31 Luglio 1999 che si ha il primo vero e proprio intervento organico sui controlli interni. Con esso viene formulato, finalmente, un vero e proprio vocabolario dei nuovi controlli amministrativi interni, adeguando la definizione di istituti nati nella prassi aziendale allo specifico contesto delle pubbliche amministrazioni.

Viene così configurato, rispettando l'organizzazione delle aziende pubbliche e le loro finalità istituzionali, un nuovo sistema di controllo, articolato essenzialmente su tre differenti tipologie, alle quali se ne aggiunge una quarta, che appare un necessario *pendant*:

1. controllo di regolarità amministrativa e contabile, volto a verificare il grado di raggiungimento della conformità ad atti e regolamenti;

2. controllo di gestione in senso stretto, che ha per obiettivo l'efficientamento della amministrazione ed è reso a beneficio dei dirigenti per consentire ad essi l'adozione di tempestivi meccanismi di autocorrezione delle gestioni in corso;

3. controllo strategico, che è di supporto al vertice politico per la verifica di finalità quali: la gestione e soddisfazione dei bisogni collettivi, la coerenza dell'attività amministrativa con la mission delle istituzioni, la valorizzazione della politica amministrativa delle istituzioni;

4. valutazione della dirigenza, con la quale si giudicano le prestazioni dei dirigenti in relazione agli obiettivi raggiunti e la loro competenza e capacità organizzativa nella fase gestionale e nell'utilizzo e crescita delle risorse

professionali, umane e tecnico-organizzative disponibili. E' il necessario corollario del controllo strategico e di quello di gestione.

Questa impostazione viene confermata *de iure* l'anno successivo nel Testo Unico degli Enti Locali, con il quale:

1. il controllo di regolarità amministrativa e contabile resta finalizzato a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa; il medesimo controllo è affidato agli organi appositamente previsti nei diversi comparti della Pubblica Amministrazione e, in particolare, agli organi di revisione ovvero agli uffici di ragioneria. Il tutto mantenendo fermo, anche per gli Enti locali, il principio della separazione tra le strutture addette al controllo di regolarità amministrativa e contabile, da un lato, e il controllo di gestione, il controllo strategico e la valutazione dei dirigenti, dall'altro;

2. il controllo di gestione viene compiutamente disciplinato in relazione alla sua funzione, alle modalità applicative ed al contenuto del referto dell'intera attività (rispettivamente, artt. 196, 197 e 198). Ne discende l'attenzione al contenuto della relazione revisionale e programmatica e, insieme, al contenuto del Piano Esecutivo di Gestione (P.E.G.) nella graduazione degli obiettivi;

3. il controllo organizzativo, ovvero la valutazione dei dirigenti, ha per oggetto la valutazione della qualità delle risorse umane in termini di prestazioni e capacità organizzative;

4. il controllo strategico rende possibile il monitoraggio dell'efficacia delle scelte politiche, attraverso verifiche, quali: riscontro della concreta realizzazione delle scelte di indirizzo politico-amministrativo affidate agli assessori, determinazione dei costi e tempi di realizzazione dei progetti affidati alle posizioni organizzative, analisi di dettaglio (attraverso la scheda P.E.G.) sull'efficienza dei dirigenti e responsabili dei servizi.

Il controllo strategico, in particolare, permette di introdurre interventi correttivi nell'azione amministrativa; esso, infatti, consente di rimodulare le scelte ed indirizzare la struttura politico-amministrativa verso gli obiettivi programmati, sulla base di quanto riportato nei report del controllo di gestione.

L'affermazione dell'importanza e della necessità dei controlli interni agli enti pubblici territoriali, unitamente alla loro autonomia, dà luogo, infine, all'emanazione della legge costituzionale n. 3/2001, con la quale viene espressamente e definitivamente abrogato il controllo preventivo esterno sulla legittimità degli atti degli enti autonomi, previsto dalla Costituzione, avviando una riforma non ancora peraltro conclusa.

La strada intrapresa ha comunque un ulteriore momento di approdo nella legge n. 131/2003, attuativa della suddetta riforma costituzionale, atta a promuovere una revisione dell'assetto delle funzioni amministrative e, in particolare, nell'ambito della competenza legislativa dello Stato: essa prevede una revisione delle disposizioni in materia di enti locali, per adeguarle alla legge

costituzionale n. 3/2001, valorizzandone l'autonomia, anche al fine di contenere il potere di controllo sostitutivo del governo previsto dall'art. 120 della Costituzione.

L'intervento degli Enti locali nella definizione dei criteri e dei metodi di formazione del sistema dei controlli interni rimane comunque rispettoso dei principi di separazione tra poteri di indirizzo e poteri gestionali: l'eventuale intervento dell'organo di governo è strettamente correlato alla segnalazione dell'organo preposto al controllo interno.

Con la legge delega n. 131/2003 emerge con più evidenza la necessità di rivisitare le disposizioni relative al controllo interno contenute nel TUEL del 2000, anche e soprattutto al fine di conformarle ed adeguarle al diverso sistema di riferimento, dando attuazione al nuovo assetto dei poteri locali, derivante dalla riforma del titolo V della Costituzione.

In particolare, l'art. 2 contiene la delega per l'adeguamento della normativa statale alla Costituzione riformata, attribuendo “agli Statuti dei Comuni e delle Province la potestà di individuare i sistemi di controllo interno, nonché i principi fondamentali dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali ai fini dell'attivazione degli interventi previsti dall'art. 119 della Costituzione”, stante il mantenimento dei “sistemi di controllo sugli organi degli enti locali”.

Viene, quindi, riconosciuta la centralità e la potestà statutaria degli Enti locali, con l'attribuzione agli stessi enti della facoltà di organizzare e disporre le norme

in merito ai controlli interni; contestualmente alla Corte dei Conti si conferma il ruolo tradizionale di garante dell'Erario e organo di ausilio alle decisioni degli enti rappresentativi delle comunità, enfatizzando in maniera decisiva la relazione che deve sussistere necessariamente tra la sua funzione e l'autonomia degli enti, governata *in primis* da un rapporto di collaborazione.

Il disegno istituzionale delineato configura, per così dire, una nuova statualità, legata alla "Repubblica delle Autonomie", che valorizza le istituzioni politico-territoriali senza che si possa parlare di modello tipico di stato federale. In questo si impone una ridefinizione della disciplina in materia con un nuovo "Testo Unico", capace di superare il precedente del 2000 (che tra l'altro risulta ormai incompatibile con il nuovo quadro costituzionale di riferimento), anche in attuazione della delega contenuta nell'art. 2 della L. n. 131/03, delega peraltro già a suo tempo decaduta, senza che il governo sia allora riuscito a dare corso all'emanazione delle norme delegate.

Tant'è che, allo stesso fine, nel gennaio 2007 è stata emanata la legge delega n. 389/07 che, ripristinando la decaduta delega al Governo in materia di enti locali, intende dichiaratamente dar luogo ad una Carta fondativa dei rapporti tra i diversi livelli di Governo, coniugando l'attuazione del Titolo V della Costituzione con il nuovo Codice delle Autonomie.

La legge, in questo senso, contiene:

- la ridefinizione delle principali funzioni degli enti locali al fine di semplificare, ridurre i costi e consentire il controllo da parte dei cittadini;
- la riduzione o la razionalizzazione dei livelli di governo.

Secondo questa logica, ci si muove verso una definizione organica e compiuta del complesso quadro normativo, anche nei suoi persistenti aspetti contraddittori ancora irrisolti, a cominciare da quello del federalismo istituzionale.

Certamente, per dirla con le parole di Chiappinelli «[debbono] svilupparsi in parallelo degli adeguati strumenti conoscitivi: [...] in particolare [i] sistemi informativi che consentono la lettura ed il monitoraggio dei flussi finanziari nelle diverse realtà del Paese. L'importanza di strumenti di questo tipo è correlata strettamente allo sviluppo di un'architettura istituzionale di tipo federale ed autonomistica in corrispondenza della quale devono crescere in parallelo i momenti di conoscenza dei flussi finanziari e degli andamenti di entrata e di spesa del sistema⁵⁶.

È del luglio 2011 il provvedimento normativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi⁵⁷ che al Titolo II dispone in materia di principi contabili generali e applicati per il settore sanitario nell'ambito del quale è trattata l'implementazione e la tenuta della contabilità di tipo economico-patrimoniale, nonché l'obbligo di redazione del bilancio d'esercizio della gestione sanitaria

⁵⁶ Cfr. Chiappinelli C., *Raccordi tra controlli interni ed esterni ...*, op. cit., p. 9.

⁵⁷ Il provvedimento in oggetto è il D.Lgs. n.118/2011 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della L. 5 maggio 2009, n. 42". Un commento dell'intera disposizione è pubblicato sul numero monografico 1/2012 di *AziendaPubblica*.

accentrata e del bilancio sanitario consolidato regionale. Le disposizioni in esso contenute necessitano di una integrazione con specifico riguardo alla casistica applicativa (ovvero di esemplificazioni sulle modalità di trattamento contabile, sul sistema di controllo interno o sulla valutazione di poste di bilancio che per la specificità del settore di applicazione non possono essere dedotte dai principi contabili) relativa all'implementazione e alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale della gestione sanitaria accentrata, nonché all'applicazione dei principi di valutazione specifici indicati all'art. 29 del decreto, anche al fine di garantire uniformità di trattamento contabile degli eventi aziendali, in funzione dell'applicazione dei principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci.

Non ultimo, ci preme sin da ora ricordare come alla normativa si affiancano documenti di studio prodotti dalle Associazioni Professionali americane, cc.dd. *Co.So. Report*⁵⁸, e precisamente: *Internal Control* del 1992 e *Enterprise Risk Management* – acronimo ERM del 2004. Il primo definisce il controllo interno come il processo operato dal management/altri operatori della struttura aziendale per fornire con ragionevole certezza che gli obiettivi siano conseguiti sotto i seguenti aspetti:

- a) conformità alle norme vigenti,
- b) affidabilità del bilancio e delle altre informazioni finanziarie,

⁵⁸ Per approfondimenti sul *Co.So Report* si rinvia a Bastia P., *Il sistema di controllo interno nella governante delle imprese italiane*, in Salvioni D.M. (a cura di), *Corporate governance e sistemi di controllo della gestione aziendale*, Milano, Franco Angeli, 2004, p. 73.

- c) efficacia ed efficienza,
- d) salvaguardia del patrimonio.

L'ERM sancisce l'inclusione delle tematiche del controllo nell'ambito del *risk management*, ramo della gestione che cerca di anticipare conseguenze di eventi che potenzialmente potrebbero verificarsi generando risultati diversi dalle aspettative della direzione. Su questo aspetto avremo modo di soffermarci nel prosieguo del presente lavoro, laddove approfondiremo la relazione tra controllo e rischio.

La regolarità amministrativa delle rilevazioni contabili e l'affidabilità del bilancio dipendono, dicevamo, dal corretto funzionamento dei controlli interni presenti nei diversi processi gestionali caratteristici di ciascun ciclo aziendale.

1.4.2 Il trade off tra controlli interni ed esterni nella Pubblica Amministrazione

Parallelamente ad uno nuovo orientamento di P.A., come si è visto, la riforma del Titolo V ha abolito i controlli statali sugli atti delle Regioni e i controlli regionali sugli atti degli Enti Locali, mentre con la successiva legge La Loggia si riconosce formalmente l'autonomia degli Enti Locali di disciplinare le proprie forme di controllo attraverso i propri Statuti. Viene sancito, di fatto, a livello legislativo il principio secondo il quale non c'è bisogno di una norma per istituire dei controlli.

Questa vasta *deregulation* rispetto al sistema dei controlli statali del periodo precedente trova una sua giustificazione, lo si è ampiamente visto, nel venir meno della diffidenza dello Stato centrale rispetto alle espressioni rappresentative del potere pubblico regionale, provinciale e locale. Contemporaneamente si è istaurato fra questi stessi soggetti istituzionali quello

che, con Robert Putnam, chiamiamo “capitale sociale”⁵⁹: un concetto utilizzato nell’analisi socio-politica per spiegare il prodursi in alcuni territori e comunità di dinamiche collaborative che non si innescano se non grazie ad una precedente scorta - un capitale appunto - di fiducia nella reazione positiva dei potenziali *partners*. Putnam aveva individuato queste dinamiche a livello di comunità regionale, mentre non è stato tentato un uso di questa prospettiva per spiegare dinamiche interistituzionali che investano l’intera scala governamentale - diciamo da Bruxelles a Roma o a Siena o a uno dei tanti comuni d’Italia.

L’impiego di questo concetto può risultare estremamente utile anche per meglio definire la prospettiva di una possibile e auspicabile coniugazione e relativo rapporto fra controlli interni ed esterni in Italia, ma non solo. Che un insieme di attori istituzionali (comprensivo di Comuni, Province, Regioni, Stato, Unione Europea, ma anche di associazioni di cittadini) disponga di un ampio “capitale sociale” comporta, infatti, per la questione dei controlli, due conseguenze importanti. In primo luogo, nessuno degli attori vuole perdere la propria posizione di usufruttuario del capitale; sicché, per mantenere la posizione, ognuno è interessato in prima persona a verificare che i propri rendimenti siano conformi alle attese. In secondo luogo, ciascun usufruttuario considera vitale quanto conferito dagli altri e diviene quindi controllore dei loro rendimenti. In questo senso, al di là della gerarchia di competenze, si stabilisce una dinamica di controlli essenzialmente paritaria, fondata sulla coordinazione piuttosto che sulla

⁵⁹ Cfr. Putnam R., *La tradizione civica delle regioni italiane*, Milano, Mondadori, 1993, *passim*.

subordinazione ed è in base alla consistenza del capitale sociale che si avranno o saranno opportuni controlli esterni più leggeri o più cogenti: ad un capitale sociale largo farà seguito un controllo sempre più imperniato sull'autocontrollo e viceversa.

Il problema è non erodere questo capitale e da questo punto di vista, in una fase che vede il Paese Italia avviato verso la realizzazione del federalismo, a cominciare da quello fiscale, è opportuno realizzare compiutamente un sano ed avveduto equilibrio fra controlli esterni e controlli interni ai vari Enti pubblici, ivi comprese le Regioni, superando opzioni talora unilaterali in favore della deconcentrazione o della prevalenza del risultato sulla regola, dell'aziendalizzazione sull'amministrazione: quello che molto spesso passa con l'etichetta di *new public management*.

In questo, lo abbiamo già evidenziato, lo stato dell'arte dei controlli presenta ancora problemi non compiutamente e formalmente risolti, contraddittorietà e lacunosità legislative da risolvere in un nuovo TUEL, con il quale "normare" la sinergia tra controlli interni ed esterni.

A nostro parere, comunque, il sistema degli Enti Locali non può fare a meno di un controllo della Corte dei Conti inteso non in senso classico, ma come una forma di verifica sul funzionamento delle amministrazioni e dei loro servizi interni, in una logica di collaborazione e sinergia: problematica decisamente importante tanto più alla luce sia delle recenti tesi federaliste, che tendono ad

equiordinare lo Stato alle Regioni e agli enti locali, sia di provvedimenti come quello sull'unità di monitoraggio, al quale abbiamo già fatto riferimento.

1.5 Il controllo contabile nella Pubblica Amministrazione

Secondo quanto affermato da Power, la contabilità suggerisce un ordine razionale economico quantitativo «in un contesto sociale e organizzato che è fondamentalmente “disordinato”». La contabilità alimenta i controlli, selezionando i fattori meritevoli di specifica considerazione; in altri termini, consente «di comprendere le situazioni, imporvi un ordine, decidere e agire per tentare di controllarle, producendo così quello stesso ordine che era stato presupposto. La realtà è quindi descritta»⁶⁰.

La contabilità si configura come un insieme di scritture atte a tenere memoria dei fatti di gestione che si sono susseguiti nell'ambito della attività aziendale. Essa restituisce un quadro (o, per dirla con Power, una descrizione) delle operazioni di gestione operativa, finanziaria e straordinaria.

Non solo. La contabilità cerca di rinforzare una data articolazione della struttura sociale e organizzativa come canale di trasmissione degli obiettivi e controllo

⁶⁰ Cfr. Panozzo F., Prefazione, in Power M., *La società dei controlli...*, op. cit., p. XIV.

dei risultati; «la contabilità [...] fornisce una sorta di “ordine morale” con cui si determina un complesso sistema di diritti e obblighi reciproci che regola la vita sociale e organizzativa [...] tra chi ha diritto di chiedere e chi ha il dovere di rendere conto delle proprie azioni»⁶¹.

Nel contesto delineato dobbiamo porci alcune domande sulla natura del controllo e sul suo ruolo effettivo all'interno dell'organizzazione. Infatti, in accordo con la considerazione di Brunetti circa il fatto che la motivazione e la morale del personale si configurano come output del sistema di controllo, diviene imprescindibile un'analisi più approfondita della dimensione organizzativa del controllo.⁶²

Dicevamo, il controllo entra nella Pubblica Amministrazione per forza di legge. Il D.Lgs. 286/99 identifica, abbiamo visto, quattro distinte tipologie di controllo interno nella Pubblica Amministrazione. Tra queste, il controllo di regolarità amministrativo-contabile presenta due dimensioni delle quali l'una, quella della legittimità, era per così dire già presente nel controllo burocratico; l'altra, quella contabile, emerge con forza proprio in questo atto normativo.

Obiettivo precipuo di questa seconda tipologia è proprio l'affidabilità dell'informazione contabile.

⁶¹ Panozzo F., *Accountability and Identity. Accounting and the democratic organisation*, in Mouritsen J., Munro R. (a cura di), *Accountability Power Ethos and the technologies of managing*, Thomson Business Press, London, 1996.

⁶² Cfr. Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, op. cit., pp. 14 e ss.

Il controllo contabile si esplicita nelle seguenti attività⁶³:

- verifica della regolare tenuta della contabilità (inclusa la contabilità separata), intesa come corretta e completa rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- verifica della corrispondenza dei dati di bilancio d'esercizio alle risultanze delle scritture contabili e della conformità alla normativa che li disciplina;
- rilascio di pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni e rilascio di apposita relazione al bilancio d'esercizio.

Vediamo come questo modello è applicato nel comparto Sanità.

⁶³ Cfr. Musaiò G., Musaiò L., *I controlli amministrativi e contabili in Sanità*, Milano, CIS Editore, 2009, p. 5.

1.6 Il controllo contabile nelle aziende sanitarie

Declinando sulle aziende sanitarie il modello del controllo interno previsto dal D.Lgs. 286/99, vediamo come le quattro tipologie di controllo prevedano, per ogni rispettiva dimensione, obiettivi, strumenti e soggetti ad esse deputati. La tavola sottostante ne offre una sintesi.

TAV. 4 - IL MODELLO DEI CONTROLLI INTERNI NELLE AZIENDE SANITARIE EX D.LGS. 286/99

Tipologia di controllo ex D.Lgs. 286/99	Dimensione del controllo	Obiettivi dei controlli interni	Strumenti di controllo	Organi deputati al controllo
Controllo di regolarità amministrativo contabile	Legittimità	Rispetto della legge e dei regolamenti	Norme e regolamenti	Uffici interni, Collegio Sindacale, Corte dei Conti
	Contabile	Affidabilità dell'informazione contabile	Principi di revisione aziendale	Uffici interni, Collegio Sindacale, Corte dei Conti, Società di revisione
Controllo di gestione	Gestionale	Efficienza, efficacia ed economicità delle operazioni	Contabilità direzionale e sistema di indicatori di performance	Uffici interni
Controllo strategico	Strategica	Perseguimento dei fini istituzionali e salvaguardia del patrimonio	Piano attuativo locale, piano degli investimenti	Nucleo di Valutazione e Direzione Generale
Valutazione della Dirigenza	Valutativa	Incentivazione e attribuzione di responsabilità	Parametri di valutazione oggettivi (di risultato) e discrezionali (competenze organizzative)	Nucleo di Valutazione

Fonte: Megali C., Rossi F., *I processi di standardizzazione contabile in Sanità: l'esperienza della Regione Toscana*, in *Revisione contabile*, n. 63/2005

Obiettivo della dimensione contabile del controllo di regolarità amministrativo-contabile è l'affidabilità dell'informazione contabile; lo strumento è costituito dai principi di revisione aziendale, i soggetti preposti al controllo sono Uffici interni, Collegio Sindacale, Corte dei Conti, Società di revisione.

Gli Uffici interni sono incaricati della materiale rilevazione contabile dei fatti di gestione da effettuarsi con tempestività e precisione in osservanza di Principi Contabili ove esistenti. Le rilevazioni sono oggetto di un primo controllo formale e sostanziale da parte del Collegio Sindacale cui segue un controllo della Magistratura contabile. In ultimo, non per importanza, può seguire un ulteriore controllo da parte di un organo esterno chiamato ad esprimere un giudizio sull'attendibilità dei dati esposti nel documento riepilogativo delle scritture, il bilancio d'esercizio. Tale controllo, come avremo modo di evidenziare nel prosieguo, presenta un costo direttamente proporzionale al tempo necessario a effettuare le verifiche. Un sistema procedurale ha tra gli altri benefici anche quello di ridurre tale costo in quanto si pone e si impone quale «oggetto intermedio tra le operazioni aziendali e le risultanze contabili, [...] che ogni azienda imposta e utilizza per rilevare correttamente le operazioni svolte». Infatti, «consente [...] nel caso in cui sia accertata l'affidabilità del sistema stesso, di organizzare il programma di revisione per cicli e non per singole voci di bilancio e di ridimensionare l'estensione delle verifiche sostanziali»⁶⁴.

