

L'Internal Auditing nel Servizio Sanitario Nazionale: l'esperienza della Regione Veneto e della Regione Emilia-Romagna

Cecilia Langella, Ilaria Elisa Vannini, Milena Marciacano, Niccolò Persiani*

Negli ultimi anni, in particolare a seguito del percorso attuativo della certificabilità, gli enti e le aziende del Servizio Sanitario Nazionale hanno prestato crescente attenzione al disegno, all'implementazione e all'affinamento del proprio Sistema di Controllo Interno. La diffusione di una cultura del controllo sia esterno sia interno ha portato in diversi casi all'istituzione di un servizio di Internal Auditing (di seguito IA) come garante di tale sistema di controlli. Il presente contributo approfondisce le modalità attuative della funzione di IA negli enti e nelle aziende del Servizio Sanitario Nazionale attraverso un'analisi di casi studio delle esperienze regionali che per prime si sono mosse in questa direzione e che risultano più significative, Regione Veneto e Regione Emilia-Romagna. Di ciascuna sono esaminate e poi raffrontate le principali variabili della funzione di IA approfondite dalla dottrina e precisamente: i ruoli, le tipo-

logie e i processi di audit, le variabili organizzative e le caratteristiche delle risorse umane impiegate nella funzione. Ne emergono due modalità attuative tra loro distinte che, seppur condizionate dai rispettivi contesti di riferimento, contengono anche interessanti punti di contatto e significativi spunti di riflessione per le altre Regioni che si stanno avviando nel percorso di implementazione della funzione di IA.

Parole chiave: Internal Auditing, Sistema di Controllo Interno, aziende sanitarie pubbliche, casi studio, Regione Veneto, Regione Emilia-Romagna.

Articolo sottomesso: 14/02/2022, accettato: 08/09/2022

Internal Auditing in Italian National Healthcare Service. Evidence from two regional cases: Veneto and Emilia-Romagna

In the last decade, legislation on accounting harmonization and external audit readiness made public healthcare organizations devote increasing attention to the development of Internal Control Systems. Internal Auditing function (hence-

S O M M A R I O

1. Introduzione
2. Analisi della letteratura e framework teorico di riferimento
3. Metodologia di ricerca
4. Analisi dei risultati
5. Discussione e conclusioni

* Cecilia Langella, Università Cattolica del Sacro Cuore.

Ilaria Elisa Vannini, Università degli Studi di Firenze.

Milena Marciacano, ARES Sardegna.

Niccolò Persiani, Università degli Studi di Firenze.

forth, IA) was frequently established and regarded as an opportunity to systematize and provide assurance upon the whole Internal Control System. This study is aimed at analyzing how the IA function has been implemented and developed in the Italian National Health Service. The empirical analysis relies on case study methodology and presents two of the most relevant experiences settled respectively in the Regional Health Services of Veneto and Emilia-Romagna. The study examines and compares: IA roles, types of audit, IA process, organizational variables, and internal auditors characteristics. Results show the existence of two distinct implementation modes, highly influenced by contextual factors, but also characterized by interesting similarities. These findings may provide a useful reference point for the establishment and implementation of the IA function in other regions.

Keywords: Internal Auditing, Internal Control Systems, public healthcare organizations, case studies, Veneto Region, Emilia-Romagna Region.

First submission: 14/02/2022, accepted: 08/09/2022

1. Introduzione

Il consolidamento della contabilità economico-patrimoniale tramite l'emanazione del D.Lgs. n. 118/2011 (Cantù, 2014), il percorso della certificabilità avviato dalle Regioni italiane e portato avanti nelle singole aziende negli ultimi anni (Persiani, 2012), nonché le prime esperienze di certificazione dei bilanci hanno contribuito a sviluppare negli enti del SSN una nuova cultura del controllo, inteso sia come amministrativo-contabile sia, più in

generale, come sistema dei controlli interni. Si è assistito, in particolare, a un arricchimento dei tradizionali modelli previsti dalla normativa propria della Pubblica Amministrazione con i controlli di matrice aziendale sviluppati dalla letteratura e dalla prassi per i grandi complessi aziendali privati (Marchi, 2019). In particolare, la tematica della certificabilità ha promosso tutti quei controlli che nella revisione aziendale trovano il loro metodo operativo (Anessi, Cantù e Persiani, 2011) e la creazione di strutture di Internal Auditing (di seguito IA) nelle stesse aziende. Con riferimento al settore privato, il Sistema di Controllo Interno è definito come un insieme di meccanismi, procedure e strumenti posti in essere dalla direzione per il conseguimento degli obiettivi aziendali. È parte integrante dell'Enterprise Risk Management ed è volto a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi. Un efficace sistema di controllo interno e di gestione dei rischi contribuisce, infatti, a una conduzione dell'impresa coerente con gli obiettivi aziendali (CoSO, 2004; CoSO, 2013; CoSO, 2017). Il Sistema di Controllo Interno concorre ad assicurare "la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia dei processi aziendali, l'affidabilità delle informazioni fornite agli organi sociali e al mercato, il rispetto di leggi e regolamenti, nonché dello statuto sociale e delle procedure interne" (Comitato per la Corporate Governance, 2018, §7). In base a tale definizione, il Sistema ricomprende le diverse forme di controllo presenti in azienda, coinvolgendo, quindi, tutto il personale aziendale, seppure con ruoli diversi. In particolare, la letteratura (Woods, 2011; Luburic, Perovic e

Sekulovic, 2015) e le organizzazioni professionali (CoSO, 2004; CoSO, 2013; CoSO, 2017; Institute of Internal Auditors, 2013) distinguono tra:

- 1) controlli di primo livello: verifiche continue e sistematiche, svolte sia da chi mette in atto una determinata attività, sia da chi ne ha la responsabilità di supervisione diretta, generalmente nell'ambito della stessa unità organizzativa o funzione;
- 2) controlli di secondo livello: attività di controllo periodiche effettuate da servizi preposti a individuare, valutare, gestire i rischi legati all'operatività, in coerenza rispetto agli obiettivi aziendali e secondo criteri di segregazione che consentano un efficace monitoraggio;
- 3) controlli di terzo livello: attività che deve fornire una generale *assurance* sul corretto funzionamento dei primi due livelli e sul complessivo disegno del Sistema di Controllo Interno, attraverso valutazioni indipendenti.