⁶⁴ Mancini sottolinea questa relazione di proporzionalità diretta tra costi della certificazione e tempo: «la certificazione del bilancio è un servizio che comporta costi direttamente proporzionali al tempo necessario per erogarlo». Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale*, op. cit., p. 12.

Il Principio di revisione n. 3.1. emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri formula una definizione di sistema di controllo interno (di seguito SCI)⁶⁵ che si sofferma sulle componenti del sistema stesso (direttive, procedure e tecniche adottate dall'azienda) e al contempo sulle sue finalità (conformità dell'attività degli organi aziendali all'oggetto che l'azienda si propone di conseguire e alle direttive ricevute, salvaguardia del patrimonio aziendale, attendibilità dei dati).

Proprio con riferimento alla prima delle finalità emerge l'aspetto organizzativo, legato alla capacità del controllo di influenzare il comportamento delle persone affinché sia conforme all'oggetto dell'attività aziendale e alle direttive ricevute.

Il riferimento, poi, alle procedure, tra le componenti del SCI, induce la riflessione sulla distinzione tra controllo di gestione e controllo amministrativo contabile. In particolare, il controllo di gestione è così definito dal principio in oggetto: «insieme delle direttive, procedure e tecniche che permettono di programmare e successivamente controllare, su base periodica ed in modo sistematico, le operazioni aziendali allo scopo di raggiungere gli obiettivi di gestione prefissati». Il controllo amministrativo contabile è definito dal principio in oggetto come «l'insieme degli strumenti organizzativi istituiti allo scopo di

⁶⁵ Il principio in oggetto, allineandosi alla definizione fornita dall'American Institute of Certified Public Accountants, così recita: «è l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall'azienda, allo scopo di raggiungere i seguenti obiettivi:

- conformità dell'attività degli organi aziendali all'oggetto che l'azienda si propone di conseguire ed alle direttive ricevute,
- salvaguardia del patrimonio aziendale,
- attendibilità dei dati».

raggiungere, con un ragionevole grado di sicurezza, i seguenti obiettivi: a) le operazioni sono effettuate secondo direttive generali o specifiche impartite dalla direzione aziendale; b) tutte le operazioni sono registrate correttamente allo scopo di assicurare la preparazione dei bilanci e situazioni contabili redatti secondo corretti principi contabili e di garantire la salvaguardia del patrimonio aziendale; c) l'accesso ai beni aziendali è consentito solo nei limiti delle autorizzazioni conferite dalla direzione; d) le registrazioni relative ai beni aziendali vengono intraprese in merito ad eventuali differenze riscontrate». Oggetto delle verifiche del revisore è proprio il controllo amministrativo contabile: «nello svolgimento della sua attività il revisore è interessato, principalmente, al sistema contabile e al controllo interno finalizzati alla generazione e al trattamento dell'informazione di bilancio. [...] il sistema di controllo rilevante è quello contabile che assume finalità più ristrette, quali:

- assicurare che tutte le operazioni siano autorizzate, registrate accuratamente;
- limitare l'accesso ai beni aziendali e alle relative registrazioni mediante un sistema di autorizzazioni;
- verificare l'esistenza fisica dei beni, rispetto al valore contabile».

Il principale documento di sintesi delle informazioni contabili, il bilancio d'esercizio, deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione

economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda; esso deve essere redatto in conformità a norme e principi regionali e nazionali.

Nella sua approvazione e deliberazione da parte della Direzione Aziendale sono sottintese asserzioni di validità ispirate proprio ai principi della revisione aziendale⁶⁶.

Tali asserzioni sono garantite dal funzionamento di un adeguato sistema dei controlli interni amministrativi, cioè dalle procedure amministrative⁶⁷ seguite dalle singole UU.OO. aziendali nella rilevazione dei fatti gestionali. La regolarità e l'affidabilità amministrativa sono un problema di tutte le strutture aziendali rispetto sia alle norme che individuano i procedimenti da seguire, sia alle procedure interne che distinguono e qualificano l'organizzazione amministrativa aziendale. La redazione del bilancio, a nostro modo di vedere, è un compito della Ragioneria unicamente rispetto a:

⁶⁶ Il Principio di revisione contabile emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali su "Gli elementi probativi della revisione" (Documento n. 500) individua le seguenti asserzioni:

- esistenza: un'attività o una passività esistono ad una data certa;
- diritti ed obblighi: un'attività o una passività sono di pertinenza dell'azienda ad una data certa;
- manifestazione: un'operazione o un evento di pertinenza dell'azienda ha avuto luogo nel periodo di riferimento;
- completezza: non vi sono attività, passività, operazioni o eventi non contabilizzati, o sui quali manchi un'adeguata informazione;
- valutazione: le attività e le passività sono contabilizzate a valori appropriati;
- misurazione: un'operazione o un evento è contabilizzato per l'importo appropriato ed i costi ed i ricavi sono imputati per competenza;
- presentazione e informativa: una voce o un'operazione sono evidenziate, classificate e corredate da adeguata informativa, in accordo con il quadro di riferimento relativo ai criteri di redazione di bilancio.

⁶⁷ Le procedure interne seguite dai diversi uffici possono essere: informali, cioè basate su prassi consolidate, oppure formali, cioè fondate su delibere, regolamenti, ecc. Le procedure formali possono essere: scollegate tra loro oppure sistematizzate, cioè, ad esempio, raccolte in un manuale aziendale e oggetto di processi di valutazione nel tempo. Su queste ultime focalizzeremo la nostra attenzione nel prosieguo.

- adempimenti informativi esterni;
- controlli e documentazione a supporto delle chiusure di fine esercizio;
- adempimenti fiscali e contributivi.

Il sistema di controllo interno si impone, quindi, anche come strumento a garanzia della qualità del dato contabile per la Direzione Aziendale⁶⁸.

⁶⁸ «È necessario realizzare un serio sistema di contabilità delle A.S.L. e del S.S.N. in cui ad ogni risorsa immessa/prelevata nel/dal sistema corrisponda un'attendibile misurazione e una chiara e trasparente rappresentazione contabile. Oggi, ci permettiamo di dubitare dell'esistenza di questa biunivocità, ma, cosa che più conta, riteniamo si debba dubitare anche della possibilità di arrivare a realizzarla senza un profondo ripensamento delle regole di contabilità delle A.S.L. e del S.S.N.

In un sistema complesso come il sanitario, da cui ci si aspetta il raggiungimento di una pluralità di obiettivi (adeguatezza, equità, sostenibilità finanziaria, capacità di innovarsi, differenziazione territoriale nel rispetto dei L.E.A.) la qualità dei dati, la loro aggregazione e le loro riclassificazioni assumono l'importanza di veri e propri strumenti di policy». Cfr. Persiani N., *Rilevazione e controllo contabile della spesa delle aziende sanitarie. Per gettare le "microfondazioni" del federalismo – Alcuni spunti di riflessione*, Nota CERM n. 12/2006, p. 22.

**SECONDO CAPITOLO: IL CONTROLLO
CONTABILE DELLA SPESA SANITARIA**

**2.1 Soggetti e strumenti del controllo
contabile in Sanità**

2.1.1 Il controllo contabile del Ministero

2.1.2 Il controllo contabile della Regione

**2.1.3 Il controllo contabile della Corte
dei Conti**

**2.1.4 Il controllo contabile del Collegio
Sindacale**

2.2 Nuove tendenze del controllo contabile

2.2.1 Il controllo del Revisore esterno

2.2.2 Il controllo procedurale

2.1 Soggetti e strumenti del controllo contabile in Sanità

Tre sono gli obiettivi di un sistema sanitario: 1. garantire la migliore ed uguale assistenza possibile a tutti i cittadini, 2. garantire la libertà di scelta per i medici e per i pazienti⁶⁹, 3. garantire la razionalizzazione dei costi dell'assistenza sanitaria. Ne deriva che, per dirla con Engelhardt, un occhio deve necessariamente essere sempre rivolto agli aspetti economici e finanziari dell'attività svolta e non solo all'aspetto clinico perché solo così si può garantire nel tempo la stessa universalità, principio fondamentale del nostro servizio sanitario nazionale⁷⁰.

L'azione della Pubblica Amministrazione tutta (e non solo degli enti del comparto Sanità), in passato regolata da una razionalità prettamente legale-

⁶⁹ Cfr. Schinella I., *Libertà di scelta per i medici e per i pazienti*, in Rivista Medicina di Laboratorio – JLM, Vol. 5, n. 2/2004, pp. 66-73.

⁷⁰ Cfr. Engelhardt H., *The foundation of Bioethics*, New York, Oxford University Press, 1986. Certamente, come evidenzia Zangrandi, «prima di richiedere una diminuzione della spesa pubblica è necessaria una sua maggiore produttività, cioè la necessità di migliorare la qualità e la quantità di servizi erogati», Cfr. Zangrandi A., *La responsabilizzazione economica nelle varie classi di aziende pubbliche*, in Farneti G., Marchi L., Maticena A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 233.

burocratica, deve essere regolata da una razionalità economica e gestionale assimilabile a quella delle imprese private che operano per il mercato. Benché l'obiettivo non sia il profitto, come per le imprese, la sopportabilità dei costi e la relazione tra risorse impiegate e risultati conseguiti non sono più considerati irrilevanti, anzi, diventano canoni di riferimento essenziali⁷¹. Musaio, al riguardo, così si esprime: «...la qualità delle cure e dell'assistenza non può non fare i conti con le risorse disponibili in un'epoca in cui le esigenze di salute aumentano con l'invecchiamento della popolazione e con i nuovi indirizzi diagnostico-terapeutici. Di qui l'obiettivo economico di un attento impiego e controllo delle risorse finanziarie, tecniche e umane». Proprio a proposito di controllo, sempre Musaio, evidenziando come «nel recente passato i controlli istituzionali hanno fatto evidenziare disservizi, omissioni, sprechi e illeciti con danno al patrimonio pubblico», si pone alcuni interrogativi e precisamente «chi ha il potere di intervento per un'efficiente ed efficace gestione, fermo restando la tutela della nostra salute? Chi sono gli organi preposti al controllo interno ed esterno di regolarità gestionale e contabile? [...] Qual è, in atto, il monitoraggio dei dati di bilancio e della validità gestionale?»⁷².

Questi interrogativi sono e debbono essere ancora più pressanti nell'attuale contesto, dove, riprendiamo le parole di Jorio, «[dagli] accertamenti effettuati –

⁷¹ Cfr. Rubbia S., *Pianificazione, programmazione e controllo gestionale come leva strategica della riforma della pubblica amministrazione: il progetto del Ministero della Finanze*, in Supplemento al n. 3-4/1995 del Notiziario Fiscale della Scuola Centrale Tributaria.

⁷² Cfr. Musaio G., Musaio L., *I controlli amministrativi e contabili in Sanità*, op. cit., p. XI. Sulle patologie croniche dei documenti contabili delle aziende sanitarie italiane, si veda l'interessante contributo di Torcivia S., *Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie*, in *Azienditalia*, n. 1/2012.

o meglio dalle confessioni delle regioni che si sono rese colpevoli, più o meno dolosamente per guadagnare le premialità “messe a concorso” dai vari patti di stabilità interni – è emerso un dato allarmante: un debito pregresso sanitario di 20/22 miliardi, oltre quello ancora da scoprire, e un deficit corrente che si fa fatica ad arrestare e a contenere. [...] Occorre evitare il perdurare di tutti questi espedienti, facilmente rinvenibili nei comportamenti tenuti dalle Regioni, intesi a celare le patologie croniche dei loro bilanci, ricorrendo persino a veri e propri artifici contabili. Ciò per nascondere l’assoluta precarietà del loro stato patrimoniale, tale da rasantare il dissesto»⁷³.

In risposta a questo stato di cose, è stato emanato il Patto per la Salute 2010-2012 che pone particolare enfasi sul controllo dei sistemi contabili informativi delle e nelle aziende sanitarie.

In altri termini, il sistema dei controlli e, in particolare, il controllo sui conti e sulla gestione dell’azienda, deve permettere di capire la reale situazione dell’azienda.

Nell’attuale scenario macro-economico, la *governance* “federalista”⁷⁴ si sviluppa su tre livelli: statale, regionale e locale (A.S.L., A.O. e strutture accreditate private); tra i primi due livelli se ne interpone un altro, la Conferenza unificata (ex Conferenza Stato - Regioni). Se le Regioni sono chiamate ad attuare le c.d. *policy guidelines* della Conferenza Unificata, le aziende sanitarie

⁷³ Jorio E., *Un «reato» specifico per garantire i conti*, in *Il Sole 24 Ore Sanità*, 29 giugno - 5 luglio 2010, p. 8.

⁷⁴ Cfr. Tav. *La nuova governance “federalista”*, in *Il Sole 24 Ore Sanità*, 29 giugno - 5 luglio 2010, p. 9.

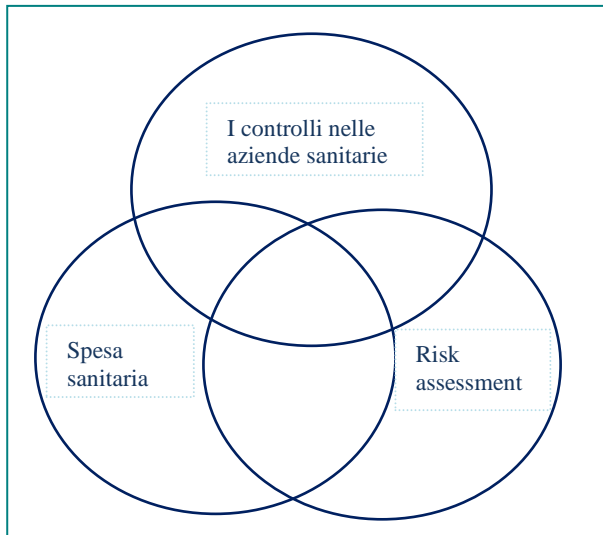
hanno, tra gli altri, il compito di certificazione dei loro bilanci a garanzia di idonei sistemi contabili informativi⁷⁵. E la valutazione straordinaria dello stato delle procedure amministrativo-contabili di cui all'ultimo Patto della Salute si configura proprio come un'attività indispensabile ad avviare le procedure per perseguire la certificabilità dei bilanci.

Questo è il *framework* di riferimento della nostra analisi e delle nostre riflessioni sul controllo contabile entro cui assume rilievo il controllo procedurale.

La Tavola 5 illustra graficamente nell'intersezione dei tre cerchi l'area di interesse dell'indagine rappresentata appunto dal controllo procedurale.

⁷⁵ Cfr. *Relazione sul federalismo fiscale - Relazione del Governo alle Camere in ottemperanza alla disposizione dell'art. 2, co. 6, L. n. 42/2009*, 30 maggio 2010.

TAV. 5 - AREA DI INTERESSE DELL'INDAGINE



Fonte: Nostra elaborazione

La spesa sanitaria deve essere sottoposta ad analisi attenta specie in relazione al suo andamento e alle cause che lo giustificano. Questo prioritario ruolo è svolto dai controlli e precipuamente da quelli contabili che per gestire il rischio prevenendolo si avvalgono di un sistema di procedure. Questo si pone a garanzia della qualità del dato contabile e consente in ultimo un vero e, oseremmo dire, veritiero controllo della spesa sanitaria⁷⁶.

Hinna evidenzia la significativa modifica intervenuta nell'oggetto stesso del controllo: dalla legittimità degli atti amministrativi si è passati al controllo

⁷⁶ Il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile è chiamato a garantire legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. Obiettivo precipuo di tale controllo è la realizzazione di un sistema di monitoraggio interno, in grado di fornire ragionevole certezza sui processi di produzione dei dati contabili. Cfr. Hinna L., *L'internal auditing nelle Pubbliche Amministrazioni* in Azzone G., Dente B. (a cura di), *Valutare per governare: il nuovo sistema controlli nelle Pubbliche amministrazioni*, Milano, Etas, 1999, *passim*.

dell'”esistenza” di sistemi di controllo interno di gestione assimilabile ad un controllo su una “nuova legittimità”, non dell’atto, ma della gestione stessa⁷⁷. Di più. A parere di chi scrive, l’attenzione anche a livello normativo si sposta dal dato alla procedura. La procedura, quale *sub-strato*, se validata garantisce la qualità del dato. Il controllo e in specie l’autocontrollo, sempre a parere di chi scrive, è in grado di garantire che “buona procedura porta buon dato”.

⁷⁷ Si veda al riguardo: Hinna L., Intervento in occasione della presentazione del *Rapporto di legislatura del Comitato Tecnico Scientifico per il Coordinamento in Materia di Valutazione e Controllo Strategico nelle Amministrazioni dello Stato* su “*Processi di programmazione strategica e controlli interni nei ministeri stato e prospettive*”, CNEL, 19 Maggio 2006, p. 23.

2.1.1 Il controllo contabile del Ministero

La *governance* “federalista” si sviluppa dicevamo su tre livelli: statale, regionale e locale delle singole aziende sanitarie; tra i primi due livelli se ne individua un altro, la Conferenza unificata (ex Conferenza Stato – Regioni).

Il Ministero della Salute occupa il livello più alto del controllo contabile. Articolato in tre Dipartimenti⁷⁸, a loro volta divisi in Direzioni generali, e nell'Ufficio generale delle risorse, dell'organizzazione e del bilancio⁷⁹, conta su organismi e commissioni con funzioni di consulenza e sull'Osservatorio nazionale sullo stato di attuazione dei programmi di adeguamento degli ospedali e sul funzionamento dei meccanismi di controllo regionale e aziendale.

Sono di precipua competenza del Ministero della Salute le seguenti aree funzionali: ordinamento sanitario e tutela della salute umana e sanità

⁷⁸ I tre Dipartimenti in cui si articola il Ministero della Salute sono:

1. Dipartimento della sanità pubblica e dell'innovazione;
2. Dipartimento della programmazione e dell'ordinamento del Servizio sanitario nazionale;
3. Dipartimento della sanità pubblica veterinaria, della sicurezza alimentare e degli organi collegiali per la tutela della salute.

⁷⁹ Cfr. D.P.R. 108 del 11 marzo 2011, Regolamento di organizzazione del Ministero della Salute.

veterinaria⁸⁰. Tra i suoi adempimenti, in osservanza al dettato dell'art. 19-*quinquies* del D.Lgs. 502/1992, rientra la redazione della Relazione sugli effetti finanziari (maggiori spese e maggiori economie) delle misure disciplinate dal medesimo decreto.

Va inoltre segnalato che, nel rispetto degli accordi con la Conferenza Stato-Regioni e Province autonome, l'Agenzia nazionale per i servizi sanitari regionali (Age.Na.S.)⁸¹: a. verifica con cadenza semestrale l'andamento della spesa sanitaria rispetto alla quale le Regioni hanno avanzato l'esigenza di misure di contenimento / razionalizzazione; b. verifica la formazione di disavanzi di bilancio, con eventuale proposta di assestamento (di bilancio) e utilizzo dell'eventuale avanzo di amministrazione (art. 4, co. 8, del D.Lgs. 502/92); c. verifica i risultati raggiunti non solo sotto l'aspetto economico, ma anche rispetto alla qualità dei servizi, ivi comprese le forme di collaborazione con soggetti privati per la gestione di compiti di tutela della salute su incarico della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome (art. 9 *bis*, co. 3, del D.Lgs. 502/1992)⁸².

Dal breve quadro delineato, emerge chiaramente il ruolo del Ministero in materia di monitoraggio e controllo della spesa sanitaria.

⁸⁰ Si rinvia al D.Lgs. 300/99 e s.m.i.

⁸¹ Ente nazionale con personalità giuridica di diritto pubblico, l'AGENAS svolge un ruolo di collegamento e di supporto decisionale per il Ministero della Salute e le Regioni sulle strategie di sviluppo del Servizio Sanitario Nazionale.

⁸² Cfr. Musaiò G., Musaiò L., *I controlli amministrativi e contabili in Sanità*, op. cit., pp. 17-19.

Per adempiere correttamente a questo, tale Ente deve disporre di dati trasparenti, omogenei e tra loro confrontabili. Le diverse modalità di rendicontazione della spesa sanitaria (sistema contabile-bilancio, sistema CE-SP) a cui sono sottesi più “dialetti contabili” regionali rende sempre più pressante l’esigenza di un unico linguaggio contabile nazionale⁸³ e, insieme, l’avvio del percorso di certificabilità dei bilanci che, solo, può dare ragionevole sicurezza sull’attendibilità dei dati contabili. Riteniamo che questo possa essere di sostegno per un efficace monitoraggio della spesa⁸⁴.