Nell'ambito del SSN, queste tematiche hanno avuto grande risonanza e si è assistito a un graduale potenziamento delle strutture e dei meccanismi di controllo, inizialmente sviluppatasi con il D.Lgs. n. 286/99. In diverse realtà, tale nuova sensibilità nei confronti delle tematiche del controllo interno e dell'IA è nata dall'esperienza dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (di seguito PAC). I PAC hanno, infatti, avuto un significativo e pervasivo ruolo all'interno delle aziende sanitarie perché hanno richiesto la codifica, tramite procedure, regolamenti e istruzioni operative, di tutti i processi aziendali che coinvolgono l'organizzazione, con una valenza strategica. In altre parole,

essi hanno rappresentato un'occasione di riprogettazione dei processi e di riorganizzazione delle attività e delle funzioni aziendali (Anessi, Cantù e Persiani, 2011). Il principale focus iniziale dei servizi di IA è stato conseguentemente il controllo amministrativo-contabile e, nel processo di definizione e tipizzazione dei sistemi di controllo aziendali, un ruolo chiave è stato giocato dalle Regioni, in forza della loro attività di guida dei sistemi sanitari regionali e di diretti referenti dell'amministrazione centrale dei PAC.

Inoltre, se, da una parte, lo sviluppo e l'utilizzo di manuali delle procedure amministrativo-contabili (Braganti e Persiani, 2002), l'implementazione di molti controlli di primo e di secondo livello (Persiani, 2008), la loro integrazione con nuovi controlli proposti dalla normativa (per esempio, controlli della qualità, controlli per la prevenzione della corruzione, controlli per la sicurezza sul lavoro, controlli sulla privacy) hanno contribuito a strutturare l'area amministrativa e formalizzarne le attività, dall'altra, hanno reso necessaria una nuova *governance* dei controlli stessi e una loro razionalizzazione al fine di evitare duplicazioni e burocratizzazione dei processi. Il sistema si è, infatti, spesso sviluppato per aggiunta progressiva di componenti, senza un coordinamento e una sistematizzazione complessiva, creando lacune e sovrapposizioni. Da questo punto di vista, lo sviluppo della funzione di IA può offrire l'opportunità di ripensare i controlli già esistenti e le unità organizzative cui tali controlli sono affidati, al fine di garantire maggiore coerenza e sistematicità. Se pertanto l'IA è stato nelle sue prime esperienze osservato come uno dei principali risultati dei diversi PAC (fatto

analogo a quanto avvenuto nel mondo privato in cui questa funzione nasce a supporto delle società di revisione), nella sua evoluzione esso si candida a costituire il presupposto necessario per il corretto funzionamento di tutta l'area del controllo interno. In quanto tipico controllo di terzo livello, l'IA si propone nella realtà aziendale come strumento per la revisione dei processi aziendali, la loro valutazione e il loro sviluppo, ma soprattutto come strumento di valutazione della capacità dell'ente di gestire e controllare i propri rischi. La sua collocazione nella realtà pubblica e, in particolare, in quella sanitaria richiede, tuttavia, una profonda integrazione con i controlli esistenti e una riflessione sulla sua specifica configurazione.

Obiettivo del presente lavoro è analizzare le modalità di attuazione della funzione di IA negli enti e nelle aziende del SSN e, attraverso l'elaborazione di una tavola di raffronto e comparazione *ad hoc*, comprendere i ruoli, le tipologie e i processi di audit, i fattori organizzativi e le caratteristiche delle risorse umane che operano all'interno della funzione di IA. Il lavoro è condotto attraverso un'analisi di casi studio relativa alle principali e più avanzate esperienze regionali a oggi sviluppate nel nostro Paese, ossia quelle promosse dalla Regione Veneto e dalla Regione Emilia-Romagna. La raccolta dei dati è stata effettuata attraverso interviste semistrutturate. Il presente lavoro cerca di cogliere peculiarità e potenziali linee di sviluppo dei due casi studio, con una particolare attenzione al ruolo del soggetto regionale nel coordinamento e governo delle funzioni aziendali (Cantarelli, Lega e Longo, 2017).

La trattazione è organizzata come di

seguito riportato. Dopo una breve analisi della letteratura, viene illustrata la metodologia d'indagine. I risultati dei due casi studio sono presentati nel quarto paragrafo. L'ultimo paragrafo discute i risultati ed espone le conclusioni del lavoro.

2. Analisi della letteratura e framework teorico di riferimento

Da un'analisi della letteratura nazionale e internazionale emerge un crescente interesse per la funzione di IA, quale elemento chiave della *corporate governance* (Kotb, Elbardan e Halabi, 2020; Mihret e Grant, 2017; Roussy e Peron, 2018), soprattutto a partire dagli inizi degli anni Duemila, a seguito degli scandali finanziari di grandi imprese private (es. Enron, Worldcom, Lehman Brothers, Parmalat, Cirio) e alla conseguente emanazione di una serie di provvedimenti legislativi (primo fra tutti, il Sarbanes-Oxley Act). Gli ambiti di attività della funzione di IA si sono nel tempo evoluti, unitamente alle correlate responsabilità e ai compiti precipui: da meramente ispettivi a un approccio proattivo focalizzato sulla prevenzione dei rischi. In altre parole, si è affievolito il ruolo di controllore, a favore di una nuova concezione di IA quale alleato del management (Hass, Abdolmohammadi e Burnaby, 2006). Questa concezione si ritrova anche nelle definizioni di IA date dai vari organismi professionali. L'Associazione Italiana di Internal Auditors (AIIA) configura l'IA come una "attività indipendente e obiettiva di *assurance* e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione" che "assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale sistematico, che

genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di Corporate Governance”¹.

La funzione di IA, nata e sviluppata nel settore privato, ha avuto grande diffusione anche nelle amministrazioni pubbliche (Nerantzidis *et al.*, 2020). La letteratura, sia in ambito privato sia pubblico, si è sviluppata coerentemente con l’evoluzione della stessa funzione di IA. Non stupisce, quindi, che i temi maggiormente dibattuti siano riconducibili alle seguenti categorie: il ruolo, la tipologia e l’esercizio della funzione di auditing, le variabili organizzative e le caratteristiche relative alle risorse umane impiegate nella funzione di IA. Si sottolinea, però, che la letteratura nazionale sull’IA nell’ambito sanitario pubblico è ancora ai suoi albori. Da qui l’esigenza di approfondire le suddette tematiche al fine di promuoverne il dibattito scientifico.