Proprio omogeneità e comparabilità dei dati contabili, quali presupposti di un corretto e trasparente rapporto tra lo Stato e le Regioni, sono alla base del D.Lgs. 118/2011 che contiene un vero e proprio ripensamento complessivo del sistema contabile pubblico e nella fattispecie del comparto sanità⁸⁵. L’introduzione di un modello contabile unico a livello nazionale di matrice privatistica unitamente all’estensione dell’obbligo di utilizzo dei principi contabili nazionali opportunamente integrati da precise deroghe - date le specificità settoriali – tutte tassativamente elencate, dovrebbe favorire il superamento delle differenze regionali.

⁸³ Sul tema dell’armonizzazione contabile, si veda, tra gli altri, Persiani N., *Il bilancio degli Enti del Servizio Sanitario*, in *Salute e territorio*, n. 192/2012.

⁸⁴ Boccalatte e Mingardi individuano la “cura della sanità” proprio nella trasparenza dei documenti di bilancio favorita dall’adozione di regole di redazione del bilancio omogenee, Boccalatte S., Mingardi A., *La trasparenza cura la sanità*, in *Il Sole 24 Ore*, 03/03/2010.

⁸⁵ Si rinvia al Titolo II del provvedimento legislativo in oggetto.

2.1.2 Il controllo contabile della Regione

In questo percorso di ripensamento complessivo sono coinvolte le Regioni, dal momento che la gestione della spesa sanitaria rappresenta l'ambito di autonomia più esteso per le Regioni.

Infatti, esse sono chiamate alla redazione del consolidato regionale, quale momento di sintesi della spesa sanitaria regionale: si tratta di uno strumento imprescindibile in grado, per così dire, di far dialogare la contabilità finanziaria delle Regioni con quella economico-patrimoniale degli enti del Servizio Sanitario⁸⁶. Di più. È uno strumento di analisi e controllo della spesa e quindi dei finanziamenti destinati al comparto sanitario.

È, inoltre, prevista l'introduzione di una "contabilità accentrata regionale" delle risorse destinate al funzionamento della Sanità per un efficace monitoraggio delle loro modalità di impiego.

⁸⁶ Uno dei problemi più rilevanti è, infatti, legato al fatto che i due soggetti, Regione da un lato e azienda sanitaria dall'altro, ragionano secondo due logiche di tenuta dei conti diverse: la Regione adotta una contabilità di tipo finanziario; le A.S.L./A.O., invece, una contabilità economico-patrimoniale.

In osservanza all'art. 11 del Patto sulla Salute 2010-2012, poi, le Regioni sono chiamate «a garantire l'accertamento della qualità delle procedure amministrativo-contabili sottostanti alla corretta contabilizzazione dei fatti aziendali, nonché la qualità dei dati contabili» unitamente alla definizione delle procedure «per perseguire la certificabilità dei bilanci». Da alcune Regioni viene data particolare attenzione ai percorsi volti alla introduzione della revisione contabile dei bilanci: la Regione Toscana, oggetto di questa nostra indagine, è una di queste.

Focus on: la Regione Toscana

Al settore “Finanza, contabilità e controllo” della Direzione Generale “Diritti di cittadinanza e coesione sociale” della Regione Toscana⁸⁷ competono: tenuta dei capitoli di bilancio, distribuzione dei fondi, finanziamento dei programmi. La funzione già esistente è stata potenziata proprio in risposta alla necessità di sviluppare un ruolo di controllo di gestione sui flussi di attività realizzati dalle aziende. In particolare, come risulta dall'organigramma allegato al Decreto n. 4989/2010⁸⁸, è dato rilievo a *governance* e controllo esercitato sulle e nelle aziende sanitarie, con particolare riferimento al processo di certificazione dei bilanci aziendali.

⁸⁷ Cfr. Decreto n. 4989 del 13.10.2010.

⁸⁸ Cfr. Allegato n. 3 al Decreto in oggetto.

Si segnala l'attenzione al giudizio espresso da un soggetto terzo (Società di Revisione) attestante l'attendibilità dei dati contabili prodotti.

2.1.3 Il controllo contabile della Corte dei conti

La Corte dei Conti⁸⁹ effettua oltre ai controlli tradizionali (verifica copertura finanziaria delle leggi, funzioni di magistratura contabile con azioni per danno erariale), nuovi controlli (questionari allegati al bilancio previsionale e consuntivo su indebitamento, patto di stabilità interno, personale e società partecipate), oltreché, come richiamato nella Relazione annuale sul conto

⁸⁹ Istituita come ente del Regno d'Italia con Legge n. 800/1862 perché vigilasse sulle amministrazioni dello Stato per prevenire ed impedire sperperi e cattive gestioni, assunse la veste di una "magistratura", poiché, come ebbe ad affermare Cavour, c'era l'"assoluta necessità di concentrare il controllo preventivo e consuntivo in un magistrato inamovibile". La sua organizzazione e le sue attribuzioni si sono modificate nel tempo, finché le sue prerogative fondamentali sono state fissate nel testo unico approvato con Regio Decreto n. 1214/1934. Negli anni successivi all'entrata in vigore della legge costituzionale, le trasformazioni profonde intervenute nell'organizzazione e nelle funzioni amministrative dello Stato centrale e degli Enti pubblici in generale (moltiplicazione degli enti, creazione di autorità amministrative indipendenti, privatizzazione di funzioni e imprese pubbliche) hanno conseguentemente interessato gli assetti finanziari e di spesa.

Tutto ciò ha inciso sui compiti dell'Istituto che, nel processo di decentramento amministrativo, si è sempre più venuto configurando in una nuova dimensione in relazione agli Enti Locali.

In questo percorso la Legge n. 20/1994 recante "Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti" ha avuto il fine di razionalizzare il sistema dei controlli incentrati sulla Corte dei Conti ed in particolare su: controllo preventivo di legittimità della Corte; controllo successivo sulle amministrazioni pubbliche, regionali e locali; composizione e funzionamento della Corte nell'esercizio delle attività di controllo. L'articolo principale del testo normativo, ai fini della disciplina del controllo, è l'art. 3, nel quale dettagliatamente si elencano gli ambiti che interessano la Corte, assegnandole l'incarico di svolgere un controllo di tipo preventivo e successivo.

consuntivo dello Stato, impiega nuovi strumenti (quali quelli a “supporto alle decisioni pubbliche”)⁹⁰. Il suo ruolo è stato rafforzato dalla L. 20/1994 che gli attribuisce il controllo sulla gestione, controllo che riguarda gli effetti dell’attività e come tale è *ex post* (anche se svolto “in corso d’esercizio”); pertanto, il controllo in oggetto differisce dai controlli di legittimità che, riguardando i singoli atti, comportano una valutazione *ex ante* della stessa Corte e incidono sull’efficacia giuridica degli stessi. Si registra un’evoluzione sostanziale: il controllo è posto a garanzia dell’affidabilità del dato contabile.

Con la pubblicazione della sentenza n. 29/1995 della Corte Costituzionale, il compito della Corte dei Conti, proprio in virtù della Legge n. 20/1994, diviene quello di svolgere un’attività a carattere essenzialmente collaborativo e ausiliario, non orientata a vincolare l’autonomia degli enti locali o di qualunque altra istituzione⁹¹.

Ma il passaggio decisivo, nell’ambito dei controlli, è la promulgazione della legge costituzionale n. 3/2001, che, volendo abrogare gli artt. 125 e 130 della

⁹⁰ Con specifico riguardo ai ruoli che la Corte dei Conti può svolgere, nella letteratura internazionale possono esserne individuati tre: organo di controllo indipendente, organo di supporto al cambiamento e agente del cambiamento. Tali ruoli sono peraltro riconducibili, a parere di chi scrive, all’evoluzione delle funzioni della Corte dapprima deputata ai controlli tradizionali (di conformità alla leggi da un lato e ai documenti previsionali del consuntivo dall’altro, a garanzia di un impiego corretto delle risorse pubbliche), successivamente chiamata anche ad una verifica del perseguimento di efficacia ed efficienza unitamente ad una valutazione del sistema dei controlli interni, e in ultimo, rivolta a supportare le amministrazioni pubbliche nel processo di aziendalizzazione.

⁹¹ La legge, infatti, promuove l’autocontrollo da parte dell’amministrazione pubblica, prevedendo che tutto ciò che dalla Corte verrà considerato irregolare e pertanto segnalato al Parlamento, ai consigli regionali e alla stessa amministrazione interessata, porterà alla formulazione di osservazioni volte a suggerire idee risolutive di miglioramento, lasciando poi all’amministrazione la libertà di decidere le azioni da intraprendere per muoversi nella giusta direzione.

L’attività della Corte, in questa sede, è finalizzata esclusivamente alla redazione e consegna di un referto agli organi assembleari e non ha assolutamente carattere autoritario.

Costituzione, sopprime automaticamente il regime legislativo ordinario dei controlli preventivi di legittimità sugli atti degli enti locali, nonché gli organi regionali di controllo⁹².

Il percorso normativo dei controlli della Corte sugli enti d'autonomia si completa con la legge finanziaria per il 2006 che ha posto, a carico degli organi di revisione economico-finanziaria - specificamente, ma non solo - degli enti del servizio sanitario nazionale, l'obbligo di trasmettere alle Sezioni regionali di controllo relazioni sui documenti di rendicontazione contabile a carattere preventivo e consuntivo, relazioni predisposte sulla base di criteri definiti unitariamente dalla Corte.

La Sezione delle autonomie della Corte dei Conti ha emanato le linee guida e il relativo questionario per la predisposizione della relazione da parte del Collegio sindacale degli enti del Servizio Sanitario Nazionale sul bilancio di esercizio al 31/12/2005 e, successivamente, sul bilancio di esercizio al 31/12/2006 e al 31/12/2007⁹³. I Collegi sindacali, quindi, sono sollecitati a concentrarsi sui seguenti aspetti:

- errata allocazione in bilancio di poste contabili rilevanti;

⁹² Sulla valenza decisiva di questa legge avremo modo di soffermarci anche a breve.

⁹³ Cfr. Delibera n. 4 Aut/2008 del 21.03.2008 della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti di approvazione delle nuove "linee guida" e del relativo "questionario" da inviare al Collegio Sindacale degli enti del Servizio Sanitario per il controllo del bilancio di esercizio al 31/12/2007.

- quantificazione di proventi in misura notevolmente superiore all'effettiva realizzazione;
- accertamento che i crediti di dubbia esigibilità siano stati conteggiati nel Fondo svalutazione crediti;
- ricorso a proventi straordinari non ripetibili per coprire costi strutturali;
- esistenza di oneri sommersi derivanti dalla gestione di società partecipate o dalla sottovalutazione sistematica di costi relativi alle prestazioni acquisite da strutture esterne;
- rinvio ingiustificato del pagamento di forniture e/o servizi.

I Collegi sono altresì chiamati a segnalare il mancato rispetto, nella tenuta della contabilità, dei criteri stabiliti dal Codice Civile e dai principi contabili nazionali.

Laddove, poi, dall'esame della relazione del Collegio sindacale o a seguito dell'eventuale istruttoria, si riscontrino gravi irregolarità contabili, la Sezione regionale di controllo deve adottare una pronuncia specifica per comunicare alla Regione le irregolarità rilevate e, insieme, vigilare sull'effettivo recepimento delle misure correttive suggerite. Proprio la segnalazione alla Regione evidenzia la «natura collaborativa» sopra richiamata del controllo esercitato dalle Sezioni regionali, controllo diretto non a sanzionare comportamenti, ma a far conoscere le irregolarità che possono compromettere l'equilibrio del bilancio degli enti del Servizio Sanitario, affinché sia la stessa Regione ad adottare le dovute misure correttive.

Focus on: **Il questionario e le Linee guida: alcune riflessioni**

Il questionario predisposto dalla Corte si sviluppa sostanzialmente in due parti:

- a) una prima, in cui devono essere forniti i dati identificativi dell'ente, la sua dimensione demografica e le dimensioni delle strutture di ricovero. In questa stessa sezione sono presenti alcune domande preliminari volte ad inquadrare lo «stato di salute generale» dell'azienda e del bilancio oggetto di osservazione. Le risposte fornite dalle aziende in questa prima sezione consentono l'immediata identificazione di situazioni critiche o bilanci meritevoli di approfondimenti e/o ulteriori analisi;
- b) una seconda parte, in cui viene operato un esame più accurato.

Le Linee guida, a nostro avviso, presentano, accanto a indiscutibili pregi, alcuni limiti, non ultimo il fatto che l'analisi effettuata attraverso il questionario prescinde dalla richiesta di informazioni sulla normativa applicabile e sui principi contabili adottati. La regionalizzazione delle norme e l'esistenza di molteplici circolari di dettaglio su base locale impediscono la comparazione dei dati e l'espressione di un effettivo giudizio sugli stessi. Non vale, da questo punto di vista, il generico richiamo presentato nelle linee guida ai principi contabili nazionali⁹⁴, dal momento che la normativa in vigore non prevede la possibilità di applicarli immediatamente al settore sanitario.

Ulteriore limite è, a nostro giudizio, l'assenza di un quesito e di una verifica specifica sui sistemi di controllo adottati per garantire i dati presentati. Potremmo dire che il controllo esterno in parola non "scandaglia" i controlli interni aziendali, fondamentale fonte di conoscenza del processo di creazione ed elaborazione del dato contabile e conseguentemente dell'uniformità di atteggiamento rispetto ad altre aziende. Proprio la logica audit con la quale la Corte ha iniziato ad impostare la propria attività di controllo non dovrebbe prescindere da tale analisi, per attestare l'effettiva uniformità di comportamento delle aziende e l'attendibilità dei dati utilizzati dai Collegi sindacali. Tuttavia, appare altrettanto evidente il pregio dell'operazione avviata dalla Corte con l'emanazione di queste linee guida che, a nostro giudizio, concretizzano il senso del controllo collaborativo di sua competenza, fornendo un metodo ed uno strumento di omogeneizzazione. Le linee guida, ma ancor più il questionario

⁹⁴ Sull'importanza ed il ruolo dei corretti principi contabili e sul problema della contestualizzazione al settore pubblico, cfr. Borroni E., *Principi contabili: anche nell'amministrazione pubblica?*, in Azienda Pubblica, n. 2/2004.

predisposto, sono infatti il principale strumento di omogeneizzazione e di comparazione introdotto nel Servizio Sanitario Nazionale. La competenza e l'autorevolezza dell'organo che lo ha emanato sono per il lettore e l'interprete garanzia delle sintesi di dati operate e, in ultima istanza, della situazione finanziaria e contabile del settore sanitario. Stanti le considerazioni fatte, a parere di chi scrive, la Corte dei Conti esercita il vero controllo esterno. L'attuale tendenza al federalismo rende, peraltro, ancora più necessario il controllo della Corte dei Conti.

Focus on: **La valutazione del funzionamento dei controlli interni**

Conformemente a quanto suggerito nelle Linee guida dell'INTOSAI⁹⁵, e codificato nell'art. 3, comma 4, della legge 20/94, la Corte è chiamata ad una valutazione del funzionamento dei controlli interni.

Ciò riguarda sia il controllo finanziario che quello sulla gestione perché in entrambi il corretto funzionamento dei controlli interni risulta garanzia della sana gestione finanziaria e di quella amministrativa.

Molto opportunamente, dunque, la legge attribuisce alla Corte una sorta di potere di validazione dei servizi di controllo interno perché in realtà, nel valutare⁹⁶ il funzionamento dei servizi di controllo interno, essa da o dovrebbe dare il proprio parere sulla congruità di questi sistemi con lo scopo loro attribuito dalla legge.

⁹⁵ L'acronimo sta per INTernational Organization of Supreme Audit Institutions.

⁹⁶ La valutazione esercitabile dalla Corte dei Conti riguarda: 1) la costruzione astratta del modello di controllo costruito a matrice sull'organizzazione e tendente a coprire la generalità dei comportamenti amministrativi dell'ente; 2) la fattiva attuazione del modello; 3) l'attendibilità dei report, ovvero la loro autoreferenzialità. Questo controllo può essere svolto dalla Corte confrontando le risultanze dei rapporti interni con propri accertamenti diretti o con informazioni esterne all'Amministrazione.

2.1.4 Il controllo contabile del Collegio Sindacale

L'introduzione nel comparto della Sanità della contabilità economico-patrimoniale (D.Lgs. 502/92) ha rafforzato il ruolo di un organo preposto al controllo di regolarità amministrativo-contabile a garanzia dell'affidabilità e dell'attendibilità del dato contabile: il Collegio sindacale.

Si tratta di un soggetto interno che si pone tuttavia a tutela del soggetto politico di livello regionale e statale e in ultima istanza del cittadino utente. La sua stessa composizione riflette questa funzione: cinque membri (tre effettivi e due supplenti), di cui due di designazione regionale, due di designazione ministeriale (uno del Ministro dell'Economia ed uno del Ministro della Salute) ed uno di designazione della Conferenza dei Sindaci per le aziende sanitarie o dell'organismo di rappresentanza dei comuni per le aziende ospedaliere. È un organo preposto ad un controllo continuativo sulla gestione, antecedente rispetto a quello regionale precipuamente rivolto all'approvazione politica e gestionale dei dati prodotti dalle aziende. Il D.Lgs. 502/92, infatti, gli assegna la verifica

dell'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico, la vigilanza sull'osservanza della legge, l'accertamento della regolare tenuta della contabilità e della conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, nonché la verifica periodica di cassa. Riferisce, con cadenza almeno trimestrale, alla Regione le risultanze del lavoro di verifica svolto con conseguente immediata denuncia dei fatti sui quali vi è fondato sospetto di irregolarità gravi. Inoltre predispone almeno ogni sei mesi una relazione sull'andamento dell'attività dell'azienda rivolta alla Conferenza dei Sindaci o al Sindaco del Comune capoluogo della Provincia di afferenza dell'azienda.

Come evidenziato in precedenza, riteniamo che il Collegio sindacale costituisca (diversamente dalla magistratura contabile) un organo interno che, per così dire, attiva con il suo operato di verifica la "filiera dei controlli". Tale organo è tenuto, secondo le richiamate Linee guida della Corte dei Conti, a trasmettere proprio alla Sezione Regionale di Controllo della magistratura contabile un questionario contenente i dati sulla base dei quali la stessa Corte individua le verifiche da porre in essere⁹⁷. Alla luce delle recenti evoluzioni normative, che prevedono l'introduzione di un sistema procedurale in tutti gli enti del SSN, si configura la operatività della filiera dei controlli già formalmente avviata

⁹⁷ Il Collegio, nel rispetto delle richiamate linee guida, trasmette l'apposito questionario alla Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti, che, basandosi sui dati ricevuti, seleziona le verifiche da attuare. Il tentativo è quello di promuovere e sviluppare un'attività di verifica omogenea a livello nazionale che dia idonea garanzia dei dati trattati e, insieme, univoca interpretazione delle risultanze dei controlli. La delibera n. 4/AUT/2008 della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti contiene elementi di grande novità e delinea un vero e proprio metodo di controllo che le diverse Sezioni Regionali della Corte sono chiamate ad adottare.

all'interno delle stesse aziende sanitarie per mano dei soggetti che in esse agiscono.

2.2 Nuove tendenze del controllo contabile

Nello scenario così delineato, acquisisce una sempre maggiore importanza il giudizio sull'attendibilità dei dati contabili dell'azienda emesso da un soggetto terzo.

La correttezza del dato contabile presidia la qualità dell'informazione prodotta e, in questo, il sistema procedurale garantisce il coinvolgimento del capitale umano dell'azienda nel perseguimento dell'obiettivo ultimo dell'attendibilità del dato contabile sin dalla fase embrionale di descrizione delle procedure amministrativo-contabili poste in essere all'interno dell'azienda. La qual cosa, come in processo circolare, al tempo stesso facilita il processo revisionale.

Vediamolo nello specifico.

2.2.1 Il controllo del Revisore esterno

Il modello classico di revisione aziendale (*comprehensive auditing*) identifica tre livelli di revisione: il primo è quello della revisione contabile, all'interno della quale si distingue tra *compliance auditing* e *financial auditing*⁹⁸, rispettivamente, verifica di conformità alla normativa e al bilancio di previsione del consuntivo; il secondo livello è quello della revisione gestionale che comprende revisione operativa (*operational auditing*) e audit procedurale o preventivo (*pre-event auditing*); il terzo livello è quello della revisione direzionale (*management auditing*).

In particolare, la revisione contabile garantisce il corretto impiego delle risorse pubbliche e l'attendibilità dei documenti di rendicontazione prodotti. Purtroppo, la stessa attività di revisione presenta i rischi⁹⁹ segnalati in Tavola 6.

⁹⁸ Sul tema del financial auditing, in particolare, si rinvia a: Lindeberg T., *The ambiguous identity of auditing*, Financial Accountability & Management, Vol. 23, n. 3, 2007, pp. 337-350; Ling T., *Ex Ante Evaluation and the Changing Public Audit Function: The Scenario Planning Approach*, Evaluation, vol. 9, n. 4, 2003, pp. 437-452.

⁹⁹ CNDC e CNRC, Principi di revisione 2007, Milano, Giuffrè, 2007.

TAV. 6 - LE TIPOLOGIE DI RISCHIO

<i>Tipologia di rischio</i>	<i>Caratteristiche</i>	<i>Note</i>
Rischio intrinseco	rischio che vi sia un errore significativo nelle attestazioni di bilancio, indipendentemente dall'efficacia dei controlli interni	
Rischio di controllo	rischio che vi sia un errore significativo nelle attestazioni di bilancio, in quanto il sistema di controllo interno non lo ha individuato o non lo ha corretto tempestivamente	
Rischio di individuazione	rischio che le procedure di revisione applicate alle voci di bilancio non riescano ad identificare un errore significativo	Si pone in una relazione inversa rispetto al rischio di errore in bilancio

Fonte: Nostra elaborazione

Nel comparto sanità l'introduzione della revisione di bilancio favorisce in parallelo l'avvio di un processo di formalizzazione delle procedure aziendali¹⁰⁰. In particolare, la redazione tramite descrizione delle procedure amministrativo-contabili (ivi inclusi i controlli svolti nelle diverse fasi dell'iter procedurale), se prodotta dagli stessi operatori, garantisce un maggiore coinvolgimento del capitale umano nel perseguimento dell'obiettivo ultimo dell'attendibilità del dato contabile. Cosa che al tempo stesso facilita il processo revisionale.

¹⁰⁰ È di prossima emanazione un decreto sulla certificabilità dei bilanci che impone l'obbligo per Regioni ed Enti del SSN, coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, di applicare una regolamentazione della materia contabile e di dotarsi di un sistema di procedure amministrativo-contabili che li ponga in condizione di sottoporsi con esito positivo alle certificazioni ed alle revisioni contabili.

Ovviamente, il revisore ha la responsabilità della revisione contabile, ovvero della formazione ed espressione del giudizio professionale sul bilancio; la responsabilità del bilancio, intesa come responsabilità della redazione e della presentazione del documento contabile di sintesi, rimane in capo agli amministratori. Per questo l'introduzione delle procedure, responsabilizzando formalmente la struttura ai diversi livelli, rappresenta una forma di tutela della Direzione aziendale.

2.2.2 Il controllo procedurale

L'introduzione delle procedure amministrativo-contabili segue – è questo il caso delle Regioni dove il processo è giunto ad un buon livello di maturazione – all'introduzione di un corpo di principi contabili strutturato in più sezioni e precisamente: 1. la posta contabile, 2. la rendicontazione e 3. la gestione ed il controllo. Proprio quest'ultima sezione «integra la parte prettamente contabile estendendo l'orizzonte di analisi anche alle dinamiche gestionali, considerate strumentali alla completezza e all'attendibilità del dato di bilancio»¹⁰¹ ed accoglie le procedure minime di controllo che devono essere adottate per soddisfare gli obiettivi di attendibilità dei dati contabili.

¹⁰¹ «È indubbiamente questa terza sezione a costituire l'elemento innovativo più rilevante dell'intero documento, poiché integra la parte prettamente contabile estendendo l'orizzonte di analisi anche alle dinamiche gestionali, considerate strumentali alla completezza e all'attendibilità del dato di bilancio». Cfr. Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, Roma, Aracne, 2008, p. 199.

Per il trattamento contabile di particolari fatti di gestione non previsti dai principi contabili è fornito un ulteriore documento ad essi allegato, la *Casistica per l'applicazione dei principi contabili per le aziende sanitarie*.

Il percorso di introduzione di un controllo siffatto è stato accelerato dall'ultimo accordo finanziario e programmatico tra Governo e Regioni in merito alla spesa sanitaria e alla programmazione del Servizio Sanitario Nazionale (c.d. Patto per la Salute). Tale accordo, finalizzato a migliorare la qualità del servizio, promuovere l'appropriatezza delle prestazioni e garantire l'unitarietà del sistema, all'art. 11 richiama i concetti di qualità dei dati contabili, di struttura e di attività prevedendo, all'art. 4, gli adempimenti necessari per l'accesso al finanziamento integrativo del Servizio Sanitario Regionale.

Questo *iter* è già stato avviato in alcune Regioni italiane. In particolare, in Toscana è iniziato nel 2004 il percorso di introduzione dei principi contabili delle aziende sanitarie e la conseguente redazione di un sistema di procedure amministrativo-contabili. Questo sistema sarà oggetto del nostro caso di studio al fine di formulare una prima valutazione della nuova esperienza¹⁰².

¹⁰² «In effetti, rendere potenzialmente certificabile un bilancio significa assumersi la responsabilità della congrua predisposizione dei documenti contabili. La certificazione non è pertanto da considerarsi la forma di controllo contabile risolutiva; si tratta piuttosto di una verifica esterna finalizzata al superamento dell'autoreferenzialità e alla comparazione spazio-temporale tra i bilanci di più aziende e costituisce, in quella sede, solo una parte di un più ampio progetto volto a favorire la diffusione di un linguaggio comune nella costruzione e nell'utilizzo di strumenti manageriali condivisi, come patrimonio fruibile da parte della Regione e di tutte le aziende toscane». Cfr. Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, op. cit., p. 201.

**TERZO CAPITOLO: LE PROCEDURE
AMMINISTRATIVE E IL CONTROLLO CONTABILE
NELLE AZIENDE SANITARIE**

**3.1 Le procedure come strumento di
monitoraggio del rischio**

**3.2 Il sistema procedurale come strumento a
garanzia della qualità del dato contabile**

**3.3 Introduzione di una cultura del controllo
procedurale: implicazioni di carattere
organizzativo**

**3.4 Dalla diffusione di una cultura del
controllo procedurale alla formalizzazione
delle procedure**

3.5 La valutazione delle procedure

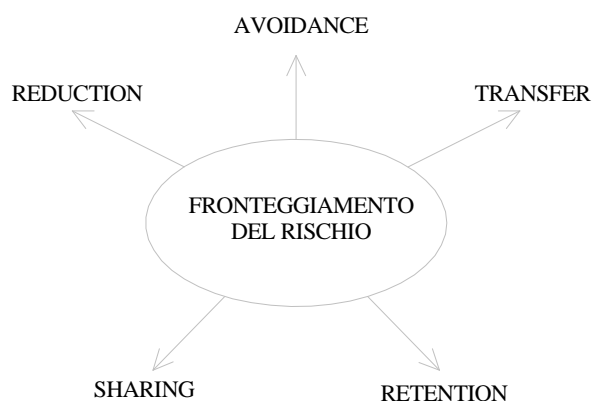
3.1 Le procedure come strumento di monitoraggio del rischio

Soffermiamoci sulla relazione tra controllo e rischio per capire se ed in quale modo le procedure amministrativo-contabili possono essere considerate esse stesse strumento di prevenzione e monitoraggio del rischio.

Nei suoi confronti sono sempre state attivate azioni atte a limitarne gli effetti.

Nella Tavola 7 sono indicate alcune modalità per fronteggiarlo¹⁰³.

TAV. 7 – MODALITÀ DI FRONTEGGIAMENTO DEL RISCHIO

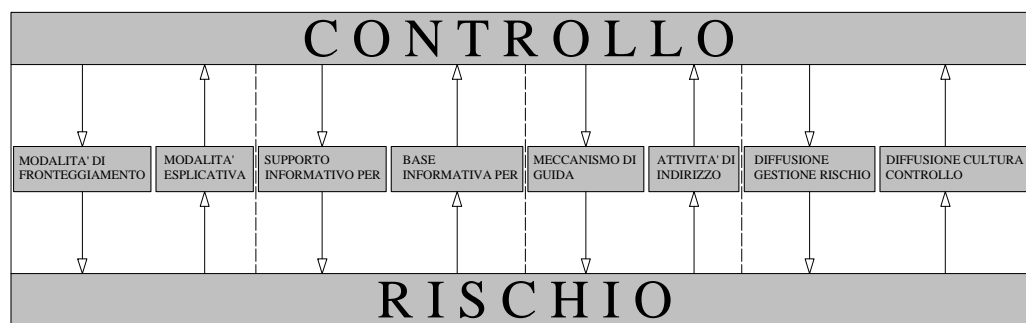


Fonte: Rielaborazione da McNamee D., Selim G.M., *Risk management: changing the Internal Auditing's paradigm*, The Institute of Internal Auditing Research Foundation, 1998, p. 177

¹⁰³ Al riguardo si rinvia a: Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale...*, op. cit., p. 41.

Il controllo si pone senza dubbio come strumento per la riduzione dei rischi. Allo stesso modo, la gestione dei rischi¹⁰⁴ si pone come strumento di controllo. Se analizziamo più da vicino la relazione tra controllo e rischio possiamo evincere che la caratteristica principale di tale relazione è la biunivocità.

TAV. 8 – CONTROLLO E RISCHIO: UNA RELAZIONE BIUNIVOCA



Fonte: Nostra elaborazione

La Tavola 8 mostra che:

- il controllo è una modalità di fronteggiamento del rischio e il rischio è una modalità esplicativa del controllo;
- il controllo è un supporto informativo per il rischio ed il rischio è una base informativa per il controllo;
- il controllo è un meccanismo di guida per attuare le politiche di *risk management* ed il rischio è un'attività di indirizzo dello stesso processo di controllo;

¹⁰⁴ Si veda al riguardo: McNamee D., Selim G.M., *Risk management...*, op. cit.

- il controllo promuove la diffusione della gestione del rischio e il rischio promuove la diffusione della cultura del controllo¹⁰⁵.

Il recupero di una visione positiva dei concetti di controllo e di rischio è di fondamentale importanza per far sì che l'introduzione stessa del controllo nell'organizzazione non sia vissuta come un'imposizione dall'alto, ma piuttosto come una volontà autonoma. E ciò è possibile avendo la ferma convinzione che, per dirla con le parole di Simon, «i sistemi di “limite” [...] consentono ai manager di delegare le decisioni, e di conseguenza, consentono all'organizzazione il massimo di flessibilità e creatività. [...] I sistemi di “limite” sono come i freni di un'auto: senza di questi le auto (o le organizzazioni) non possono procedere a velocità elevate»¹⁰⁶.

Certamente il meccanismo di delega presuppone la presenza di un certo grado di fiducia del delegante verso il delegato/delegati¹⁰⁷, ma si pone al contempo come una modalità di condivisione dei rischi (c.d. *risk sharing*), richiamata in Tavola 7.

¹⁰⁵ Cfr. D'Onza G., *Il controllo interno nella prospettiva di gestione del rischio*, Tesi di Dottorato, Università degli Studi di Pisa, a.a. 2003-2004, pp. 156 e ss.

¹⁰⁶ Simon paragona i sistemi di controllo dell'azienda ai freni di un'autovettura la cui funzione non è quella di rallentare l'auto, bensì quella di consentirle di andare veloce. Cfr. Simon R., *Leve di controllo: i nuovi sistemi per guidare le imprese*, Milano, F. Angeli, 1996, p. 59.

¹⁰⁷ La ripartizione delle responsabilità decisionali, evidenzia Sciarelli, si configura come una «decentralizzazione dei compiti di decisione allo scopo di rendere compartecipi e corresponsabili dei risultati dell'attività aziendale tutti coloro che operano a livelli di responsabilità nell'organizzazione». Cfr. Sciarelli S., *Il processo decisionario nell'impresa*, Padova, Cedam, 1967, p. 310.

La formalizzazione delle procedure aziendali con specifico riguardo agli aspetti amministrativo-contabili può contribuire ad orientare l'attività aziendale verso i suoi obiettivi preventivamente individuati. Conseguentemente, il controllo riguarda tutti gli operatori a diverso titolo coinvolti nell'attività aziendale e non solo gli organi di vertice. Il coinvolgimento dell'azienda tutta, nelle persone che vi operano, è condizione essenziale ed imprescindibile affinché ogni soggetto viva il controllo come parte integrante dell'attività svolta, anziché come mero onere aggiuntivo.

Dunque, si pensa al controllo come capacità di orientare l'attività verso il raggiungimento dei suoi obiettivi¹⁰⁸ - ma dobbiamo aggiungere - con ragionevole sicurezza e non certezza assoluta, essendo il controllo stesso espletato da persone che, in quanto tali, sono fallibili.

Si conferma che il concetto di controllo interno è strettamente correlato a quello di gestione del rischio, inteso questo come possibilità di verifica di un evento dannoso in grado di pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi. Se, come da definizione della Banca d'Italia, il controllo interno è quel «complesso di norme e regole destinate ad assicurare la minimizzazione dei rischi», esso è strumento per gestire il rischio accettabile.

¹⁰⁸ Si veda al riguardo la definizione di controllo fornita nel 1992 dal Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Creato in seno alla Treadway Commission, commissione che riunisce le più prestigiose associazioni professionali americane (American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Associations, The Institute of the Internal Auditors, Institute of Management Accounts, Financial Executive Institute), il Comitato ha prodotto uno studio, noto come *CO.SO. Report*, che fornisce una definizione di controllo interno dai contenuti fortemente innovativi. Questa la definizione fornita: "mezzo organizzato per realizzare obiettivi aziendali".

Non solo. È il «mezzo organizzato per realizzare obiettivi aziendali»: l'*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, studio di rilevante interesse sulla relazione tra controllo interno e gestione del rischio pubblicato nel 2004, riconosce nel controllo interno lo strumento che, indirizzando opportunamente le azioni dei membri di un'organizzazione, favorisce il perseguimento dei fini aziendali.

3.2 Il sistema procedurale come strumento a garanzia della qualità del dato contabile

Stante quanto disposto dall'ultimo Patto per la salute, gli enti del Servizio Sanitario Nazionale sono chiamati a investire sulla qualità del dato contabile per la sua comparabilità tra realtà diverse e per la sua valenza informativa interna ed esterna¹⁰⁹.

Questa indicazione normativa specifica, se da un lato avvalora la valenza del sistema procedurale a supporto della qualità delle informazioni contabili prodotte dall'azienda, dall'altro potrebbe renderne difficoltosa l'accettazione da parte degli operatori, producendo la percezione dello strumento in questione come ulteriore adempimento.

¹⁰⁹ «In risposta alla crescente responsabilizzazione economico-finanziaria delle Regioni sul sistema sanitario, poi rafforzata dall'introduzione del D.Lgs. 286/99 di riforma dei controlli interni e del rinnovato ruolo della Corte dei Conti come interlocutore privilegiato in materia di informativa di bilancio, la scelta della Regione Toscana è stata *in primis* quella di puntare sulla qualità del dato contabile quale *conditio sine qua non* per la sua comparabilità tra diverse realtà e per la sua valenza informativa interna ed esterna Cfr. Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, op. cit., p. 195.

Il coinvolgimento del personale gioca un ruolo di fondamentale importanza a favore di una rinnovata consapevolezza di appartenenza e determinazione di un processo tanto importante e di ampio respiro quale è quello della proceduralizzazione degli aspetti amministrativo-contabili a garanzia della qualità delle informazioni prodotte.

Il Patto per la salute individua proprio nella procedura lo strumento a supporto della qualità del dato contabile.

Certamente il sistema procedurale può realmente essere uno strumento a supporto della qualità del dato contabile se è percepito come tale dai componenti dell'organizzazione. Di fatto, il miglioramento dell'attendibilità dell'informativa contabile produce in ultima analisi un miglioramento dei processi interni. Come già ribadito, proprio nel coinvolgimento dei diversi attori in fase di redazione, ritroviamo la forza stessa dello strumento in oggetto, forza che permette di scongiurare il rischio che, per dirla con le parole di Power, «le strutture formali delle organizzazioni finiscono [...] per riflettere più i miti del loro ambiente istituzionale che le esigenze espresse dalle attività in esse svolte»¹¹⁰, e conseguentemente il controllo sia subito, anziché vissuto come opportunità.

Con riguardo al caso oggetto di questo studio, siamo in presenza di un provvedimento normativo di emanazione regionale contenente i principi contabili delle aziende sanitarie toscane e, insieme, i controlli interni che, se

¹¹⁰ Cfr. Power M., *La società dei controlli...*, op. cit.

adeguatamente svolti, presidiano la qualità del dato contabile¹¹¹. Di fatto, la scelta della Regione Toscana di definire gli standard di riferimento per il sistema contabile e per il sistema di controllo interno, è volutamente finalizzata a rendere la contabilità un linguaggio meno parziale e interessato¹¹² e soprattutto ad essere un valido strumento per conoscere e governare la spesa sanitaria alla quale tutti siamo tenuti a partecipare.

¹¹¹ Delibera di Giunta Regione Toscana n. 1343 del 20/12/2004 recante disposizioni varie in materia di contabilità delle aziende sanitarie toscane.

¹¹² Sull'interpretazione della contabilità come linguaggio, si rinvia all'approccio politico di Power. Questi reputa tale linguaggio oltre che parziale, portatore degli interessi di classi e/o gruppi professionali ben definite. Cfr. Power M., *La società dei controlli...*, op. cit., *passim*.

3.3 Introduzione di una cultura del controllo procedurale: implicazioni di carattere organizzativo

Sebbene esista un meccanismo di delega e responsabilizzazione, gli obiettivi individuati in sede di pianificazione strategica da organi non direttamente coinvolti nello svolgimento delle singole fasi delle procedure amministrative costituiscono essi stessi *input* del processo, ma potrebbero non essere condivisi dai soggetti operativamente coinvolti nell'iter procedurale. Più precisamente, se andiamo a ritroso lungo la "filiera delle decisioni", il soggetto subordinato è chiamato ad accettare decisioni anche quando non è d'accordo.

Va sottolineato che il processo di delega che connota le unità del sistema sanitario inerisce, oltre che la sfera decisionale, anche quella delle responsabilità sia economiche ¹¹³ che organizzative. Con specifico riferimento alla

¹¹³ Zangrandi, esaminando questo aspetto della responsabilità, sottolinea che «la responsabilizzazione economica di ordine economico permette di migliorare la economicità delle aziende pubbliche». Cfr. Zangrandi A., *La responsabilizzazione economica nelle varie classi di aziende pubbliche*, op. cit., p. 226. Sullo stesso argomento si veda Bergamin Barbato M., *Realmente cambia il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni? Rischi e prospettive*, in

responsabilizzazione economica, preme sottolineare come questa risulti di difficile attribuzione ai livelli gerarchici più bassi se non è formalizzata a livello di struttura organizzativa poiché alla stessa dev'essere correlata la leva decisionale. Al contempo, risulta di difficile attribuzione al responsabile amministrativo e contabile la responsabilità economica di attività poste in essere da altri e da lui avallate con la firma sui documenti¹¹⁴. Imprescindibile risulta quindi la puntuale definizione di ambiti di responsabilità che consentano una loro chiara identificazione¹¹⁵.

Ciò evidenziato, la delega diviene irrinunciabile al crescere delle dimensioni dell'organizzazione (e le aziende sanitarie presentano elevate dimensioni): «as the entity grows larger it becomes necessary to delegate [...] responsibilities to employees. Once this occurs, mechanisms need to be introduced [...] enable the performance of the employees to be checked, to ensure they are fulfilling their responsibilities as intended»¹¹⁶. In altri termini, «variabilità esterna ed interna

Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 70.

¹¹⁴ «Il punto cruciale di ogni sistema di controllo direzionale è il concetto di responsabilità. L'idea fondamentale è semplice: ogni direttore è responsabile per una parte dell'attività complessiva dell'impresa. Il sistema di controllo dovrebbe essere tale da misurare gli effetti economici delle attività per le quali il direttore è responsabile». Cfr. Vancil R.F., *Gestione: che tipo di controllo vi serve?*, in *Harvard Espansione*, n. 9/1978, p. 48. Sull'argomento si veda anche: Bergamin Barbato M., *Realmente cambia il controllo nelle pubbliche amministrazioni? Rischi e prospettive*, in *Azienda Pubblica*, n. 5/97, p. 487.

¹¹⁵ Del Bene sottolinea come «Il disegno della mappa delle responsabilità [...] non tiene conto delle caratteristiche di trasversalità del servizio sanitario, accentuando l'attenzione sulla singola attività piuttosto che sul processo, e parcellizzando la visione complessiva». Cfr. Del Bene L., *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitarie*, Milano, Giuffrè, 2000, pp. 89-90.

¹¹⁶ Cfr. Porter B., Simon J., Hatherly D., *Principles of external auditing*, England, John Wiley & Sons, 2003, p. 241.

determinano la necessità di distribuire economicamente e flessibilmente operatività e decisioni anche di livello strategico, accrescendo [...] le esigenze di controllo integrato di impresa»¹¹⁷.

Purtuttavia il decentramento pone problemi di controllo. Come evidenzia Cavalieri «la costituzione di centri decisionali autonomi introduce nuovi gradi di libertà del sistema aziendale. In relazione a ciò occorre predisporre opportuni strumenti per assicurarsi che le decisioni assunte in ciascuno dei centri costituiti siano compatibili con quelle assunte in altri centri e risultino conformi ai disegni globali dell'impresa. Il pericolo da evitare, insomma, è quello di mettere in movimento spinte centrifughe disgreganti, che possono portare a perdite di efficienza e di efficacia o a risultati negativi, non sempre valutabili in una visione settoriale»¹¹⁸.

Proprio la formalizzazione delle procedure consente di capire appieno come l'attività svolta dal singolo si inserisce nel più complesso e trasversale *iter* procedurale e, conseguentemente, qual è l'apporto della azione del singolo al processo aziendale¹¹⁹. La formalizzazione in oggetto non genera, quindi, una

¹¹⁷ Cfr. Carlesi G., *Programmazione e controllo...*, op. cit., p. 19. Al riguardo Del Bene considera anche che «La mancata considerazione della coerenza tra sistemi di controllo e le caratteristiche aziendali ed ambientali è, infatti, una delle principali cause di fallimento del controllo. Tale impostazione accresce quindi lo studio del controllo con la considerazione degli input di carattere ambientale ed interno, così da verificarne le consonanze tra queste e gli strumenti, piuttosto che soffermarsi sulla descrizione strutturale del sistema contabile del controllo». Cfr. Del Bene, *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitarie*, op.cit., p. 98.