All’IA viene, inizialmente, attribuito un ruolo di tipo ispettivo, prevalentemente nell’ambito dei controlli amministrativo-contabili (Gramling *et al.*, 2004). Facendo seguito alle evoluzioni della funzione, la letteratura (per un’analisi esaustiva si veda: Mihret e Grant, 2017) ha poi identificato due ruoli principali che possono essere esercitati dall’IA: *assurance ex post* (verifica della corretta esecuzione delle attività) e consulenza *ex ante* (miglioramento della gestione della catena del valore supportando lo sviluppo dei sistemi di *risk assessment*, la definizione di modelli organizzativi della gestione del rischio, l’analisi dei rischi e l’individuazione dei punti di controllo). La distinzione tra *assurance* e consulenza appare, però, secondo alcuni accademici, in una certa qual

misura riduttiva e non pienamente in grado di cogliere la reale complessità dei ruoli agiti dall’IA. Roussy (2013) propone, quindi, una classificazione alternativa per cogliere le varie sfumature dei ruoli dell’IA e identifica: da una parte, quello di scudo protettivo e custode dei segreti del management o dell’intera organizzazione, dall’altra, quello di aiutante, supporto e guida. L’esercizio effettivo di suddetti ruoli risulta, poi, influenzato da diversi fattori quali: caratteristiche personali, relazioni interpersonali all’interno delle organizzazioni, struttura organizzativa, leggi e regolamenti. Permane, quindi, una certa ambiguità circa i ruoli dell’IA e si ha quasi l’impressione che l’IA venga presentato come una sorta di *factotum* (Roussy e Perron, 2018). Strettamente collegato a questo aspetto, vi è il dibattito relativo alla tipologia – in altri termini il focus – delle attività dell’IA. La letteratura suggerisce, infatti, che, contestualmente all’evoluzione del ruolo, l’IA abbia ampliato il proprio spettro di azione, superando il tradizionale approccio contabile e di *compliance*, per ricomprendere anche le tipologie di *fraud audit*, *operational audit*, *management audit* e *IT audit* (Dittmeier, 2011; Kotb, Elbardan e Halabi, 2020; Mihret e Grant, 2017). Questo inevitabilmente si ripercuote anche sull’esercizio della funzione di IA. A tale riguardo, Roussy e Perron (2018) sintetizzano le principali evidenze con riferimento alla pianificazione delle attività di audit, all’esecuzione degli interventi di audit, agli audit report e ai follow-up. Dalla loro revisione della letteratura emerge, in generale, una scarsità di ricerche sul tema e la necessità di documentare meglio ciascuna fase.

La letteratura ha, poi, indagato diverse variabili organizzative (Arena e Azzo-

¹ Consultabile al link: <https://www.aiiaweb.it/>.

ne, 2007; 2009). In primo luogo, il numero di anni da cui è stata istituita la funzione di IA. Un'altra variabile di grande interesse è il posizionamento organizzativo della funzione. In particolare, per i gruppi aziendali sono stati identificati quattro modelli organizzativi (Liu, Woo e Boakye-Bonsu, 1997; Allegrini e D'Onza, 2003): nel modello centralizzato la funzione di IA viene accentrata a livello di capogruppo; nel modello diffuso la funzione di IA è presente in ogni azienda del gruppo; nel modello misto le unità di IA sono presenti sia nelle controllate che nella capogruppo, con un'attività di coordinamento e controllo affidato a quest'ultima; nel modello delegato la funzione di IA viene affidata a una società esterna. Un'altra variabile organizzativa particolarmente rilevante e che ha attirato l'attenzione di diversi autori è l'indipendenza degli internal auditors (Abbott *et al.*, 2016; Christopher, Sarens e Leung, 2009; Goodwin e Yeoh, 2001; Stewart e Subramaniam, 2010). Come naturale conseguenza dell'evoluzione del ruolo dell'IA, il concetto di indipendenza è mutato nel corso del tempo ed è, per certi versi, diventato meno stringente rispetto all'originaria funzione ispettiva. L'indipendenza ha, infatti, progressivamente acquisito una connotazione più sfumata per non collidere con i ruoli di scudo protettivo, custode dei segreti del management o dell'intera organizzazione, aiutante, supporto e guida (Roussy, 2013). Sul tema, è intervenuta anche l'AIIA pubblicando una guida interpretativa che definisce i concetti di dipendenza funzionale e dipendenza amministrativa².

² Per una disamina completa si rinvia a: <https://www.aiiaweb.it/>

Infine, la letteratura ha a lungo dibattuto una serie di questioni relative alle caratteristiche delle risorse umane impiegate nella funzione di IA e, in particolare: numero di internal auditors dedicati alla funzione, formazione, qualifiche professionali, esperienza professionale (Arena e Azzone, 2007; 2009). Queste caratteristiche sono spesso messe in correlazione anche con l'efficacia dell'esercizio della funzione. Tuttavia, date le complessità ambientali che molte organizzazioni si trovano a dover fronteggiare, manca, a oggi, una chiara identificazione e perimetrazione delle conoscenze e competenze di cui gli internal auditors dovrebbero essere in possesso (Kotb, Elbardan e Halabi, 2020). A titolo esemplificativo, quelle in ambito IT, alla luce dei recenti processi di digitalizzazione.

Nel complesso, dall'analisi della letteratura effettuata emerge una mancanza di chiarezza relativamente a: (i) ruolo della funzione nel sistema di *governance* e relazioni con gli altri organi aziendali; (ii) tipologia di audit ed esercizio della funzione; (iii) caratteristiche organizzative; (iv) caratteristiche degli internal auditors (Arena e Azzone, 2009; Kotb, Elbardan e Halabi, 2020; Roussy, 2013; Roussy e Perron, 2018). In altri termini, permane una sorta di ambiguità sui fattori che contribuiscono a configurare le attività dell'IA come a effettivo valore aggiunto. Questa ambiguità potrebbe spiegare secondo diversi autori (Christopher, Sarens e Leung, 2009; Kotb, Elbardan e Halabi, 2020) il disallineamento esistente tra performance teoriche e reali della funzione di IA. Il presente lavoro intende approfondire questi elementi nell'ambito della sanità pubblica, promuovendone il dibattito scientifico.

3. Metodologia di ricerca

La presente ricerca è stata condotta mediante l'analisi di casi studio (Eisenhardt, 1989; Yin, 2003). Il ricorso a tale metodologia agevola la connessione tra la teoria e la prassi (Chiucchi, 2014; Ryan, Scapens e Theobald, 2002) e risulta particolarmente indicato quando l'oggetto di analisi è complesso e si vuole condurre un esame approfondito del fenomeno all'interno del suo contesto di riferimento (Berry e Otley, 2004; Chiucchi, 2012; Yin, 2012). I casi studio consentono, infatti, una profonda comprensione dei fenomeni indagati prestandosi a una molteplicità di tecniche di raccolta e analisi dei dati (Parker, 2012).

La ricerca analizza i casi studio relativi a due significative esperienze regionali di attuazione della funzione di IA sviluppate, rispettivamente, nella Regione Veneto e nella Regione Emilia-Romagna. Queste, infatti, sono le prime due Regioni ad aver dato valenza strategica alla funzione implementandola fattivamente in modo capillare.