¹¹⁸ Cfr. Cavalieri E., *Variabilità e strutture d'impresa*, Cedam, Padova, 1995, p. 12.

¹¹⁹ «Le procedure esplicano le modalità di esecuzione dei compiti, sia con riferimento al singolo compito, sia con riguardo ai processi [...] in cui è coinvolta una pluralità di organi o di ruoli. La

parcellizzazione della visione complessiva, quanto piuttosto una maggiore consapevolezza del rapporto tra la sua azione e quella degli altri soggetti coinvolti nel processo.

In questo senso emerge l'accezione positiva di controllo che Del Bene¹²⁰ esplicita parlando di controllo come strumento di integrazione: la conoscenza del processo e della sua articolazione produce negli individui una consapevolezza più profonda dei legami e delle interconnessioni tra le attività svolte nell'ambito del proprio lavoro e in ultimo favorisce proprio il senso di *cum*-partecipazione alla realizzazione del processo.

Stante il quadro delineato, emergono chiaramente i profili della dimensione organizzativa del controllo. L'obiettivo da realizzare non genera di per sé nel singolo uno stimolo al suo perseguimento; forte deve essere, invece, la sensibilizzazione che fa leva sugli aspetti più propriamente umani e sociali del controllo¹²¹.

Questa impostazione alimenta il filone di ricerca che enfatizza il legame biunivoco tra organizzazione aziendale e sistemi di contabilità, rendicontazione e controllo: come sottolinea Power, rivolgendo un invito a praticare una

loro forma può essere descrittivo-discorsivo oppure grafica; in quest'ultimo caso si parla flow chart o diagrammi di flusso». Cfr. Butera D., *La progettazione organizzativa*, in Zangrandi A. (a cura di), *Economia e Management per le professioni sanitarie*, Milano, McGraw-Hill, 2011.

¹²⁰ Cfr. Del Bene L., *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitarie*, op. cit., p. 109.

¹²¹ Sullo stesso tema si rinvia a: Flamholtz T.K., Das E.G., Tsui A.S., *Il controllo organizzativo: uno schema unificato di analisi*, in *Problemi di gestione*, vol. XVI, n. 6/1986, p. 11; Airoldi G., *Aspetti organizzativi dei sistemi di controllo d'impresa*, op. cit., 1975.

“antropologia simmetrica” «“l’organizzazione” e la “società” non sono “altro” rispetto alle tecniche di calcolo e di controllo, bensì qualcosa che le permea e le co-determina, così come contabilità e controlli, a loro volta, plasmano e modificano il sociale»¹²².

In sintesi, la preventiva diffusione di una cultura del controllo risulta pienamente funzionale all’introduzione del sistema di controllo interno incentrato sulle procedure amministrativo-contabili.

¹²² Cfr. Power M., *La società dei controlli...*, op. cit., pp. XXII-XXIII.

3.4 Dalla diffusione di una cultura del controllo procedurale alla formalizzazione delle procedure

Propedeutica – dicevamo - alla redazione di un Manuale delle procedure contabili mediante formalizzazione delle stesse, è la diffusione di una cultura del controllo e specificamente del controllo procedurale all'interno dell'organizzazione.

Tale diffusione può essere favorita dal coinvolgimento diretto del personale che agisce a diverso titolo nei processi aziendali; si tratta, in altri termini, di diffondere una «cultura del controllo orientata al miglioramento partecipato»¹²³ nella consapevolezza della positività e utilità del controllo.

Va pure considerato che il controllo non può prescindere dalle caratteristiche dell'organizzazione in cui deve trovare applicazione; e tali peculiarità debbono riguardare anche e soprattutto la dimensione culturale della stessa

¹²³ «Ciò ha favorito la risoluzione dei problemi operativi e lo sviluppo di una cultura del controllo orientata al miglioramento partecipato della struttura aziendale». Cfr. Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, op. cit., p. 201.

organizzazione, oltre che quella strutturale, nella consapevolezza che «non è tanto la perfezione tecnica dello strumento che conta, quanto la sua applicabilità effettiva, che dipende dalla considerazione che i componenti l'organizzazione hanno riguardo al controllo come strumento necessario e utilizzabile»¹²⁴.

Solo così sarà possibile raggiungere una convergenza tra obiettivi dei singoli ed obiettivo dell'organizzazione¹²⁵, perseguendo quel miglioramento partecipato che comprende l'attendibilità dell'informativa contabile e quindi dei processi interni, funzionale fra l'altro alla Regione per garantirne la funzione di indirizzo e di coordinamento¹²⁶.

Del resto, proprio la condivisione degli stessi valori all'interno dell'organizzazione facilita l'«agire economicamente responsabile dei diversi operatori, piuttosto che rappresentare un vincolo posto a priori. Allo scopo è

¹²⁴ Cfr. Del Bene L., *Il controllo delle gestioni sanitarie*, in Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, 1996, pp. 134-135.

¹²⁵ Del Bene, così si esprime al riguardo: «Ai classici parametri economico-finanziari devono quindi essere affiancati anche indicatori qualitativi e quantitativi di performance ritenuti rilevanti per la valutazione dell'attività svolta (tempi di risposta, condizioni ambientali, tempi di attesa, ecc.). Una delle funzioni principali che il sistema di controllo deve svolgere in questo ambito è la ricerca della convergenza tra obiettivi dei singoli e obiettivo dell'organizzazione, particolarmente difficoltosa nell'ambito delle organizzazioni professionali. . [...] se le azioni intraprese non sono opportunamente coordinate e indirizzate al raggiungimento di un obiettivo comune piuttosto che individuale, ancorché apprezzabile sotto il profilo scientifico o tecnico». Cfr. Del Bene L., *Il controllo delle gestioni sanitarie*, op. cit., p. 137.

¹²⁶ «L'esperienza della Regione Toscana rappresenta quindi un'importante testimonianza di come un processo di standardizzazione contabile possa portare non solo ad un miglioramento dell'attendibilità dell'informativa contabile, ma anche e, soprattutto, ad una profonda riflessione sugli strumenti necessari alle aziende, per assicurare il miglioramento dei processi interni, e alla Regione, per garantire la funzione di indirizzo e di coordinamento che le sono proprie». Cfr. Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, op. cit., p. 201.

possibile utilizzare anche i meccanismi di clan¹²⁷ presenti nelle realtà sanitarie, indirizzandoli opportunamente verso una coerenza d'azione»¹²⁸.

Focus on: **Organizzazione ed esercizio del controllo: principi ispiratori**

I controlli interni, a ben vedere, debbono essere costruiti a matrice, soprattutto quelli di natura strategica e gestionale, tenendo conto dell'organizzazione amministrativa dell'ente che li adotta¹²⁹.

Del resto, solo i modelli di controllo interno integrati e a matrice sono in grado di adattarsi al continuo mutare dell'organizzazione, sulla spinta dei nuovi orientamenti legislativi e culturali e dell'alternarsi delle direzioni aziendali¹³⁰.

Per questi stessi motivi i principi generali, che dovrebbero ispirarne l'organizzazione e la gestione, debbono avere una naturale flessibilità¹³¹ nel loro concretizzarsi nei diversi contesti. Tra i più importanti:

¹²⁷ In proposito, si veda Ouchi W.G., *La progettazione dei meccanismi di controllo organizzativo*, in "Sviluppo e organizzazione", n. 64, marzo-aprile 1981, pp. 10-23. Egli individua nel clan un sistema sociale informale informato ad una condivisione degli stessi valori da parte dei suoi componenti.

¹²⁸ Cfr. Del Bene L., *Il controllo delle gestioni sanitarie*, op. cit., p. 138.

¹²⁹ Sul tema della *governance* aziendale, si vedano tra gli altri: Del Bene L., *Lineamenti di pianificazione e controllo per le Amministrazioni Pubbliche*, Torino, Giappichelli, 2008, pp. 38-43; Hinna L., *Organizzazione e cambiamento nelle pubbliche amministrazioni*, Roma, Carocci, 2009, p. 177-179.

¹³⁰ Farneti sottolinea «l'esigenza di curare l'operatività, come condizione di funzionalità dell'intero processo di controllo, dei seguenti caratteri, tali da poterlo definire: integrale; continuo/dinamico; personalizzato; pianificato; flessibile». Cfr. Farneti G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Torino, Giappichelli, 1995, p. 75.

¹³¹ La flessibilità è caratteristica imprescindibile del sistema di controllo che deve adattarsi in relazione al cambiamento delle variabili organizzative. Dello stesso parere Anselmi secondo cui «il controllo di gestione si [basa ...] su una organizzazione flessibile e responsabilizzata». Cfr. Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche...*, op. cit., p. 16. Del resto, come osserva Genco, «[...] la dimensione organizzativa del controllo [...] negli Enti in questione viene considerata da studiosi e osservatori come il nodo cruciale alla cui soluzione è ascrivibile il successo o il fallimento, sul piano attuativo, delle riforme in tema di controllo economico delle attività della Pubblica Amministrazione. In questo senso la concezione e l'articolazione della dimensione organizzativa è un profilo fondamentale del rapporto tra il momento della pianificazione strategica e quella del controllo, poiché sono elementi essenziali che determinano la capacità dell'Ente di fronteggiare il dinamismo di tutti quei fattori di

- a) il principio di economicità: un eccessivo appesantimento dei controlli va a danno dell'amministrazione attiva ed ha conseguenze, per questo, importanti. Per esempio, è incompatibile con il proliferare di *database* relativi a diversi tipi di controllo, ciascuno autonomo dall'altro: se ciò avvenisse rischieremmo di avere un numero di controllori preponderante rispetto agli attori e soprattutto una miriade di archivi incompleti contenenti valutazioni contrastanti e imprecise nell'ambito dei controlli interni.
- b) il principio di proporzionalità: i controlli devono essere proporzionati alla specifica organizzazione dell'azienda e alle sue dimensioni. Più precisamente, sotto il primo profilo le funzioni di controllo possono cambiare in base alle modalità di raccolta ed elaborazione dati e ai collegamenti sinergici tra le strutture deputate; sotto il secondo profilo, invece, le funzioni di controllo possono cambiare a seguito dell'adozione di soluzioni di concentrazione/espansione (nei casi di enti di grandi dimensioni) degli uffici.
- c) il principio di concentrazione e integrazione costituisce, in parte, una specificazione di quelli precedentemente enunciati; nella sua attuazione, rende possibile l'interazione tra i diversi controlli (di regolarità, strategico, di gestione e di valutazione della dirigenza) con la circolazione delle informazioni in tutti i servizi di controllo.
- d) il principio della coerenza nei controlli interni. Anche questo principio, come il precedente, è strettamente legato agli altri; esso, infatti, richiama all'importanza che tutti i documenti di controllo, indipendentemente dal tipo di funzione a cui si riferiscono, non debbono essere tra loro in contrasto o, quanto meno, vi deve essere coerenza e conformità nella rappresentazione dei fatti che ispirano le valutazioni. Ricondurre a sistema i vari referti non deve significare piatta "normalizzazione delle funzioni", ma esigenza di esprimersi in modo documentato e coerente, tenendo conto di quello che è detto in altri rapporti su

cambiamento aziendale [...] con cui qualsiasi impresa deve confrontarsi. Si tratta di una capacità che si esprime essenzialmente in termini di flessibilità». Cfr. Genco P., *Considerazioni conclusive*, in Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997, p. 780.

analogo fenomeno: questo in un'ottica interattiva, riconducibile ad unità, nel rispetto delle diverse valutazioni delle varie funzioni di controllo.

e) il principio di trasparenza. *Last but not least*, il principio in oggetto riguarda la divulgabilità dei risultati del controllo. La natura estremamente tecnica della materia del controllo sulla attività amministrativa non deve in alcun modo pregiudicare la traducibilità dei risultati in referti comprensibili, chiari, consequenziali nelle valutazioni e coerenti.

Questi sono principi importanti da seguire in una corretta politica di controlli interni, ma è del tutto evidente che qualsiasi sistema di controllo o di programmazione o pianificazione, per essere funzionale, presuppone che la Pubblica Amministrazione sia capace di formulare strategie, attuare interventi e adottare modelli organizzativi sempre in linea con i tempi.

Occorre, per questo, in particolare nel nostro Paese, una svolta culturale che investa il management pubblico e la classe politica, prima ancora di una riorganizzazione dei processi¹³².

¹³² Sull'importanza della variabile cultura, Catturi e Riccaboni così si esprimono: «Con riferimento alla variabile cultura, un altro tema cruciale è rappresentato dalla necessità di introdurre meccanismi operativi, ed anche meccanismi di controllo, coerenti con le caratteristiche della cultura esistente. Le aziende oggi devono allineare nel modo migliore possibile le loro attività operative con le strategie adottate. Questo spesso porta ad introdurre in azienda dei sistemi di misurazione in grado di rilevare e trattare informazioni finanziarie e non. Tali cambiamenti, se opportunamente gestiti, stimolano i processi di cambiamento interno, in quanto consentono la creazione di un linguaggio organizzativo nuovo, che integra informazioni di natura strategica, operativa e finanziaria. I manager ed i responsabili operativi diventano maggiormente familiari con i principi e gli strumenti economico-finanziari, e spesso anche chi si occupa di rilevazioni si avvicina maggiormente alle questioni operative». Cfr. Catturi G., Riccaboni A., *Economia aziendale e teoria istituzionale: affinità concettuali ed implicazioni operative per il controllo di gestione*, in *Contabilità e Cultura Aziendale*, Rirea, vol. I, n. 2/2001, p. 155.

3.5 La valutazione delle procedure

La formalizzazione dei processi aziendali in un apposito documento, il Manuale, non può e non deve essere considerato un punto di arrivo, quanto piuttosto una base sulla quale lavorare per un miglioramento continuo delle procedure.

In particolare, non solo è auspicabile, ma è necessaria una valutazione periodica delle procedure finalizzata alla loro integrazione e/o modifica alla luce di sopravvenute variazioni dell'assetto organizzativo o per perseguire una maggiore efficienza gestionale.

Ciò rende al contempo meno rigido il documento in quanto passibile di tutte le integrazioni necessarie ad allineare quanto in esso formalizzato con lo stato effettivo delle cose.

La revisione periodica dovrebbe essere affidata ad un organismo a ciò specificamente preposto costituito da soggetti interni e esterni all'azienda. Ciò garantirebbe ad un tempo il coinvolgimento di coloro che già sono stati impegnati in sede di prima formalizzazione e che rappresentano i soggetti

quotidianamente impegnati nello svolgimento delle singole attività dell'iter procedurale, unitamente a consulenti esterni in grado di fornire un apporto scientifico di analisi non condizionata da fattori endogeni all'azienda.

Ovviamente la composizione e le modalità di svolgimento dei lavori dell'organismo in questione dovrebbero essere preventivamente accolti in un atto aziendale.

In ogni caso, a parere di chi scrive, potrebbe risultare utile la costituzione di un gruppo di lavoro con funzioni di *internal auditing* (c.d. Comitato di *Internal Auditing*) costituito dai Responsabili dell'Area Risorse Economico-Finanziarie e da esperti in materia di *Business Process Reengineering* con obbligo di riunirsi almeno ogni due mesi (se necessario con cadenze più ravvicinate) per espletare la funzione di valutazione e aggiornamento delle procedure.

Rebus sic stantibus, potremmo anche dire che accanto alla valutazione straordinaria delle procedure in sede di approvazione iniziale delle stesse - che l'ultimo Patto della Salute richiama come adempimento delle Regioni - dovrebbe essere previsto un loro esame periodico da parte dell'azienda e, più precisamente, dell'organo preordinato a tale funzione.

Del resto l'adeguamento continuo delle procedure si rende opportuno in risposta sia a sopravvenute modifiche organizzative, sia all'introduzione di nuove forme di controllo con le quali esse devono perfettamente coordinarsi nel rispetto dei principi di integrazione e coerenza dei controlli già richiamati.

Non solo. Bruni sostiene che il documento contabile di bilancio non riesce a cogliere pienamente il fenomeno del valore, poiché «la contabilità coglie, elabora e rappresenta solo parzialmente la situazione economica dell'impresa; quest'ultima, inoltre, non può essere riguardata compiutamente se non nella prospettiva dell'impresa e pertanto quanto più è lungo il lasso di tempo che intercorre tra la causa di un fatto economico ed il suo effetto tanto più è probabile una «dispersione» nel flusso di valori»¹³³. A ciò si aggiunga il fatto che l'introduzione di nuove proposte di metodo e di nuovi strumenti di rilevazione e determinazione del valore, anziché favorire l'integrazione dei controlli, tende a determinarne una ulteriore separazione e sovrapposizione. L'innovazione metodologica e strumentale si scontra, infatti, con la tendenza all'autoconservazione della struttura organizzativa esistente, incentrata sulla cultura dei sistemi contabili tradizionali, e questo determina posizioni di chiusura degli operatori con la conseguente configurazione separata di funzioni organizzative di rilevazione e determinazione parallele a quelle esistenti, con «potere» informativo ed aree di intervento circoscritti e più o meno limitati¹³⁴. Il sistema procedurale ed il suo aggiornamento periodico consentono di supplire ai problemi segnalati con una puntuale individuazione di compiti e responsabilità che facilita e rende trasparente la modalità di creazione del dato contabile che confluisce in ultimo nel documento sintetico del bilancio.

¹³³ Cfr. Bruni G., *Analisi del Valore: il contributo dell'«activity based management»*, Giappichelli Editore, Torino, 1994.

¹³⁴ Vd. Carlesi G., *Programmazione e controllo...*, op. cit., pp. 20-21.

In questo il controllo procedurale si pone e si impone come strumento a supporto anche del processo di certificazione che, concretizzandosi in un giudizio finale sulle modalità di redazione dei documenti contabili, consente il superamento dell'autoreferenzialità degli stessi¹³⁵.

¹³⁵ «La certificazione di bilancio delle aziende sanitarie in tal senso diventa un'ulteriore tappa verso cui tendere nella qualificazione e nell'innovazione del Sistema Sanitario toscano. Tuttavia il ruolo della certificazione inserito in questo percorso è comunque secondario rispetto all'obiettivo principe che era, e continua ad essere, quello di migliorare la capacità dei sistemi amministrativi e contabili di fornire dati trasparenti, comparabili, dunque utili, attraverso il potenziamento delle procedure e del sistema dei controlli interni». Cfr. Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, op. cit., p. 201.

**QUARTO CAPITOLO: IL CONTROLLO
PROCEDURALE NELLE AZIENDE SANITARIE
TOSCANE: INDAGINE EMPIRICA**

4.1 Finalità dell'analisi

4.2 Metodologia d'indagine

4.3 Interpretazione dei risultati

4.1 Finalità dell'analisi

Dopo aver analizzato la materia del controllo dal punto di vista teorico e vagliato le posizioni degli studiosi in materia si è proceduto ad una verifica diretta dello stato dell'arte dei controlli procedurali nelle aziende del Servizio Sanitario Regionale toscano.

L'obiettivo da raggiungere attraverso l'indagine empirica è stato quello di valutare l'esperienza della Regione Toscana in materia di controllo procedurale nelle aziende sanitarie territoriali ed ospedaliere, evidenziandone anche le ricadute sulla loro dimensione organizzativa. In particolare, l'intento è stato quello di verificare la diffusione di una cultura del controllo procedurale e, insieme, lo stato delle procedure amministrativo-contabili e la funzionalità del Manuale delle procedure rispetto alla certificazione dei bilanci aziendali, senza trascurarne l'impatto sul personale. Come accennato, imprescindibili risultano la valutazione del livello di coinvolgimento dei dipendenti nella stesura delle procedure, l'effettiva applicazione delle stesse, e la loro accettazione da parte

dell'organico ai fini di un effettivo miglioramento della gestione aziendale nel suo complesso.

Vari sono i quesiti posti al centro di questa indagine.

Anzitutto, va sottolineato che in Toscana sono in vigore le disposizioni in materia di controllo contenute nella Delibera di Giunta Regionale n. 1343 del 2004: va dunque indagata la rispondenza delle attività di controllo alle suddette disposizioni.

In secondo luogo, va considerato se gli operatori, a seguito del loro diretto coinvolgimento in sede di stesura delle procedure, hanno vissuto il percorso come occasione di crescita e condivisione della cultura del controllo procedurale. Il fatto che a monte esistesse un provvedimento normativo volto a disciplinare puntualmente la materia del controllo interno avrebbe potuto influenzare negativamente la diffusione di una cultura del controllo procedurale vissuto come mero onere aggiuntivo imposto dalle disposizioni legislative e, quindi, in ultimo, come appesantimento burocratico¹³⁶.

In terzo luogo, laddove risulti l'effettiva disponibilità di un Manuale, elemento di interesse è, a parere di chi scrive, comprendere se questo viene percepito come punto di arrivo o piuttosto come solida base su cui lavorare nel tempo per migliorare la gestione aziendale apportandovi le opportune e dovute modifiche.

¹³⁶ Anselmi al riguardo così si esprime: «Gli stili di direzione devono [...] essere di tipo partecipativo, sì da coinvolgere e motivare il personale a ogni livello gerarchico. In tal modo è quindi possibile procedere secondo logiche volte al miglioramento continuo dei procedimenti interni». Cfr. Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, op. cit. p. 33.

Aspetto da indagare è, quindi, se e con quali modalità lo stesso documento è sottoposto a “manutenzione periodica”.

Non ultimo, è di rilievo effettuare un raffronto fra le procedure adottate dalle aziende sanitarie operanti sul territorio toscano e verificare l’opportunità di promuovere un processo di condivisione delle procedure e di individuazione di *best practice* a livello regionale. Più precisamente, qualora le aziende nella fase redazionale del Manuale abbiano verificato il rispetto o meno dei principi del controllo interno (di cui alla D.G.R. sopra richiamata) cogliendone i momenti “attuativi” nell’ambito dei diversi processi aziendali, sarebbe interessante riscontrare se c’è la volontà di operare uno sforzo ulteriore verso la condivisione dei processi ritenuti *standard*.

Infine, riguardo alla possibilità di garantire la qualità delle procedure è da indagare se è ritenuto opportuno procedere ad una valutazione straordinaria, operata preventivamente alla certificazione, dei dati contabili di ciascuna azienda, prima, e del bilancio consolidato regionale, poi.

Questi sono alcuni dei quesiti che ci siamo posti ed ai quali abbiamo cercato di dare una risposta attraverso l’indagine condotta.

4.2 Metodologia d'indagine

L'osservazione dello stato dell'arte del controllo procedurale nelle aziende sanitarie toscane è stata condotta adottando un approccio empirico-induttivo. La natura qualitativa dell'indagine è, come già evidenziato, legata alle domande di ricerca iniziali.

Per condurre l'analisi empirica si è optato per la somministrazione di un questionario a tutte le aziende del Servizio Sanitario Regionale toscano¹³⁷. Tale scelta ha consentito di procedere ad un censimento¹³⁸, interessando l'inchiesta l'intera popolazione e non un campione di essa.

¹³⁷ Precisamente: A.S.L. n. 1 Massa Carrara, A.S.L. n. 2 Lucca, A.S.L. n. 3 Pistoia, A.S.L. n. 4 Prato, A.S.L. n. 5 Pisa, A.S.L. n. 6 Livorno, A.S.L. n. 7 Siena, A.S.L. n. 8 Arezzo, A.S.L. n. 9 Grosseto, A.S.L. n. 10 Firenze, A.S.L. n. 11 Empoli, A.S.L. n. 12 Viareggio, A.O.U. Careggi, A.O.U. pisana, A.O.U. senese, A.O.U. Meyer.

¹³⁸ Bailey opera la distinzione tra inchiesta, censimento e sondaggi di opinione: l'inchiesta «consiste nel porre un certo numero di domande nello stesso momento ad un gruppo di soggetti scelti in modo costituire una sezione trasversale rappresentativa dell'intera popolazione. [...] Quando invece le indagini riguardano una popolazione piuttosto che un campione si dicono censimenti. Quando poi le domande riguardano argomenti di attualità e di pubblico interesse le inchieste prendono il nome di sondaggi di opinione». Cfr. Bailey K.D., *Metodi della ricerca sociale*, vol. II L'inchiesta, Bologna, Il Mulino, 2006, p. 35.

In taluni casi unitamente alla somministrazione del questionario, di cui a breve evidenzieremo le modalità di costruzione, è stata effettuata anche un'analisi sul campo delle procedure amministrativo-contabili formalizzate nel Manuale per verificare l'effettiva rispondenza di quanto descritto, nonché l'osservanza dei principi del controllo interno regionali.

Il questionario somministrato ai Dirigenti responsabili delle UU.OO. tecnico-ragionieristiche delle aziende sanitarie contiene, fatta eccezione per un numero limitato di quesiti, domande a risposta aperta, ossia domande la cui modalità di risposta non è già specificata. È stata preferita questa modalità perché presenta i vantaggi di cui alla Tavola 9.

TAV. 9 – LE DOMANDE APERTE: VANTAGGI

- accertare [...] le modalità di risposta che l'intervistato ritiene appropriate [... e ...] scoprire [...] aspetti inattesi, oltre a quelli già preventivati;
- [consentire] all'intervistato di rispondere in modo appropriato e dettagliato e di aggiungere tutte le precisazioni e i chiarimenti che desidera;
- le modalità di risposta sono troppo numerose per poterle elencare in un questionario;
- la complessità dell'oggetto dell'intervista non può essere «condensata» in un piccolo numero di categorie;
- lasciano libero spazio alla creatività e alla espressione autonoma dell'intervistato [che] sente le risposte come sue e non invece imposte dal ricercatore. Alcuni ritengono infatti che le domande chiuse impongono una struttura artificiale ai dati

perché mettono le parole in bocca agli intervistati, invece di consentire loro di strutturare la propria risposta in modo più naturale.

Fonte: Nostra elaborazione da Bailey K.D., *Metodi della ricerca sociale*, op. cit., pp. 50 e ss.

Ovviamente, le domande a risposta aperta comportano anche taluni svantaggi; tra gli altri quelli di cui alla Tavola 10.

TAV. 10 – LE DOMANDE APERTE: SVANTAGGI

- possono portare alla raccolta di informazioni inutili e irrilevanti» in aggiunta a quelle rilevanti;
- le risposte di persone differenti spesso contengono informazioni di tipo e in numero variabile, il che rende difficile il confronto e l'analisi statistica;
- la codifica è spesso molto laboriosa e sottoposta a decisioni fortemente soggettive, il che porta ad una bassa attendibilità;
- le domande aperte richiedono una elevata capacità di esprimersi per iscritto e di esprimere verbalmente i propri sentimenti e in generale un livello di istruzione più elevato di quello richiesto dalle domande chiuse;
- le domande aperte destinate a affrontare un argomento nella sua globalità e ad esplorarne tutte le dimensioni possono essere troppo generali perché il rispondente comprenda ciò che il ricercatore intende, il che comporta l'uso di domande aperte sconsigliabili nei questionari postali o comunque autocompilati, che in generale si fondano su domande chiuse meno complesse;
- le domande aperte possono esigere dall'intervistato un impegno più lungo e intenso e possono provocare un'alta percentuale di rifiuto;
- le domande aperte richiedono una quantità maggiore di carta e fanno apparire più lungo un questionario, magari scoraggiando alcuni intervistati.

Fonte: Nostra elaborazione da Bailey K.D., *Metodi della ricerca sociale*, op. cit., pp. 50 e ss.

Anche Yin, soffermandosi sulle diverse fonti e i diversi metodi per raccogliere dati e informazioni sul caso di studio, in riferimento alle interviste attraverso questionario, ne individua punti di forza e debolezza tali da porlo in un rapporto di complementarietà rispetto alle altre forme di reperimento di dati/informazioni¹³⁹.

La somministrazione del questionario è avvenuta tramite l'invio dello stesso per posta elettronica, modalità che, pur avendo il limite evidente di non consentire uno scambio interlocutorio tra soggetto intervistato e soggetto intervistatore, si rivela maggiormente rispondente alle esigenze "di tempo" del soggetto intervistato, garantendogli la possibilità di compilazione nel momento per lui più opportuno, senza vincoli di appuntamento.

Va segnalato che, dopo aver strutturato il questionario e prima dell'invio dello stesso all'intera popolazione, si è scelto di somministrarlo, effettuando in questo caso interviste dirette, ai referenti dell'area ragionieristica di tre aziende sanitarie (due territoriali ed una ospedaliera), così da avere un immediato ritorno sulla comprensibilità per l'interlocutore delle domande formulate¹⁴⁰. Questa fase

¹³⁹ Yin si sofferma su sei *sources of evidence* e precisamente: documentation, archival records, interviews, direct observations, participant-observation, physical artifacts. Per una trattazione completa sulle caratteristiche e relativi punti di forza e debolezza si rinvia a Yin R.K., *Case Study Research...*, op. cit., pp.79 e ss.

¹⁴⁰ Sull'importanza del pre-test Ghauri e Gronhaug così si esprimono: «[...] we should go through the questionnaire critically or have a friend, colleague or advisor to go through it critically and give comments. The best way to do this is to do a pre-test on 3-5 real ... respondents. In such a pre-test we should check whether the above-mentioned issues such as understanding, the level of difficulty, the willingness to answer sensitive questions and the time it takes to answer the questionnaire are as we wish». Cfr. Ghauri P., Gronhaug K., *Research Methods in Business Studies. A practical Guide*, Edinburg, Pearson Education, 2002, p. 100.

di test del questionario si è rivelata particolarmente utile per puntualizzare meglio talune domande così da accrescerne la capacità esplicativa.

Successivamente il questionario è stato somministrato all'intera popolazione con la seguente modalità: invio per posta elettronica con lettera di presentazione in cui si precisava che le risposte sarebbero state analizzate in forma anonima nell'ambito della presente ricerca scientifica.

Il questionario (Allegato A) si compone di trentatré domande, suddivise come indicato in Tavola 11 in sei blocchi tematici.

TAV. 11 – STRUTTURA DEL QUESTIONARIO SOMMINISTRATO

DOMANDE (DALLA N. – ALLA N.)	ASPETTO INDAGATO
1-8	Redazione del Manuale
9-12	Impatto organizzativo
13-21	Manutenzione e valutazione delle procedure
22-26	Integrazione del Manuale delle procedure amministrativo-contabili con il Manuale della qualità
27-31	Revisione e certificazione del bilancio
32-33	Valutazione del controllo interno

Fonte: Nostra elaborazione

Il numero dei quesiti risponde alla duplice esigenza: da un lato, evitare di dare all'intervistato l'impressione di un impegno eccessivamente oneroso e dispendioso in termini di tempo (non dimentichiamo che le "Gestioni Risorse Economiche e Finanziarie" sono Uffici amministrativi particolarmente oberati di incombenze durante tutto l'anno), causa principale di rifiuto alla compilazione;

dall'altro, raccogliere informazioni adeguate per rispondere ai quesiti della ricerca.

In sintesi, le aziende che compongono l'universo sono sedici; tutte hanno aderito all'indagine. È stato pertanto raccolto materiale informativo sul 100% delle unità intervistate.

L'indagine è stata condotta nel trimestre gennaio-marzo 2010. E' evidente che le notizie raccolte non sono molto attuali, ma non è stato possibile procedere di recente ad un loro aggiornamento. Tuttavia, vista la natura più qualitativa dell'indagine e la risposta dell'intera popolazione, le informazioni acquisite possono costituire ancora un interessante patrimonio conoscitivo da interpretare. Si tratta comunque di dati segnaletici che consentono di studiare aspetti innovativi poco documentati.

4.3 Interpretazione dei risultati

La somministrazione dei questionari si è conclusa positivamente poiché sono stati tutti compilati e restituiti nei termini concordati.

L'analisi delle risposte date ai vari quesiti è stata effettuata seguendo l'ordine delle domande, raggruppate come indicato in Tav. 11.

Il primo aspetto indagato riguarda la "Redazione del Manuale".

Il lavoro sulle procedure aziendali è stato avviato da una azienda sanitaria pilota nel 2002 ed è stato poi svolto negli anni successivi dalle altre unità, le ultime nel 2009. L'intera popolazione, quindi, ha già affrontato, sia pure in tempi diversi, la definizione delle procedure.

L'attenzione ai controlli interni è presente ed è forte: il 69% dell'universo considerato ha un manuale che raccoglie le procedure amministrativo-contabili.

Le aziende che ancora non hanno approvato il documento hanno comunque in fase di realizzazione progetti di elaborazione e stesura delle procedure più

significative ai fini della redazione del bilancio d'esercizio. Si segnala il caso di un'azienda che dispone di "un insieme di atti da riordinare in un manuale visionabile su *intranet* aziendale": non tutti i processi sono stati tradotti in procedure e conseguentemente il lavoro è *in itinere*.

Del Manuale ogni azienda si è dotata per rispondere ad esigenze diverse, prima tra le altre è l'appropriazione e la diffusione capillare ai diversi livelli dell'organizzazione di una cultura del controllo con specifico riguardo all'affidabilità, tempestività e correttezza dell'informazione contabile. Dunque, il suo utilizzo non è solo la risposta al dettato normativo dei Principi Contabili regionali in tema di requisiti minimi di controllo.

Correlata all'esistenza di procedure di controllo interno è la certificazione del bilancio di esercizio posto dalla Regione come obiettivo imprescindibile da perseguire; va da sé che l'espressione del giudizio da parte di un ente terzo, Società di Revisione, passa necessariamente attraverso la revisione e il miglioramento delle procedure amministrative, in specie di quelle amministrativo-contabili.

Certamente la formalizzazione delle attività svolte secondo consuetudini e conoscenze trasmesse oralmente colma il vuoto regolamentare presente nell'area tecnico-amministrativa e dota al contempo l'azienda di uno strumento sistematico di lavoro.

Relativamente al quesito 4 "Da chi è stato redatto" si constata che nella maggior parte dei casi si tratta di un progetto volutamente teso al massimo

coinvolgimento del personale: in altri termini, si tratta di un processo che nasce dal basso e non è calato dall'alto e per questo imposto. Proprio qui sta il forte valore aggiunto del lavoro di redazione/stesura delle procedure. Ed in questo risiede l'aspetto, ci pare, più positivo anche e soprattutto ai fini dell'accettazione di quanto formalizzato dagli operatori stessi.

Benché non tutte le aziende intervistate abbiano specificato l'area di appartenenza dei soggetti coinvolti nella stesura, nonché la loro qualifica (dirigenziale o del comparto), si rileva il coinvolgimento del personale amministrativo e talvolta sanitario. La multidisciplinarietà, dunque, sta alla base della formazione del gruppo di lavoro al progetto.

Molto spesso nei diversi sottogruppi è opportunamente incluso un operatore dell'area ragionieristica, valido supporto in merito alla tracciabilità del dato amministrativo-contabile che confluisce nel bilancio d'esercizio.

Quasi mai, tuttavia, il processo di impostazione e stesura del manuale è interamente svolto con il solo ausilio di personale interno. Nel 38% dei casi tale processo è stato guidato e supportato da esperti in materia.

La Direzione Aziendale è coinvolta solo nella fase finale di rilettura e successiva validazione del documento.

Il numero di procedure mappate varia notevolmente da azienda ad azienda; il *range* è piuttosto ampio: da 8 a 272; è pur vero che in taluni casi il numero indicato include le sottoprocedure, ovvero specifiche di una più ampia procedura

madre. Inoltre, non in tutti i casi le procedure sono state formalizzate e approvate.

Esse coprono tutte le aree/cicli amministrativi¹⁴¹. Alcune aziende stanno lavorando sulle procedure del Ciclo Bilancio che includono l'insieme degli adempimenti informativi esterni obbligatori e interni a supporto della gestione.

Tutte le aziende toscane nella redazione delle procedure hanno cercato di verificare la rispondenza delle attività aziendali di controllo interno alle disposizioni regionali in materia. Anzi, un'azienda ha esplicitamente sottolineato che proprio i principi minimi di controllo regionale sono stati il punto di partenza della riflessione sullo stato dell'arte delle procedure aziendali e sulla loro potenzialità di miglioramento. In altri termini, proprio nella risposta alle esigenze di controllo interno fissate nella *check list* regionale di applicazione dei PP.CC. è individuabile il punto di partenza.

Passando al secondo aspetto indagato "Impatto organizzativo", con riguardo al soggetto individuato come responsabile del manuale, non troviamo comportamenti uniformi nelle diverse aziende: in taluni casi è il Comitato di controllo interno, in altri i responsabili dei vari servizi. Non vi è, comunque, sovrapposizione con il soggetto preposto al controllo amministrativo svolto dalle diverse strutture organizzative per competenza; ad esse si affianca il Collegio sindacale e, ove presente, la Società di revisione.

¹⁴¹ In alcune aziende non sono stati creati il Ciclo del Personale e quello Sociale Delegato. Quest'ultimo è di pertinenza esclusiva delle aziende territoriali, mentre il Ciclo Personale, pur potendo avere una propria autonomia, può essere inglobato nel Ciclo Passivo.

Gli errori commessi nell'espletamento delle diverse attività dell'iter procedurale sono rilevati durante le fasi di controllo dai singoli operatori e, in ultima istanza, dalla procedura di Contabilità Generale. Sarebbe auspicabile la costituzione di un organo autonomo, anche interno, atto a controllare la reale applicazione delle procedure come formalizzate.

Venendo al terzo aspetto indagato ("Manutenzione e valutazione delle procedure"), particolare attenzione è rivolta dalle aziende alla "manutenzione" delle procedure; il recepimento di eventuali integrazioni e/o modifiche intervenute a livello normativo e/o organizzativo implica, infatti, un loro aggiornamento continuo.

La maggioranza delle aziende non ha un organo a ciò specificamente addetto: la manutenzione è affidata ai gruppi di lavoro che le hanno elaborate o piuttosto ai singoli dirigenti o alle strutture organizzative unitamente all'U.O. Qualità e Relazioni esterne, e ancora alle strutture del processo principale. In molti casi è stato creato un Comitato di *Internal Auditing* a cui sono attribuite funzioni molteplici, tra le quali proprio la revisione periodica delle procedure ed il loro aggiornamento. A queste funzioni se ne affiancano altre, quali: la verifica della regolarità delle procedure ed il monitoraggio della loro applicazione.

Una particolare attenzione deve essere riservata alle cosiddette aree di rischio o elementi di miglioramento. Tutte le aziende si stanno adoperando per il superamento delle criticità evidenziate (e la conseguente

modifica/miglioramento dell'iter procedurale). Questo avvalorava il percorso intrapreso: l'evidenziazione delle criticità non rimane "sulla carta", ma è stimolo alla ricerca del miglioramento conseguente al loro superamento.

Ad ulteriore conferma della volontà di fare del Manuale uno strumento a supporto del controllo aziendale, si constata che è stato sottoposto all'esame di soggetti diversi, quali la Direzione Aziendale, il Collegio Sindacale (19% dei casi) e, laddove presente, la Società di Revisione (38% dei casi). Tutti questi soggetti hanno manifestato apprezzamento del documento poiché le procedure, si rivelano utili sia al controllo esterno, in quanto permettono a chi verifica di avere una chiara visione del percorso amministrativo-contabile, sia al controllo interno, perché assicurano immediata analisi/rilevazione delle inefficienze e quindi la predisposizione delle possibili azioni migliorative. In altri termini, la loro esistenza è garanzia per la Direzione Aziendale di corretta gestione dal punto di vista amministrativo-contabile dato che esse, precisando i compiti e le responsabilità operative, perdono il carattere della soggettività ed estemporaneità. La preventiva definizione, la seguente valutazione e validazione e successivamente la loro applicazione rendono l'operatore ed il responsabile certi della "bontà" dell'azione eseguita.

Considerando l'"Integrazione del Manuale delle procedure amministrativo-contabili con il Manuale della Qualità", si osserva che una azienda si è mossa in questa direzione. Al riguardo è da rilevare che, benché tutte le aziende abbiano

un insieme di procedure finalizzate all'accreditamento (ancorché non raccolte in documento unico), solo il 19% ha ottenuto la certificazione di qualità.

Circa la “Revisione e la certificazione del bilancio” trova conferma nelle risposte fornite dalle aziende che già hanno certificato i propri schemi di bilancio (44% dei casi), il ruolo di rilievo del Manuale ai fini del giudizio espresso dalla Società di revisione. Queste aziende pensano unanimemente che il manuale abbia favorito la formulazione di un giudizio positivo della Società di Revisione: in particolare, ne ha facilitato il compito, offrendo una chiave di lettura del sistema per processi.

Di fatto, le procedure costituiscono il punto di partenza per l'analisi del revisore: il rispetto dell'*iter* descritto garantisce maggiore precisione e quindi richiede minore invadenza del controllore esterno che formerà campioni di dati più ristretti e si limiterà a questi se risulteranno conformi; conseguentemente l'area amministrativa sarà meno “impegnata” nel fornire evidenza documentale alla Società di revisione. E la certificazione, ricordiamolo, a sua volta porta con sé vantaggi diversi, senza dubbio d'immagine, ma anche di tipo finanziario dal momento che migliora ed aumenta il *rating* e diminuisce il costo dell'indebitamento per la Regione

Infine, relativamente alla “Valutazione del controllo interno” si osserva che la revisione interna si pone a supporto di quella esterna e, secondo un percorso a

più riprese evidenziato, della valutazione e del miglioramento dei processi di controllo e di gestione dei rischi amministrativi. Il Manuale mette in luce lo stretto legame tra processi e rischi: individuati i processi, si analizzano i rischi. È, quindi, esso stesso di supporto alla gestione amministrativa del rischio perché consente di rendere sistematica l'analisi dei controlli, utilizzandola al contempo come strumento di valutazione dell'organizzazione. A questo si lega strettamente l'assegnazione di responsabilità rispetto a determinate attività, potendosi ravvisare nella stessa, come evidenziato da Anselmi, «l'elemento fondamentale per il corretto funzionamento del sistema di controllo».¹⁴²

In termini più precisi, si può affermare che la stesura delle procedure consente di vedere come opera l'azienda e, soprattutto, se opera nel rispetto delle norme e dei principi del controllo interno. A tal fine si dimostra utile lo standard di connotazione della procedura così declinabile: 1) standard di legittimità, 2) standard contabile e 3) standard informativo. Il primo, c.d. “di legittimità”, è definito elencando in modo completo i riferimenti normativi e consente la verifica della loro osservanza nell'iter procedurale. Lo standard chiamato “contabile” racchiude l'elenco dei riferimenti contabili e viene utilizzato per controllarne il rispetto. Infine, lo standard informativo, fornendo informazioni utili sulle modalità di funzionamento del software, di cui esplicita nome, modalità di elaborazione dati e struttura organizzativa, offre la possibilità di accedervi procedendo alle elaborazioni. Lo standard di legittimità è un

¹⁴² Cfr. Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, op. cit., p. 33.

prerequisito dello standard contabile; il primo è di supporto nel conseguire la regolarità amministrativa, la quale è assicurata dal rispetto della normativa che deve necessariamente essere conosciuta, il secondo garantisce l'attendibilità. Il terzo, infine, ha per oggetto la gestione dei flussi al fine di chiarire come nascono le informazioni: esso richiede che sia puntualmente definita l'elaborazione delle procedure amministrativo-contabili.