La raccolta dei dati è stata effettuata attraverso interviste semistrutturate rivolte al responsabile dell'IA in Azienda Zero per la Regione Veneto e al Coordinatore del Nucleo di Audit regionale per la Regione Emilia-Romagna. Al fine di guidare la discussione è stato predisposto un questionario con domande relative a: ruolo della funzione, tipologia di audit ed esercizio della funzione, caratteristiche organizzative e caratteristiche degli internal auditors. Suddette interviste semistrutturate sono state inoltre arricchite grazie alla possibilità di avere contatti informali con gli interlocutori chiave.

Con riferimento al primo caso studio (Regione Veneto), l'attuale modello di

governance del Sistema Sanitario Regionale (SSR) è definito dalla Legge Regionale n. 19 del 25 ottobre 2016, una legge di riforma con il duplice obiettivo strategico della centralizzazione delle decisioni e della razionalizzazione della spesa. L'attuale struttura organizzativa è composta da: Assessorato dell'Area Sanità e Sociale, che ha un ruolo assimilabile allo Stato Pianificatore; Azienda Zero, quale ente intermedio e braccio operativo dell'Assessorato; e Aziende pubbliche erogatrici di servizi sanitari. Ne deriva pertanto un modello di *governance* marcatamente accentrato e articolato su tre livelli, a ciascuno dei quali è attribuito un determinato grado di responsabilità, di potere e di autonomia. Le funzioni di governo del Sistema Sanitario Regionale sono concentrate sui primi due livelli e ripartite tra l'Area Sanità e Sociale dell'Assessorato – che detiene la responsabilità di governare il sistema sanitario regionale, svolgendo un ruolo di indirizzo politico attraverso la definizione delle linee guida regionali e degli obiettivi socio-sanitari a cui le aziende erogatrici devono tendere – e Azienda Zero – che supporta dal punto di vista tecnico l'Assessorato svolgendo le funzioni di Gestione Sanitaria Accentrata (GSA) e detiene un potere di governo in materia di armonizzazione contabile tra tutte le aziende erogatrici, oltreché un potere gestionale in ambiti tecnici specifici quali, per esempio, la centralizzazione degli acquisiti e la selezione del personale (Langella e Persiani, 2022; Persiani e Bonin, 2018). Alla base della piramide gerarchica decisionale troviamo i cosiddetti erogatori dei servizi socio-sanitari, con una struttura dell'offerta dei servizi sanitari molto concentrata tra poche aziende dalle

dimensioni elevate. Il SSR del Veneto si presenta, dunque, con un sistema di *governance* di tipo gerarchico, caratterizzato dall'unitarietà del comando in cui le decisioni strategiche vengono assunte dall'Assessorato della sanità, perseguite a livello tattico dal suo braccio operativo, Azienda Zero, mentre alle aziende erogatrici, è assegnato il compito operativo di dare attuazione a quanto definito dai due enti pianificatori. In altre parole, le aziende sanitarie si occupano esclusivamente di erogare i servizi socio-sanitari, mentre il vertice della piramide si occupa sia della pianificazione/programmazione che del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario dell'intero SSR, nonché dell'individuazione delle best practice e delle innovazioni dell'intero sistema. Le aziende erogatrici di servizi sono, di conseguenza, dotate di un contenuto livello di autonomia decisionale a cui si contrappongono le prerogative autorizzative o decisionali di tipo top-down esercitate e custodite da una leadership centrale e unitaria, ripartita tra Assessorato e Azienda Zero.

Con riferimento al secondo caso studio, gli attori del modello di *governance* della Regione Emilia-Romagna sono, a livello apicale, l'Assessorato Politiche per la Salute, che governa il sistema regionale, attraverso attività di programmazione e di coordinamento, e l'Agenzia Sanitaria Regionale, che affianca l'Assessorato svolgendo funzioni di supporto tecnico-scientifico. Alla base della piramide gerarchica si trovano gli erogatori pubblici, i privati accreditati, le tre Aree Vaste (che sono state istituite per l'accantonamento di taluni servizi al fine di efficientarne la gestione) e la Conferenza Territoriale Sociale e Sanitaria (di seguito CTSS),

un organismo che a livello provinciale esercita la funzione di indirizzo e di programmazione generale in ambito sanitario e socio-sanitario. Il sistema di *governance* della Regione Emilia-Romagna, articolato su due livelli, riflette lo schema del "network concertativo", caratterizzato da una leadership diffusa e collaborativa attribuita all'assessorato e alla CTSS. A livello apicale, l'Assessorato Politiche per la Salute regionale incentiva la partecipazione di numerosi attori alla definizione delle scelte di indirizzo, programmazione e coordinamento, esercitando le proprie prerogative decisionali attraverso processi prevalentemente bottom-up che coinvolgono e favoriscono l'iniziativa locale, al punto che la Regione procede all'istituzionalizzazione di tutte quelle iniziative ritenute efficaci. A livello degli erogatori, la Regione Emilia-Romagna è stata tra le prime regioni italiane a concentrare l'offerta in Aziende Sanitarie Locali di amplissime dimensioni, ancorché con dimensioni fortemente eterogenee derivanti da esigenze specifiche di contesti diversi. Si tratta, dunque, di un sistema di *governance* caratterizzato, per un verso, dalla significativa autonomia riconosciuta alle aziende sanitarie che partecipano attivamente ai processi decisionali, ma che attribuisce la definizione conclusiva degli indirizzi e delle scelte programmatiche ai vertici decisionali del livello regionale e degli enti locali territoriali e ai quali le aziende erogatrici si devono conformare. Il sistema di *governance* così strutturato deriva dal contesto politico-culturale nel quale è incardinato, caratterizzato da una forte stabilità politica e dal ruolo incisivo che gli enti locali territoriali hanno sempre svolto. In un sistema in cui la cultura collaborativa e la logica concertativa sono fortemente sentite

ne risultano ovviamente favorite sia le interazioni fra le diverse aziende orientate all'individuazione di buone pratiche sia l'attivazione di numerosi meccanismi di coordinamento tra tutti gli attori del sistema, che producono in ultima analisi una forte spinta all'innovazione.

4. Analisi dei risultati

Di seguito vengono presentate le due modalità di attuazione della funzione di IA sviluppatasi nei SSR del Veneto e dell'Emilia-Romagna. Nello specifico, sono stati oggetto di indagine: (i) il ruolo dell'IA; (ii) la tipologia di audit e l'esercizio della funzione; (iii) le variabili organizzative legate alla funzione di IA; (iv) le caratteristiche relative alle risorse umane impiegate nella stessa funzione.

4.1. La funzione di IA nel SSR della Regione Veneto

In Veneto, la funzione di IA è stata istituita con Delibera di Giunta Regionale n. 3140 del 14 dicembre 2010 che, in fase di assegnazione degli obiettivi alle aziende sanitarie per gli anni 2011 e 2012, individua per l'area amministrativa, nell'ambito del PAC, l'"attivazione del nucleo aziendale di IA ed elaborazione dei piani di attività, attraverso il coordinamento della Segreteria Regionale per la Sanità". La funzione si è strutturata nel tempo, grazie a una serie di provvedimenti normativi regionali che si sono susseguiti dal 2010 in poi, passando attraverso la riforma del SSR del 2016 che ha previsto l'attribuzione della funzione di IA ad Azienda Zero (L.R. n. 19/2016, art. 2).

Il ruolo della funzione è prevalentemente consulenziale *ex ante* (Mihret e Grant, 2017) con un forte orientamento al miglioramento della gestione della cate-

na del valore supportato dallo sviluppo dei sistemi di *risk assessment*. Tale orientamento ha caratterizzato il ruolo della funzione sin dalla sua nascita, confermandolo durante tutta la sua vita (si vedano al riguardo le DGR che si sono susseguite nel quadriennio 2012-2015: n. 2369/2011, n. 995/2012, n. 501/2013, n. 2271/2013, n. 777/2014, n. 764/2015, n. 1329/2015). A testimonianza di ciò, nel 2017, la "Delibera di Attribuzione della funzione di IA del sistema sanitario del Veneto all'Azienda Zero" (DGR n. 1122/2017) individua quali obiettivi principali della funzione la riduzione del rischio e l'aumento della performance organizzativa, attraverso lo sviluppo di: (i) un approccio per processi, al fine di privilegiare una visione trasversale, focalizzata sulla sequenza delle attività e sui risultati attesi; (ii) la riduzione dei rischi amministrativo-contabili presenti in alcuni dei processi prioritari, individuati nel periodo compreso tra il 2012 e il 2014, mediante l'analisi, l'identificazione e la qualificazione dei rischi e lo sviluppo dei piani di contenimento; (iii) la misurazione del miglioramento – in termini di efficacia ed efficienza – di ogni processo analizzato attraverso lo sviluppo di azioni di miglioramento, pensate e sviluppate da ciascuna azienda per ogni processo oggetto d'analisi.

L'avvio della funzione in questa regione è stato caratterizzato da un momento strategico e propedeutico fondamentale di individuazione dei processi che, descrivendo una mappa standard e codificata per tutte le aziende del SSR, ha consentito di delineare il perimetro entro il quale la funzione si deve muovere. Inoltre, il motivo e il luogo in cui nasce la funzione – si tenga conto, infatti, che il primo gruppo di lavoro era stato costituito in

seno all'Area Sanità e Sociale della Regione e in particolare sotto il dipartimento della programmazione delle risorse economiche e finanziarie come risposta al Decreto Certificabilità – giustificano l'iniziale focalizzazione esclusivamente sul rischio amministrativo contabile, che solo nel 2016, con la costituzione di Azienda Zero, viene esteso all'osservazione e misurazione anche del rischio di *compliance* e del rischio di frode. La funzione di IA ha, infatti, nel tempo, ampliato lo spettro di attività svolte, ricomprendendo il *management* e l'*operational* audit – considerate le tipologie di audit a maggior contenuto consulenziale, in quanto finalizzate all'analisi del sistema dei controlli interni in termini di efficienza ed efficacia e al miglioramento dei processi gestionali attraverso una loro reingegnerizzazione – oltre al *financial*, *compliance* e *fraud* audit – che si focalizzano rispettivamente su: attendibilità del dato contabile (sviluppatasi nell'ambito del PAC) e sua corrispondenza alle attività realmente svolte nell'azienda; rispetto delle norme e delle procedure; prevenzione e identificazione di eventuali frodi. In particolare, il *management* audit supporta, a titolo esemplificativo, il monitoraggio degli investimenti del PNRR anche in termini di raggiungimento dei target. L'*operational* audit, invece, identifica i diversi processi aziendali, seleziona quelli oggetto di interesse e su questi effettua una valutazione puntuale al fine di una loro ottimizzazione. Ne costituisce un esempio l'audit svolto sul processo della libera professione. L'adozione di una logica per processi consente, inoltre, di considerare e valutare (all'interno di ciascun processo in esame) i rischi inerenti di tipo *finan-*

cial, *compliance* e *fraud* e, alla luce dei controlli esistenti, i rischi residui.

L'esercizio della funzione ricalca le relazioni che legano l'azienda capogruppo alle sue "controllate", con particolare riferimento al tipo di controllo svolto da Azienda Zero, che, quale ente di *governance* dell'intero processo di IA, svolge le seguenti attività: (i) pianificazione, realizzata tramite la predisposizione di un piano annuale a valenza regionale; (ii) gestione di tutto il processo di IA a livello regionale, realizzata attraverso la definizione dei tempi e delle modalità di attuazione dei singoli interventi di audit; (iii) coordinamento, supporto e monitoraggio delle funzioni di IA locali, che si concretizza nella definizione delle direttive, delle metodologie e degli strumenti volti a guidare l'attività di tutti gli enti in conformità agli standard internazionali (International Professional Practices Framework-IPPF) e ai principi di riferimento; (iv) consolidamento dei risultati di audit aziendali a livello regionale. Ne consegue che, se ad Azienda Zero sono affidati i compiti più strategici, alle aziende erogatrici sono attribuiti dal mandato regionale i compiti più operativi, quali: (i) la redazione del piano aziendale di auditing (che può essere anche ampliato alla luce di particolari esigenze della singola azienda), preceduto dall'analisi e misurazione dei rischi su ogni processo, nel rispetto delle direttive, delle procedure, delle metodologie e degli strumenti definiti da Azienda Zero; (ii) lo svolgimento dell'incarico di audit che include, oltre all'intervento di audit (verifica del disegno e del funzionamento dei controlli), anche l'attività di *reporting* e di follow-up, ed è orientato al miglioramento continuo dei processi, alla

gestione del rischio e al controllo dell'organizzazione tramite un approccio sistematico, rigoroso e *risk-based*, come stabilito nel piano di audit del SSR. In particolare, per la mappatura delle fasi e delle attività del processo oggetto di audit, nonché l'identificazione dei rischi inerenti e dei controlli esistenti è impiegata la metodologia del Control Risk Self Assessment, che richiede un forte coinvolgimento degli attori del processo in esame.