L'analisi dei questionari compilati ha fornito numerose informazioni sullo stato di diffusione della cultura del controllo procedurale nelle aziende toscane, offrendo al contempo interessanti spunti di riflessione.

Certamente il percorso non può dirsi ancora concluso: tutte le aziende oggetto di indagine rilevano la necessità di un potenziamento dei controlli in termini di affinamento delle procedure e ulteriore sensibilizzazione degli operatori aziendali sull'importanza degli stessi controlli anche attraverso eventi formativi. Non ultimo, è comune il proponimento di costruire una funzione di *audit* interno di natura amministrativa specificamente rivolta al controllo procedurale.

La ricerca condotta ci offre una immagine dell'uniforme diffusione della cultura del controllo procedurale nelle sedici aziende sanitarie toscane; il processo di stesura del documento ha interessato molti operatori: infatti, la scelta è stata quella di coinvolgere il personale in modo capillare per promuovere un reale processo dal basso. Questo avvalorava il nostro assunto iniziale secondo cui, come

evidenziato in dottrina dagli studiosi della dimensione organizzativa del controllo, il coinvolgimento è *conditio sine qua non* per una buona riuscita dell'impianto dei controlli in termini di accettazione e soprattutto di recepimento di una cultura della verifica come guida e come garanzia.

Operativamente, il processo delineato si è concretizzato in una verifica preventiva della rispondenza tra l'iter procedurale descritto e le disposizioni regionali in materia di controllo contenute nella D.G.R.T. n. 1343/2004.

Come evidenziato, la redazione delle procedure, raccolte nel Manuale, non deve considerarsi un punto di arrivo dal momento che le stesse debbono essere sottoposte ad una manutenzione periodica; in altri termini, esse debbono essere aggiornate per recepire modifiche organizzative e procedurali promosse dalla Direzione aziendale. Non solo. Per valutare la rispondenza delle procedure alle disposizioni regionali vigenti è opportuna l'istituzione di un Comitato a ciò dedicato costituito da soggetti interni all'azienda.

Il percorso avviato rappresenta sicuramente il primo *step* di un percorso più lungo per arrivare ad una armonizzazione regionale delle procedure. Manca ancora un'analisi a livello regionale della qualità delle procedure amministrativo-contabili. A tal fine, sarebbe opportuna una preventiva condivisione a livello di Area Vasta delle *best practices* mediante la costituzione di tavoli di riflessione per ciclo/area amministrativa. Si tratta di un riesame, peraltro semplificato dalla verifica svolta in sede di stesura delle procedure, del

rispetto dei Principi Contabili Regionali e in specie delle procedure minime di controllo interno che, a nostro avviso, dovrebbe essere effettuato per perseguire un pieno “efficientamento” delle stesse procedure.

Ed è condizione propedeutica al consolidamento dei dati delle aziende sanitarie¹⁴³.

Se anche le altre Regioni promuoveranno e completeranno questo percorso/progetto¹⁴⁴, allora e solo allora avremo una ragionevole “garanzia” sull’attendibilità delle informazioni economico-finanziarie prodotte su scala nazionale con la possibilità di operare raffronti nello spazio e nel tempo¹⁴⁵.

¹⁴³ Al riguardo dobbiamo sottolineare l’esperienza condotta dalla Regione oggetto di questa nostra analisi nell’attività di consolidamento dei dati di bilancio 2009 delle aziende afferenti ad una stessa Area Vasta (rispettivamente, Area Vasta Nord-Ovest, Area Vasta Centro e Area Vasta Sud-Est) per arrivare alla redazione del bilancio consolidato di Area Vasta. Il successivo consolidamento dei bilanci delle Aree Vaste genererà il bilancio consolidato regionale.

¹⁴⁴ Come già evidenziato, per garantire l’accertamento della qualità delle procedure, si dovrà procedere ad una loro valutazione straordinaria prima e alla certificazione successiva della qualità dei dati contabili delle singole aziende e, in secondo luogo, del consolidato regionale.

¹⁴⁵ La trasparenza dei documenti di bilancio - priorità assoluta per la «cura della salute» - è assicurata, sottolineano Boccalatte e Mingardi, dall’adozione di regole di redazione del bilancio omogenee e dalla loro pubblicazione sul web. Cfr. Boccalatte S., Mingardi A., *La trasparenza cura la sanità*, op. cit.

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Al termine di questo lavoro, presentiamo alcune riflessioni suggerite dall'analisi svolta che ha fornito delle risposte, ma ha pure aperto nuovi interrogativi e nuovi interessanti spunti di studio. Anche in questo caso è confermata l'affermazione che la ricerca non si esaurisce perché è essa stessa fonte di continui stimoli alla conoscenza¹⁴⁶.

Il sistema di controllo interno aziendale assicura agli organi apicali dell'azienda una ragionevole sicurezza sul monitoraggio degli obiettivi gestionali programmati e favorisce una più responsabile e critica individuazione degli aspetti di miglioramento perseguibili sotto profili diversi e precisamente: a. amministrativo-contabili, b. gestionali, c. strategici¹⁴⁷.

¹⁴⁶ La realtà offre continuamente interessanti spunti per l'approfondimento teorico e, a sua volta, in un legame inscindibile, la teoria deve essere sempre a supporto della comprensione e risoluzione dei "problemi" e/o questioni irrisolte della pratica. Booth, Colomb e Williams, nel loro celebre *The Craft of Research*, bene hanno evidenziato i nessi stringenti che coniugano la ricerca teorica con la pratica della realtà operativa in un percorso circolare. Cfr. Booth W.C., Colomb G.G., Williams J.M., *The Craft of Research*, The University of Chicago Press, 2008, pp. 52 e ss.

¹⁴⁷ Nello specifico, i primi (aspetti amministrativo-contabili) sono relativi alla correttezza ed affidabilità delle modalità di produzione ed elaborazione delle informazioni che confluiscono nel bilancio e nei report contabili per la direzione; gli aspetti gestionali sono relativi alle c.d. "tre E",

Questi tre aspetti possono essere considerati secondo l'ordine con cui sono stati richiamati.

Il primo passo consiste nella verifica dei processi amministrativo-contabili e nella ragionevole sicurezza sulla loro adeguatezza, condizioni che sono necessarie allo sviluppo di analisi di miglioramento sugli aspetti di tipo gestionale, prima, e strategico, poi. Conseguentemente, l'esame dei controlli amministrativo-contabili – che, abbiamo visto, si esplicano attraverso i processi posti in essere per assicurare ad un tempo disponibilità, affidabilità, tempestività e conformità dell'informativa prodotta a disposizioni di legge e a direttive aziendali - è il primo step di valutazione dei controlli stessi.

Linee guida per l'analisi e la valutazione del sistema di controllo interno contabile sono, come richiamato dal D.Lgs. 286/99, i principi di revisione generalmente accettati dalla professione. Di fatto, esse si basano sulla verifica dei seguenti elementi qualitativi dei processi:

- descrizione delle attività caratteristiche,
- chiara individuazione delle linee di responsabilità,
- rispetto degli obiettivi amministrativo-contabili di: 1. effettiva esistenza delle attività, 2. completa esposizione delle passività, 3. corretta valutazione delle poste, 4. accurata iscrizione dei valori, 5. competenza di periodo delle operazioni, 6. corretta presentazione in bilancio.

cioè efficienza, efficacia ed economicità delle attività aziendali; gli ultimi (aspetti strategici) ineriscono il raggiungimento degli obiettivi istituzionali dell'azienda.

Certamente, l'utilizzo di un manuale dei controlli interni consente di avere una chiara e sintetica rappresentazione ¹⁴⁸ dei più significativi processi amministrativi caratterizzanti l'attività dell'azienda: garantisce, cioè, la descrizione delle attività aziendali caratteristiche con la specificazione delle modalità e delle tempistiche di svolgimento delle stesse. Attenzione particolare è riservata alla evidenza documentale prodotta nell'iter procedurale a supporto dell'effettivo svolgimento delle attività come descritte. Non ultimo, per ciascuna attività è richiamato il soggetto preposto alla sua effettuazione: sono così chiaramente individuate le responsabilità dei vari soggetti coinvolti nell'iter procedurale, fornendo massima certezza sulla loro attribuzione. L'analisi dei controlli interni supporta, ciclo per ciclo, il rispetto degli obiettivi amministrativo-contabili.

Rispondendo al nostro interrogativo di ricerca sul ruolo del controllo procedurale a supporto e garanzia della qualità del dato contabile, si può affermare che il manuale intende evidenziare i controlli interni effettivamente operanti in azienda i quali, in ossequio ai generali principi del controllo contabile, riescono ragionevolmente a garantire la qualità del dato amministrativo prodotto e quindi la corretta rilevazione dei fatti di gestione nel

¹⁴⁸ Il D.Lgs. 150/2009 recante disposizioni «in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni» nella premessa richiama esplicitamente il D.Lgs. 286/1999, ad ulteriore conferma dell'importanza della varie dimensioni di controllo; quella procedurale, seppur non esplicitata nel corpo del testo normativo, può considerarsi, a parere di chi scrive, ulteriore strumento a supporto della trasparenza nelle diverse fasi del ciclo di gestione della performance. Ne consegue che il Manuale potrà essere oggetto di specifica menzione nel Programma triennale per la trasparenza e l'integrità previsto dal D.Lgs. 150/2009.

bilancio aziendale o negli altri report direzionali utilizzati (contabilità dei costi o processo di budgeting).

Questo lavoro ha avuto impulso e stimolo nell'ultimo accordo Stato - Regioni che lega strettamente la qualità del dato contabile alla possibilità di ottenere finanziamenti integrativi. L'ultimo Patto della Salute ha promosso proprio il processo di redazione delle procedure come *conditio sine qua no* per l'accesso ai finanziamenti integrativi, forse intravedendo in esse uno strumento a servizio del controllo interno e, insieme, del controllo esterno¹⁴⁹.

Infatti, il rispetto dell'iter procedurale come descritto è garanzia dell'osservanza di compiti e responsabilità da parte degli operatori coinvolti e conseguentemente dell'applicazione dei controlli interni procedurali. Al contempo, favorisce il controllo esterno, essendo il presupposto di una ricognizione informativa.

Il secondo passo identificabile nell'ottica del miglioramento gestionale è individuabile nei cambiamenti riscontrabili nelle Aziende Sanitarie a seguito del processo di riordino del Servizio Sanitario Nazionale.

Queste si sono orientate sempre di più verso un atteggiamento aziendale volto all'economicità, l'efficacia e l'efficienza della gestione (in un processo c.d. di aziendalizzazione non ancora conclusosi). Per raggiungere questo obiettivo sono state progressivamente dotate di diversi strumenti. In particolare, sono state introdotte nozioni tipiche delle aziende di diritto privato che hanno comportato

¹⁴⁹ Cfr. *Intesa, ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131, tra il Governo, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano concernente il nuovo Patto per la salute per gli anni 2010-2012*, art. 11.

un notevole mutamento nella cultura aziendale. Tuttavia, non tutte le innovazioni hanno trovato un giusto “terreno” di applicazione; nella maggior parte dei casi le unità si presentano ancora inadeguate e poco pronte. Questa constatazione, che rivela un punto di debolezza del nuovo Servizio Sanitario Nazionale, sembra avere alla base la generale carenza delle norme a livello statale e, soprattutto, regionale che faciliterebbero le Aziende Sanitarie nel seguire regole uniformi capaci di permettere confronti temporali e spaziali tra esse¹⁵⁰. Accanto all’esigenza di regole contabili, un ruolo sempre più importante è rivestito dai meccanismi di controllo interno, la cui funzione non deve essere confinata semplicemente nell’organizzazione amministrativa, ma che devono essere compresi e divenire operativi quali sistemi di supporto e tutela delle responsabilità amministrative. Le Regioni che, come la Toscana, ne hanno colto l’importanza hanno rilevato positive implicazioni sulle aziende sanitarie che hanno introdotto il manuale dei controlli interni. Questo strumento, che agisce a supporto del controllo sia interno che esterno, si pone, dunque, come documento innovativo per il controllo nella Pubblica Amministrazione e segnatamente nelle aziende sanitarie.

Infine, il terzo passo individuabile nel conseguimento del miglioramento strategico appare il più complesso, ma anche più stimolante.

¹⁵⁰ Il Ministero della Salute di concerto con il Ministero dell’Economia e delle Finanze ha recentemente predisposto una proposta di Decreto Interministeriale di adozione del *Percorso Attuativo della Certificabilità* dei dati contabili e dei bilanci delle aziende sanitarie. Ricordiamo al riguardo che gli enti del SSN debbono garantire la certificabilità ai sensi dell’articolo 2 del Decreto Interministeriale del 17 settembre 2012.

Si deve premettere che la conoscenza di sé favorisce sempre un miglioramento continuo e questa convinzione sta alla base del sostenimento della diffusione del controllo procedurale. Non solo. Questo processo, che muove dal basso, promuove il coinvolgimento dell'intera struttura aziendale: non è, infatti, da trascurare l'attenzione alla dimensione organizzativa del controllo, che ne contempla i riflessi psicologici e comportamentali.

Al riguardo Hedstrom, assertore insigne della sociologia analitica, individua nell'interpretazione dei processi sociali una metodologia che nasce da una verifica attenta del reale e delle sue manifestazioni sulla base del rapporto tra desideri, credenze e opportunità (la famosa triade *desire, believe and opportunity*, c.d. teoria D-B-O). Tutte le attività, anche quelle economiche, si muovono lungo queste tre componenti che tra loro si intrecciano nelle diverse variabilità nel senso che una persona può influenzare un'altra persona in base ad una condivisione di interessi e/o desideri, oppure un soggetto è influenzato da un altro perché crede nelle stesse cose sostenute da quest'ultimo¹⁵¹. L'Autore, nello spiegare fenomeni e attività, fa anche interessanti considerazioni sul rapporto tra eventi sociali micro e macro. Tale rapporto è informato sempre all'influenza che il macro ha sul micro e non viceversa; tuttavia, Hedstrom evidenzia come il micro possa influenzare il macro o come tanti elementi micro possono influenzare il macro.

¹⁵¹ Cfr. Hedstrom P., *Dissecting the Social: On the Principles of Analytical Sociology*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005.

Alla luce di tale teoria, il controllo nelle singole fasi dell'iter procedurale in ultimo assume una valenza strategica dimostrandosi un controllo sull'andamento della spesa. Inoltre, se un dipendente si appropria della cultura del controllo, anche altri "contagiati" dal suo operato, faranno lo stesso. L'influenza sui comportamenti come pure quella tra soggetti sono aspetti sociologici/psicologici importanti ai fini del radicamento e della diffusione di quella stessa cultura in tutte le unità organizzative.

Nel tentativo di applicare il pensiero del sociologo all'oggetto di questo lavoro, è possibile osservare come, ad esempio nei processi aziendali, lo svolgimento accurato di controlli apporti benefici in termini di attendibilità del dato contabile, perché tanti piccoli passaggi si condizionano e condizionano al contempo la qualità dell'intero processo. L'attenzione a questi aspetti micro può, in altri termini, portare benefici alla struttura tutta (Azienda U.S.L.) e, in ultima istanza, al Sistema Salute, cioè al Servizio Sanitario Nazionale, nella sua interezza. Un sistema che consegue obiettivi importanti, quali il pareggio di bilancio e, ancora, la "certificazione" da parte di una Società di revisione (soggetto esterno), potrà aumentare la erogazione degli stessi servizi ed essere in grado di promuovere investimenti nella consapevolezza e certezza delle risorse finanziarie disponibili. Non meno importante è il fatto che l'Azienda otterrà anche finanziamenti esterni ad un prezzo inferiore essendogli attribuito, per così dire, un rating migliore. La sua situazione contabile non sarà, laddove è presente il giudizio di un soggetto terzo, una nebulosa oscura. Sarà, invece, un dato di

fatto, utile, ma soprattutto stabile, sicuro punto di partenza per comprendere le reali dinamiche gestionali e gli aspetti che necessitano di un potenziamento per raggiungere sempre migliori risultati. L'esperienza toscana ha insegnato proprio questo.

ALLEGATO A - IL QUESTIONARIO

PREMESSA

Con il presente questionario ci si propone di verificare l'effettiva diffusione della cultura del controllo amministrativo contabile nelle aziende sanitarie della Regione Toscana.

Particolare rilievo assume l'analisi di alcuni misuratori dei benefici apportati dal controllo procedurale in termini di efficienza (es. il pareggio di bilancio e/o la certificazione di bilancio laddove sono adottate procedure aziendali è significativo del fatto che il controllo in oggetto genera efficienza).

QUESTIONARIO

1. L'AZIENDA HA UN MANUALE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO-CONTABILI?

SÌ - NO

2. SE SÌ, PERCHÉ?

.....
.....
.....
.....
.....

3. SE NO, PERCHÉ? E SOPRATTUTTO, LA SUA REDAZIONE È UN OBIETTIVO AZIENDALE DI BREVE TERMINE?

.....
.....
.....
.....
.....

4. DA CHI È STATO REDATTO?

.....
.....
.....
.....

.....
5. QUANDO È STATO REDATTO?
.....
.....
.....
.....
.....

.....
6. QUANTE PROCEDURE SONO STATE MAPPATE?
.....
.....
.....
.....
.....

7. QUALI CICLI GESTIONALI RIGUARDANO?

- CICLO PATRIMONIO
- CICLO MAGAZZINO
- CICLO ATTIVO
- CICLO PASSIVO
- CICLO PROCEDURE LEGALI
- CICLO PERSONALE
- CICLO SOCIALE DELEGATO
- CICLO BILANCIO

8. NELLA SUA REDAZIONE SI È CERCATO DI VERIFICARE LA
RISPONDEZZA DELLE ATTIVITÀ AZIENDALI DI CONTROLLO ALLE
DISPOSIZIONI REGIONALI IN MATERIA DI CONTROLLO INTERNO?
.....
.....
.....
.....
.....

9. CHI È RESPONSABILE DEL MANUALE?
.....
.....

.....
.....
.....
.....

10. CHI È RESPONSABILE DEL MANUALE FA ANCHE IL CONTROLLO AMMINISTRATIVO?

.....
.....
.....
.....
.....

11. CHI ESPLETA IL CONTROLLO AMMINISTRATIVO?

.....
.....
.....
.....
.....

12. CHI RILEVA GLI ERRORI?

.....
.....
.....
.....
.....

13. LE PROCEDURE SONO MANUTENUTE NEL TEMPO PER RECEPIRE AGGIORNAMENTI NORMATIVI E CAMBIAMENTI ORGANIZZATIVI INTERNI?

SÌ - NO

14. SE SÌ, DA CHI SONO MANUTENUTE?

.....
.....
.....
.....
.....

15. ESISTE UN ORGANO INTERNO A CIÒ SPECIFICAMENTE ADDETTO?

SÌ - NO

16. ESISTE UN COMITATO DI INTERNAL AUDITING?

SÌ - NO

17. QUALI SONO LE FUNZIONI AD ESSO ATTRIBUITE?

.....
.....
.....
.....
.....

18. LE CRITICITÀ, LADDOVE PRESENTI/EVIDENZIATE NELLE PROCEDURE, SARANNO SUPERATE ENTRO UNA SCADENZA GIÀ DEFINITA, MODIFICANDO (E, QUINDI, MIGLIORANDO) L'ITER PROCEDURALE A TAL FINE?

SÌ - NO

19. IL MANUALE È STATO SOTTOPOSTO A:

- COLLEGIO SINDACALE
- SOCIETÀ DI REVISIONE
- ALTRI SOGGETTI (INDICARE)
- NESSUNO

20. COME SI SONO ESPRESI QUESTI SOGGETTI?

.....
.....
.....
.....
.....

21. LE PROCEDURE SONO DI UTILITÀ AL CONTROLLO ESTERNO, AL CONTROLLO INTERNO AMMINISTRATIVO-CONTABILE O AL CONTROLLO INTERNO DI QUALITÀ? SE SÌ, IN QUALI TERMINI?