Il modello organizzativo della funzione di IA e il mandato di audit sono definiti dalla Delibera di Giunta Regionale n. 231 del 6 marzo 2018, quale documento contenente le "Linee di indirizzo della Funzione di IA dell'Azienda Zero e delle Aziende Sanitarie: Carta di Revisione Interna". Il modello di *governance* è marcatamente accentrato e può essere classificato come modello organizzativo misto (Arena e Azzone, 2007; Allegrini e D'Onza, 2003; Liu, Woo e Boakye-Bonsu, 1997): la funzione di IA è presente sia nelle aziende erogatrici che nella capogruppo Azienda Zero, la quale detiene i poteri di coordinamento, pianificazione, monitoraggio e consolidamento in quanto specializzata nel supportare e coadiuvare l'organo politico nella definizione degli obiettivi strategici riguardanti tutte le "aziende controllate del gruppo". Azienda Zero svolge l'attività per il tramite di una Unità Operativa Complessa (UOC), in staff al Direttore Amministrativo. Le aziende del SSR svolgono l'attività per il tramite di una Unità Operativa Semplice, in staff al Direttore Amministrativo (o Generale) Aziendale, coordinata per gli aspetti funzionali dall'UOC di IA dell'Azienda Zero. Ne deriva che la funzione di IA presso gli enti del SSR è soggetta a un doppio livello di comando (gerarchico e funzionale), rispondendo

dell'attività svolta sia alla propria Direzione, alla quale risulta subordinata gerarchicamente, sia alla funzione di IA di Azienda Zero, alla quale è subordinata funzionalmente, in quanto ente coordinatore di tutto il processo di controllo su scala regionale. La fonte normativa, che promana dal vertice apicale del sistema sanitario regionale, sottolinea la valenza strategica a rilievo regionale che la funzione di IA è chiamata a svolgere, la cui applicazione è demandata per la parte di coordinamento ad Azienda Zero e per la parte operativa alle aziende erogatrici di servizi sanitari. Tale modello consente di intensificare i rapporti tra le unità operative delle diverse aziende titolari della medesima funzione e migliorarne la gestione sistemica, attraverso la creazione di sinergie, la condivisione e la comunicazione sia degli aspetti organizzativi che del consolidamento dei risultati.

Il rispetto del requisito dell'indipendenza dell'auditor è garantito dall'esistenza di una subordinazione gerarchica e funzionale. Inoltre, al fine di rafforzare tale indipendenza e diffondere la cultura dell'IA, alcuni interventi di audit sono condotti da un team multidisciplinare composto da un internal auditor appartenente a un'azienda diversa da quella sottoposta ad audit, affiancato da specialisti aziendali afferenti al processo controllato.

Il gruppo degli internal auditors risulta costituito da 15 persone che svolgono la funzione in maniera esclusiva: un auditor per ogni azienda erogatrice (due in pochi casi), più l'auditor di Azienda Zero, che, come detto, fa da regista all'intero processo. Il sistema di IA veneto è frutto di una serie di investimenti professionali, culturali e innovativi che il vertice regionale ha compiuto in un arco temporale decennale. Degno

di nota appare, tra questi, il master universitario di I livello in Auditing e Controllo Interno conseguito da tutti gli auditors in fase di avvio della funzione. Altre iniziative formative sono costantemente promosse e finanziate dalla regione per il tramite di Azienda Zero, che ne cura l'organizzazione.

4.2. La funzione di IA nel SSR della Regione Emilia-Romagna

La Regione Emilia-Romagna muove il primo passo verso l'IA con la Legge Regionale n. 9 del 16 luglio 2018. Tale legge definisce, infatti, la struttura strategico-organizzativa della funzione sia a livello regionale che a livello aziendale, istituendo la funzione in ciascuna azienda del SSR e, contemporaneamente, un Nucleo di Audit regionale. L'IA ha da subito trovato terreno fertile in quanto punto di arrivo di percorso ultradecennale: la sensibilità verso le tematiche della certificabilità e delle procedure amministrativo-contabili ha radici lontane nel tempo. È, infatti, del 2006 il Progetto "Rebisan" con cui le aziende sanitarie dell'Emilia-Romagna si preparano a sostenere la revisione contabile e la certificazione dei loro bilanci, provvedendo nel frattempo ad affinare i propri sistemi informativo-contabili. Il percorso si è evoluto, a fine 2016, nel Progetto GAAC (Gestione informatizzata dell'Area Amministrativo Contabile) di acquisizione di un software unico regionale, per la condivisione delle procedure amministrativo-contabili in adozione nelle singole aziende.

Il ruolo della funzione segue un approccio prevalentemente di tipo *assurance ex post* (Mihret e Grant, 2017), che lo porta verso un'interpretazione della funzione quale ultimo e cruciale tassello del complessivo Sistema di Controllo

Interno, ossia come controllo di terzo livello, in grado di verificare l'affidabilità e l'efficacia dei controlli di primo e di secondo livello nel contenere i rischi aziendali, nonché di fare sintesi di tutti i controlli aziendali, portandoli a fattore comune. In questo modo l'internal auditor, quale coordinatore dei controlli aziendali, diventa l'unico interlocutore della Direzione Strategica in materia di rischi e relativa gestione, ponendosi a valle dell'intero processo.

La funzione di IA focalizza le sue attività, *in primis*, su un audit di tipo *financial, fraud e compliance*, avendo però anche l'ambizione di cogliere aspetti propri dell'*operational* e del *management* audit. A quest'ultimo riguardo, bisogna, infatti, sottolineare che una grande attenzione è stata dedicata all'impostazione del complessivo sistema di controllo interno e alla gestione dei relativi rischi, attraverso un approccio per processi, un'analisi dei controlli interni in termini di efficienza ed efficacia. Ciò che distingue questa tipologia di audit è il livello di rischio che si propone di contenere, sotteso agli obiettivi da salvaguardare. In tale contesto, infatti, l'IA affianca la Direzione nel perseguimento degli obiettivi strategici assegnati dall'Assessorato: nella loro declinazione, nel monitoraggio costante del loro livello di raggiungimento, ma soprattutto, a seguito dei controlli sui risultati, nella facoltà di proporre interventi correttivi. Con specifico riguardo alle dimensioni amministrativo-contabile, frode e *compliance*, per ogni processo oggetto di audit vengono identificati e valutati i rischi inerenti e, alla luce dei controlli posti in essere, il rischio residuo.

Lo svolgimento della funzione avviene coerentemente con il significativo livello di autonomia che caratterizza le aziende sanitarie della regione. Seguen-

do la logica concertativa che caratterizza il sistema di *governance* regionale, nell'architettura del sistema dei controlli interni la Regione ha previsto di assegnare al Nucleo di Audit regionale i compiti di impulso, raccordo e coordinamento delle funzioni di IA aziendale. Il Nucleo Regionale è un gruppo di lavoro interaziendale non dotato di personalità giuridica, la cui localizzazione nella sede del vertice decisionale regionale è considerata strategicamente rilevante. Alle aziende erogatrici del SSR dell'Emilia-Romagna, che si caratterizzano per autonomia e decentramento gestionale, in materia di IA, viene assegnato il compito di: (i) verificare, controllare, revisionare e valutare le attività e le procedure adottate, al fine di certificarne la conformità ai requisiti legali, alle linee guida e agli indirizzi regionali, nonché alle migliori pratiche; (ii) perseguire l'obiettivo di indicare le necessità azioni di revisione e integrazione delle procedure interne, anche amministrativo-contabili, non conformi; (iii) assistere la Direzione aziendale nel coordinamento e nella valutazione dell'efficacia e dell'adeguatezza dei sistemi di controllo presenti ai vari livelli aziendali, raccomandando le dovute azioni di miglioramento. In particolare, le attività di audit prevedono una forte aderenza agli standard professionali. Come nel caso veneto, per la mappatura delle fasi e delle attività dei processi in esame, nonché per l'identificazione dei rischi inerenti e dei controlli esistenti, viene impiegata la metodologia del Control Risk Self Assessment. Seguono, poi, le attività di verifica del disegno e funzionamento dei controlli, la fase di *reporting*, le attività di monitoraggio periodico e valutazione dello stato di attuazione

delle azioni di miglioramento concordate (follow-up).

In tale contesto, è evidente la forte volontà di sganciare la funzione dagli ambiti esclusivi del PAC per orientarsi verso un vero e proprio controllo di terzo livello. La Regione Emilia-Romagna rispetto alla Regione Veneto si caratterizza per un posizionamento strategico meno regionale e più aziendale: il coordinamento del Nucleo Regionale, infatti, non è orientato a realizzare un consolidamento regionale nella gestione dei rischi, quanto piuttosto a definire un accordo di collaborazione e cooperazione tra le aziende, che mantengono la loro autonomia. Risulta doveroso precisare che la funzione di IA, seppur attualmente pensata come svincolata dagli aspetti puramente contabili, ha, anche in questo caso, trovato nel PAC il suo sprone e da questo contesto oggi potrebbe affrancarsi perché l'obiettivo specifico, relativo alla predisposizione di tutti i manuali delle procedure, può considerarsi raggiunto. Su tale progetto che conduce alla certificabilità del bilancio, infatti, in passato la Regione ha investito consistenti risorse, coinvolgendo anche i collegi sindacali che, nell'intero percorso, hanno svolto un ruolo chiave, di decisivo e forte supporto consulenziale.

Come è facile intuire da quanto finora esposto, il modello organizzativo applicato è un modello diffuso, caratterizzato dalla presenza della funzione di IA in ogni azienda del SSR, con l'unica eccezione della città di Parma in cui è stata istituita una struttura trasversale tra l'Azienda Ospedaliera e l'Azienda Sanitaria Locale in previsione dell'unificazione tra le due aziende. In tale modello diffuso il Nucleo Regionale di Audit svolge esclusivamente un compito di coordinamento, promuovendo il dialo-

go tra le aziende tramite riunioni mensili di condivisione di un linguaggio comune, dello stesso *modus operandi* e di un unico framework di riferimento. Il Nucleo non svolge un ruolo di programmazione, né di monitoraggio e controllo rispetto alle attività svolte dalle singole aziende, delle quali viene quindi rispettato l'elevato livello di autonomia, anche in materia di IA. A differenza del caso della Regione Veneto, il Nucleo di audit non svolge un controllo da capogruppo, né un consolidamento di dati, configurandosi come uno spazio comune in cui condividere idee, progetti e modalità operative. In ambito aziendale, invece, la funzione è stata introdotta tramite la costituzione in ogni azienda sanitaria di una struttura aziendale dal rilevante peso strategico e gestionale.

L'indipendenza degli internal auditors è garantita dal posizionamento della funzione in staff alla Direzione Strategica, ossia in una posizione in cui non subisce le influenze delle funzioni che è chiamata a controllare.

Come accennato, l'introduzione della funzione è avvenuta mediante la creazione di: (i) una nuova struttura aziendale composta da un Direttore e due collaboratori, non dedicati, però, esclusivamente alla funzione, e (ii) un Nucleo di Audit a livello regionale, composto da: dodici referenti aziendali titolari della funzione aziendale di IA, un Direttore Amministrativo, un Direttore Sanitario, un responsabile del *Clinical Risk Management*, un responsabile per l'Accreditamento e la Qualità, un responsabile per la prevenzione della corruzione, il presidente dell'OIV regionale e due membri di nomina regionale (di cui uno è il coordinatore del Nucleo). Come nel caso di studio della Regione Veneto, l'introduzione

della funzione è stata abbinata a un'intensa attività formativa che ha interessato tutti i titolari della funzione di IA, affidata in questo caso alla consulenza esterna dell'AIIA. La formazione è stata prevista anche per chi aveva già una formazione personale specifica in materia di controlli interni, al fine di formare professionisti capaci di dialogare tra loro e confrontarsi con spirito collaborativo in seno al Nucleo di Audit, utilizzando lo stesso linguaggio, quello codificato dagli standard di Internal Audit. La formazione di matrice professionale è stata recentemente affiancata da una formazione di matrice universitaria, ma sempre per volontà e impegno della stessa Regione.

5. Discussione e conclusioni

Il presente contributo ha inteso analizzare la funzione di IA istituita negli enti e nelle aziende del SSN. Adottando un approccio qualitativo, l'analisi offre la disamina di due casi studio relativi alle principali e più avanzate esperienze di IA, vale a dire quelle della Regione Veneto e della Regione Emilia-Romagna. Di ciascuno sono stati approfonditi gli aspetti più dibattuti dalla letteratura internazionale, ma, al contempo, poco approfonditi nel contesto nazionale, ovvero: (i) il ruolo dell'IA; (ii) la tipologia di audit e l'esercizio della funzione; (iii) le variabili organizzative legate alla funzione di IA; (iv) le caratteristiche relative alle risorse umane impiegate nella stessa funzione (Tab. 1). Inoltre, una particolare attenzione è stata riservata al ruolo del soggetto regionale nel coordinamento e governo delle funzioni aziendali.