.....
.....
.....
.....

.....
.....

22. L'AZIENDA HA UN MANUALE DELLA QUALITÀ?

SÌ - NO

23. LADDOVE PRESENTE, SI È PROCEDUTO AD UN'INTEGRAZIONE DELLE PROCEDURE DI CUI SOPRA CON IL MANUALE AZIENDALE DELLA QUALITÀ?

SÌ - NO

24. IL MANUALE AZIENDALE DELLA QUALITÀ HA RICEVUTO CERTIFICAZIONI (DI QUALITÀ) ISO?

SÌ - NO

25. SE SÌ, QUALI?

.....
.....
.....
.....
.....

26. SE NO, PERCHÉ?

.....
.....
.....
.....
.....

27. RELATIVAMENTE ALLA REVISIONE DI BILANCIO, LA CERTIFICAZIONE È GIÀ STATA CONSEGUITA?

SÌ - NO

28. SE SÌ, QUANDO (BILANCIO DI QUALE ANNO) E CON QUALE ESITO (GIUDIZIO NEGATIVO, POSITIVO CON/SENZA RISERVA)?

.....
.....
.....
.....
.....

29. SE NO, È UN OBIETTIVO? COSA STA FACENDO L'AZIENDA PER RAGGIUNGERLO?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

30. PENSA CHE L'ADOZIONE DI UN MANUALE PROCEDURALE ABBA FAVORITO LA CERTIFICAZIONE DEL BILANCIO AZIENDALE?

SÌ - NO

31. PERCHÉ?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

32. RITIENE SIA OPPORTUNO POTENZIARE I CONTROLLI INTERNI AMMINISTRATIVO-CONTABILI?

SÌ - NO

33. SE SÌ, IN CHE MODO?

.....
.....
.....
.....
.....
.....

RINGRAZIAMENTI

Lo studio oggetto del presente elaborato è stato reso possibile grazie alla collaborazione delle aziende sanitarie della Regione Toscana, che hanno consentito un'analisi sia sull'effettivo recepimento della Delibera Regionale di introduzione di standard minimi di controllo interno amministrativo-contabile, sia sui miglioramenti conseguibili dalla diffusione capillare della cultura del controllo procedurale a tutti i livelli dell'organigramma aziendale.

Un ringraziamento sentito desidero rivolgerlo alla Prof.ssa Barbara Sibilio Parri per avermi costantemente seguita nell'attività di ricerca ed accompagnato nell'esperienza dottorale. Ringrazio particolarmente anche il Prof. Riccardo Mussari per i preziosi suggerimenti e le utili indicazioni.

Last but not least, un grazie particolare alle persone a me più care che in ogni momento mi hanno incoraggiata, richiamandomi sempre al valore dell'istruzione: mamma, babbo, Paolo.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Atti del I Forum Risk Management in Sanità*, Arezzo 29 novembre-2 dicembre 2006, in *Il Sole 24 Ore Sanità*, aprile 2007

AA.VV., *Il controllo contabile e gestionale delle Aziende Sanitarie e Ospedaliere*. Roma, Corte dei Conti, Seminario permanente sui Controlli, 2005

AA.VV., *Il controllo legale dei conti e la revisione contabile*, PricewaterhouseCoopers, Milano, *Il Sole 24 Ore*, 2000

Airoldi G., *Aspetti organizzativi dei sistemi di controllo d'impresa*, in *Scritti in onore di Ugo Caprara*, Milano, Vallardi, 1975

Amaduzzi A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Torino, Utet, 1968

Anessi Pessina E., *L'informativa esterna di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche*, in Anessi Pessina E., Cantù E., *L'aziendalizzazione della sanità in Italia*, Egea, Milano, 2003

Anessi Pessina E., *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche di servizi sanitari: aspetti di determinazione ed interpretazione del risultato di esercizio*, in Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica*, Milano, Egea, 1995

Anessi Pessina E., Cantù E., Persiani N., *Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche*, in Cantù E., (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia - Rapporto Oasi 2011*, Milano, Egea, 2012

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

Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche: un approccio aziendale*, in Anselmi L., Del Bene L., Donato F., Giovanelli L., Marinò L., Zuccardi Merli M., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997

- Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, Milano, Il Sole 24 Ore, 1996
- Anselmi L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Torino, Giappichelli, 2003
- Anthony R.N., *Contabilità per la direzione*, Milano, Etas Kompass, 1966
- Anthony R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, Etas Kompass, 1967
- Anthony R.N., *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press, 1988
- Arcari A.M., *Programmazione e controllo*, Milano, McGraw-Hill, 2010
- Bailey K.D., *Metodi della ricerca sociale*, Bologna, Il Mulino, 2006
- Baraldi M., Paletta A., Zanigni M., *Corporate governance e sistemi di controllo interno*, Milano, Franco Angeli, 2004
- Barretta A., *L'unità nella diversità. La "dimensione sovraziendale" del controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, Padova, Cedam, 2004
- Barretta A., *La comparazione interaziendale dei dati di costo in sanità: un'analisi empirica*, in *Sanità pubblica e privata*, 2004
- Barretta A., *Il dualismo competizione/cooperazione fra aziende sanitarie pubbliche: un'indagine esplorativa*, in *Mecosan*, 16/2007
- Bastia P., *Il sistema di controllo interno nella governante delle imprese italiane*, in Salvioni D.M. (a cura di), *Corporate governance e sistemi di controllo della gestione aziendale*, Milano, Franco Angeli, 2004
- Bava F., *L'audit del sistema di controllo interno*, Milano, Giuffrè, 2003
- Bava F., *Sistemi di controllo interno: "processi" per la gestione dei rischi aziendali*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 12/2004
- Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991
- Bergamin Barbato M., *Realmente cambia il controllo nelle pubbliche amministrazioni? Rischi e prospettive*, in *Azienda Pubblica*, n. 5/97

- Bertini U., *Il sistema d'azienda. Schema d'analisi*, Pisa, SEU, 1977
- Besta F., *La ragioneria*, vol. I, Milano, Vallardi, 1922
- Bloor M., Frankland J., Robson T.M., Robson K., *I focus group nella ricerca sociale*, Erickson, 2001
- Boccalatte S., Mingardi A., *La trasparenza cura la sanità*, Il Sole 24 Ore, 3 marzo 2010
- Booth W.C., Colomb G.G., Williams J.M., *The Craft of Research*, The University of Chicago Press, 2008
- Borgonovi E., *Del nuovo sistema di contabilità nelle aziende sanitarie*, in Ragiusan, n. 186-187/1999
- Borgonovi E., *Il controllo economico nelle aziende ad elevata autonomia professionale*, in Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo economico nelle aziende sanitarie*, Milano, Egea, 1990
- Borgonovi E., *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in *Atti del Convegno AIDEA 1987 di Verona*, Bologna, Clueb, 1988
- Borgonovi E., *Più autonomia nelle A.S.L. ma verifica dei risultati*, in Il Sole 24 Ore Sud, n. 153 del 06.06.2006
- Borgonovi E., *Prevedere le conseguenze del nuovo sistema dei controlli*, in Azienda pubblica, n. 6/1999b
- Borgonovi E., *Principi contabili: anche nell'amministrazione pubblica?*, in Azienda Pubblica, n. 2/2004
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2004
- Braganti M., Persiani N. (a cura di), *Il controllo di regolarità amministrativo contabile sulle procedure delle aziende sanitarie ed ospedaliere*, Milano, Franco Angeli, 2002
- Brink V.K., *Managerial control through internal auditing*, New York, Institute of Internal Auditors, 1943

- Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, F. Angeli, 1989
- Bruni G., *Analisi del Valore: il contributo dell'«activity based management»*, Giappichelli Editore, Torino, 1994
- Bruni G., *Contabilità per l'Alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Milano, Etas Libri, 1990
- Bruno G., Lisi P., *Il reporting sul sistema di controllo interno*, in Collana Professionale di Auditing - Rivista dell'Associazione Italiana Internal Auditors, luglio 1999
- Bruno P. (a cura di), *La competenza manageriale in sanità. I nuovi livelli di responsabilità in una sanità che cambia*, Milano, Franco Angeli, 2008
- Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè, 2000
- Busco C., *Sistemi di controllo e cultura aziendale*, Padova, Cedam, 2002
- Butera D., *La progettazione organizzativa*, in Zangrandi A. (a cura di), *Economia e Management per le professioni sanitarie*, Milano, McGraw-Hill, 2011
- Campari M., *Asl in cerca di governance*, in Il Sole 24 Ore Sanità Management, dicembre 2002
- Carabba M., *I controlli esterni sulla gestione del Servizio Sanitario Nazionale*, in *Tecnica e metodologia economica*, n. 1/2005
- Carlesi G., *Programmazione e controllo. Modelli e strumenti in prospettiva sistemica*, Padova, Cedam, 1997
- Carosi A., *Governance e controlli nella Amministrazione moderna*, in Atti del Workshop *Dai controlli alla governante locale. L'evoluzione dei controlli per la trasparenza amministrativa e la qualità dei servizi*, Lucca, 30 maggio 2003
- Catturi G., *Cultura del controllo e gestione del segnale informativo contabile*, Quaderni senesi di economia aziendale e ragioneria, serie interventi n. 61, Siena, 2000 a)

Catturi G., Riccaboni A., *Economia aziendale e teoria istituzionale: affinità concettuali ed implicazioni operative per il controllo di gestione*, in *Contabilità e Cultura Aziendale*, Rirea, vol. I, n. 2/2001

Catturi G., *La redazione del bilancio di esercizio*, Padova, Cedam, 1992

Chiappinelli C., *Atti del Convegno sul tema Raccordi tra controlli interni ed esterni nella nuova prospettiva del Titolo V*, Palermo, 11 dicembre 2004

Cisnetto E., *Solo il centralismo può guarire la sanità*, *Il mondo*, n. 5, 29 gennaio 2010

Corbetta P., *La ricerca sociale: metodologie e tecniche*, Bologna, Il Mulino, 2003

Corsi K., *Il controllo organizzativo: una prospettiva transazionale*, Milano, Giuffrè, 2003

Cosmi L., Del Vecchio M., *Lo sviluppo della funzione di risk management nelle aziende sanitarie: una prospettiva economico-aziendale*, in *Difesa sociale*, n. 1/2004

D'Alvise P., *Principi e precetti di Ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende*, Padova, Cedam, 1932

Del Bene L., *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitarie*, Milano, Giuffrè, 2000

Del Bene L., *Il controllo delle gestioni sanitarie*, in Anselmi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, 1996

Del Bene L., *La progettazione dei sistemi di controllo in sanità*, in Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997

Del Bene L., *Lineamenti di pianificazione e controllo per le Amministrazioni Pubbliche*, Torino, Giappichelli, 2008

De Brun A., *I principi e le forme del controllo computistico sulla contabilità dello stato in Italia*, Roma, 1901

Del Vecchio M., Cosmi L., *Il risk management nelle aziende sanitarie*, Milano, McGraw-Hill, 2003

- Di Stanislao F., Noto G., *Sviluppo organizzativo quality-oriented. Un quadro concettuale ed una ipotesi di lavoro per le aziende sanitarie*, in *Mecosan*, n. 31/1999
- Di Stanislao F., Roberti V., *La qualità si fa per processi*, in *Il Sole 24 Ore Sanità*, 21-27 dicembre 2003
- Eisenhardt K.M., *Building Theories from Case Study Research*, Stanford University, 1989
- Engelhardt H., *The foundation of Bioethics*, New York, Oxford University Press, 1986
- Farneti G., *Come cambiano i controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, in *Azienditalia*, n. 8/1999
- Farneti G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Torino, Giappichelli, 1995
- Farneti G., *Una riflessione di sintesi: si è modificato il contenuto del binomio legalità/responsabilità?*, in Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997
- Ferrero G., *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, 1980
- Flamholtz E.G., *Il controllo manageriale: teoria e pratica*, Milano, Giuffrè, 2002
- Flamholtz E.G., *Il sistema di controllo come strumento di direzione*, in *Problemi di gestione*, vol. XII, n. 3-4/1980
- Flamholtz T.K., Das E.G., Tsui A.S., *Il controllo organizzativo: uno schema unificato di analisi*, in *Problemi di gestione*, vol. XVI, n. 6/1986
- Genco P., *Considerazioni conclusive*, in Farneti G., Vagnoni E. (a cura di), *Il controllo nelle Pubbliche Amministrazioni*, Rimini, Maggioli Editore, 1997
- Ghauri P., Gronhaug K., *Research Methods in Business Studies. A practical Guide*, Edinburg, Pearson Education, 2002
- Hedstrom P., *Dissecting the Social: On the Principles of Analytical Sociology*, Cambridge, Cambridge University Press, 2005

Hinna L., *L'internal auditing nelle Pubbliche Amministrazioni*, in Azzone G., Dente B. (a cura di), *Valutare per governare: il nuovo sistema controlli nelle Pubbliche amministrazioni*, Milano, Etas, 1999

Hinna L., *Organizzazione e cambiamento nelle pubbliche amministrazioni*, Roma, Carocci, 2009

Huff A.S., *Designing Research for Publication*, Sage Inc., 2009

Jommi C., Del Vecchio M., *I sistemi di finanziamento delle aziende sanitarie nel Servizio Sanitario Nazionale*, in *Mecosan*, n. 49/2004

Jones L.R., *Management control reform in the public sector: contrasting the USA and Italy*, in Jones L.R., Schedler K., Mussari R., *Strategies for public management reform*, London, Elsevier, 2004

Jorio E., *Un «reato» specifico per garantire i conti*, in *Il Sole 24 Ore Sanità*, 29 giugno - 5 luglio 2010

Lindeberg T., *The ambiguous identity of auditing*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, n. 3/2007

Ling T., *Ex Ante Evaluation and the Changing Public Audit Function: The Scenario Planning Approach*, *Evaluation*, vol. 9, n. 4, 2003

Llewelyn S., *Methodological Issue*, *Accounting & Accountability Journal*, 2003

Maijoor S., *The internal control explosion*, in *Internal Journal of Auditing*, 4/2000

Mancini D., *Le condizioni di efficacia del sistema di controllo aziendale*, Torino, Giappichelli, 2005

Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, Giuffrè, 2004

Marchi L., *Principi di revisione contabile. Un approccio per cicli operativi*, Milano, Giuffrè, 2005

Marchi L., Paolini A., Quagli A., *Strumenti di analisi gestionale*, Torino Giappichelli, 1997

- Marcon G., Panozzo F., *Reforming the reform: changing roles for accounting and management in the Italian health care sector*, in *European Accounting Review*, Volume 7, Issue 2, 1998
- Mari C., *Metodi qualitativi di ricerca: i casi aziendali*, Giappichelli, Torino, 1994
- Mariani M., *L'evoluzione dei sistemi di controllo nel contesto italiano ed europeo*, Milano, Egea, 2006
- Martinelli M., *Programmazione e controllo dei flussi finanziari nella sanità*, Milano, Franco Angeli, 2008
- Mazzara B. (a cura di), *Metodi qualitativi in psicologia sociale*, Roma, Carocci Editore, 2002
- McNamee D., Selim G.M., *Risk management: changing the Internal Auditing's paradigm*, The Institute of Internal Auditing Research Foundation, 1998
- Megali C., *Modelli e strumenti di governance sanitaria*, Roma, Aracne, 2008
- Megali C., Rossi F., *I processi di standardizzazione contabile in Sanità: l'esperienza della Regione Toscana*, in *Revisione contabile*, n. 63/2005
- Mele R., Adinolfi P., *Le aziende nella sanità: le trasformazioni progettate e quelle da realizzare*, in *Scritti di Economia aziendale in memoria di Raffaele D'Orlando*, Tomo II, Padova, Cedam, 1997
- Merchant K.A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, Milano, McGraw-Hill, 2001
- Ministero della Sanità – Dipartimento della Programmazione, *Percorso metodologico per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale*, Roma, Centro Stampa Dipartimento Programmazione, 1996
- Ministero della Salute, *Risk management in sanità. Il problema degli errori*, Commissione Tecnica sul Rischio Clinico, D.M. 05 marzo 2003
- Miolo Vitali P., Anselmi L., *La programmazione nelle PP.AA.: linee evolutive*, Milano, Giuffrè, 1989
- Musaio G., Musaio L., *I controlli amministrativi e contabili in Sanità*, Milano, CIS Editore, 2009

- Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Padova, Cedam, 1994
- Mussari R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Soneria Mannelli, Rubbettino, 2001
- Onida P., *Economia d'azienda*, Torino, Utet, 1971
- Ouchi W.G., *La progettazione dei meccanismi di controllo organizzativo*, in Sviluppo e organizzazione, n. 64, marzo-aprile 1981
- Panozzo F., *Accountability and Identity. Accounting and the democratic organisation*, in Mouritsen J., Munro R. (a cura di), *Accountability Power Ethos and the technologies of managing*, Thomson Business Press, London, 1996
- Persiani N., *Il bilancio degli Enti del Servizio Sanitario*, in Salute e territorio, n. 192/2012
- Persiani N., *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere*, Milano, Franco Angeli, 2008
- Persiani N., *Rilevazione e controllo contabile della spesa delle aziende sanitarie. Per gettare le "microfondazioni" del federalismo – Alcuni spunti di riflessione*, Nota CERM n. 12/2006
- Pioggia A., Dugato M., Racca G., Civitarese Matteucci S. (a cura di), *Oltre l'aziendalizzazione del servizio sanitario*, Milano, Franco Angeli, 2008
- Porter B., Simon J., Hathery D., *Principles of external auditing*, England, John Wiley & Sons, 2003
- Power M., *La società dei controlli. Rituali di verifica*, Torino, Edizioni di Comunità, 2002
- Power M., *The theory of the audit explosion*, in Ferlie E., Lynn L.E., Pollit C., *The Oxford handbook of Public Management*, Oxford University press, 2005
- Power M., *Organized Uncertainty. Designing a World of Risk Management*, Oxford University press, 2007
- Putnam R., *La tradizione civica delle regioni italiane*, Milano, Mondadori, 1993
- Rebora G., Meneguzzo M., *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Torino, Utet, 1990

- Root S.J., *Beyond COSO. Internal control to enhance corporate governance*, USA e Canada John Wiley & Sons, 1998
- Rossi N., *Le previsioni d'impresa*, Milano, Giuffrè, 1950
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, London, Thomson Learning, 2007
- Rubbia S., *Pianificazione, programmazione e controllo gestionale come leva strategica della riforma della pubblica amministrazione: il progetto del Ministero della Finanze*, in Supplemento al n. 3-4/1995 del Notiziario Fiscale della Scuola Centrale Tributaria
- Ruozi R. (a cura di), *Il sistema di controllo interno, Progetto Corporate Governance per l'Italia*, Milano, Il sole 24 Ore, 1997
- Salvioni D.M. (a cura di), *Corporate governance, controllo e trasparenza*, Milano, Franco Angeli, 2007
- Schinella I., *Libertà di scelta per i medici e per i pazienti*, in Rivista Medicina di Laboratorio – JLM, Vol. 5, n. 2/2004
- Sciarelli S., *Il sistema di impresa*, Cedam, Padova, 1988
- Sciarelli S., *Il processo decisionario nell'impresa*, Padova, Cedam, 1967
- Sforza V., *L'economia delle aziende sanitarie pubbliche. Logiche di gestione e strumenti di analisi dei risultati aziendali*, Padova, Cedam, 2005
- Simon R., *Leve di controllo: i nuovi sistemi per guidare le imprese*, Milano, F. Angeli, 1996
- Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Padova, Cedam, 1999
- Tieghi M., *Le misurazioni economiche nelle aziende sanitarie pubbliche*, in Zangrandi A. (a cura di), *Economia e management per le professioni sanitarie*, Milano, McGrawHill, 2011
- Torcivia S., *Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie*, in Azienditalia, n. 1/2012
- Tuzzi A., *L'analisi del contenuto*, Roma, Carocci Editore, 2003

Vancil R.F., *Gestione: che tipo di controllo vi serve?*, in Harvard Espansione, n. 9/1978

Volpatto O., *Nuove frontiere per "fare salute". L'imprenditorialità sanitaria*, in Farneti G., Marchi L., Maticena A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997

Yin R.K., *Applications of case study research*, Sage, Newbury Park, 2003

Yin R.K., *Case study research. Design and methods*, Sage, Newbury Park, 1984

Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1957

Zanda G., *Sistema di controllo interno e Internal Auditing: problemi di struttura e di funzionamento*, in Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, vol. 12, n. 1-2/2002

Zangrandi A., *Amministrazione delle aziende sanitarie pubbliche. Aspetti di gestione, organizzazione e misurazioni economiche*, Milano, Giuffrè, 1999

Zangrandi A., *L'azienda sanitaria*, in Zangrandi A. (a cura di), *Economia e Management per le professioni sanitarie*, Milano, McGraw-Hill, 2011

Zangrandi A., *La responsabilizzazione economica nelle varie classi di aziende pubbliche*, in Farneti G., Marchi L., Maticena A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Rimini, Maggioli Editore, 1997

Zangrandi A., *Il controllo di gestione nelle unità sanitarie locali*, Milano, Giuffrè, 1985

Zangrandi A., *Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica nelle Aziende Sanitarie*, in Mecosan, n. 6/1993