Con riferimento al ruolo dell'IA, in entrambi i casi studio, l'analisi conferma la complessità riscontrata in letteratura (Mihret e Grant, 2017; Roussy,

2013; Roussy e Perron, 2018), per la pluralità di obiettivi attribuiti alla funzione, inclusi la verifica dell'attendibilità e dell'efficacia dei controlli presenti in azienda, l'analisi e la prevenzione dei rischi, lo sviluppo di azioni di miglioramento finalizzate al raggiungimento degli obiettivi aziendali. Suddetta complessità si riverbera inevitabilmente sulle tipologie di audit. Come illustrato anche in letteratura (Kotb, Elbardan e Halabi, 2020; Mihret e Grant, 2017), infatti, il focus delle attività di audit non è univoco. Sia nella Regione Veneto che nella Regione Emilia-Romagna, la funzione di IA nasce e si sviluppa a partire dal controllo amministrativo-contabile, a seguito delle esperienze dei PAC e dell'esigenza di valorizzazione dello sforzo fatto sulla via della certificabilità. La maturazione della funzione ha, poi, portato a un arricchimento delle tipologie di audit: in Veneto, dove la funzione vanta undici anni di anzianità, il focus è stato ampliato fino a ricomprendere anche audit di tipo *compliance*, *fraud*, *operational* e *management*; una situazione simile si riscontra in Emilia-Romagna, dove uno sforzo particolare è stato profuso nell'analisi dell'impostazione del complessivo sistema di controllo interno e della gestione dei relativi rischi. In entrambi i casi, l'esercizio della funzione si caratterizza per una forte attenzione agli standard professionali.

Dall'analisi dei risultati emergono due modalità attuative, fortemente condizionate dal contesto di riferimento e, in particolare, dai modelli di *governance* dei rispettivi SSR. La Regione Veneto ha esteso il principio dell'accentramento decisionale anche alla funzione di IA, dando un ruolo centrale alla *holding* del sistema (Azienda Zero) in termini di pianificazione, gestione, coordinamen-

to, monitoraggio e consolidamento del processo di audit. La Regione Emilia-Romagna ha, invece, confermato l'orientamento al decentramento partecipativo, ovvero sia all'autonomia e alla responsabilizzazione dei territori e all'incoraggiamento di forme di collaborazione interaziendali (Cantarelli, Lega e Longo, 2017). È stato, infatti, creato un Nucleo di audit regionale, quale gruppo di lavoro interaziendale con compiti di impulso, raccordo e coordinamento delle funzioni di IA aziendali. In altre parole, tale Nucleo non svolge funzioni di controllo e consolidamento, ma solo ed esclusivamente di promozione del dialogo tra le aziende. Anche le fasi identificate per l'esercizio della funzione (analisi dei processi, valutazione dei rischi, pianificazione, interventi di audit, audit report e follow-up) riflettono le caratteristiche dei diversi modelli di *governance*. Va, però, sottolineato che la localizzazione del Nucleo di audit nella sede del vertice decisionale regionale è da considerarsi strategicamente rilevante. In entrambi i casi, infatti, il soggetto regionale deputato al coordinamento e al governo delle funzioni aziendali assume cruciale importanza. Questo è ravvisabile, per esempio, nella fase di mappatura dei processi, che, per la sua rilevanza, viene condivisa a livello di SSR sia in Veneto sia in Emilia-Romagna, e nelle scelte effettuate in tema di attività formativa, sempre caratterizzate da una forte iniziativa regionale.

Con riferimento alle risorse umane, infine, emerge una presenza capillare di personale dedicato – seppur non esclusivamente nel caso della Regione Emilia-Romagna – sia a livello regionale che aziendale. In entrambi i casi studio è presente una spiccata sensibilità per l'aspetto formativo promosso dal livello regionale.

Tab. 1 - Tavola di comparazione dei due casi studio

	Regione Veneto	Regione Emilia-Romagna
Isituzione della funzione	DGR n. 3140 del 14 dicembre 2010	L.R. n. 9 del 16 luglio 2018
Ruolo	Consulenza <i>ex ante</i>	<i>Assurance ex post</i>
Tipologia di audit	<i>Financial// Compliance/Fraud// Operational// Management auditing</i>	<i>Financial// Compliance/Fraud//Operational// Management auditing</i>
Esercizio della funzione		
• <i>Analisi per processi</i>	Presente. Definisce il perimetro dell'audit	Presente e in fase di codifica da parte di gruppi interaziendali
• <i>Valutazione dei rischi</i>	Predisposizione del Control Risk Self Assessment da parte di ogni azienda nel rispetto delle linee guida emanate dall'ente di coordinamento e successivo consolidamento a cura dello stesso ente di coordinamento	Control Risk Self Assessment svolto in ogni azienda sulla base del <i>modus operandi</i> definito dal Nucleo
• <i>Pianificazione degli interventi</i>	Svolta dall'ente di coordinamento che definisce gli obiettivi prioritari e i tempi di attuazione (con possibilità da parte delle singole aziende di ampliare il piano di audit)	Svolta in ogni azienda sulla base di linee di indirizzo regionale
• <i>Interventi di audit</i>	Gestiti dall'ente di coordinamento e dalle singole aziende	Gestione aziendale
• <i>Work model, reportistica</i>	Condivisi e comuni con individuazione di contenuti minimi obbligatori	Gestione aziendale con condivisione dei modelli di reportistica nell'ambito del Nucleo Regionale
• <i>Audit report</i>	All'ente di coordinamento e alla Direzione Aziendale	Alla Direzione Aziendale
• <i>Follow-up</i>	Affidata all'ente di coordinamento e alla Direzione Aziendale	Affidata all'autonomia aziendale
Variabili organizzative		
• <i>Anzianità della funzione</i>	11 anni	3,5 anni
• <i>Posizionamento organizzativo</i>	Modello misto	Modello diffuso
• <i>Mandato di audit</i>	Di emanazione regionale	Di emanazione aziendale

(segue)

	Regione Veneto	Regione Emilia-Romagna
• <i>Indipendenza</i>	Garantita dal posizionamento gerarchico e funzionale e rafforzata dalla rotazione degli auditors	Garantita dal posizionamento gerarchico della funzione
• <i>Qualifica giuridica della Struttura</i>	Unità Operativa Semplice nelle aziende ULSS e ospedaliere. Unità Operativa Complessa in Azienda Zero (modello fissato dalla DGR 231/2018)	Diversificata in quanto demandata all'autonomia aziendale
Caratteristiche delle risorse umane		
• <i>Personale esclusivamente dedicato</i>	Sì	No
• <i>N. di internal auditors nel SSR</i>	14 internal auditors (1 o, al più, 2 per ogni azienda) + 1 internal auditor in Azienda Zero	12 internal auditors (1 per ogni azienda, con l'eccezione di Parma) + Nucleo di coordinamento composto da: 1 coordinatore, 12 internal auditors aziendali, 7 specialisti
• <i>Livello di formazione</i>	Laurea e Master Universitario di I livello in Auditing e Controllo Interno	Laurea e formazione specifica
• <i>Interventi formativi</i>	Su iniziativa regionale annuale	Su iniziativa regionale o aziendale
• <i>Aggiornamento continuo</i>	Previsto ex art.5 DGR n. 231/2018 e ex standard 1230	Non formalmente previsto

Il presente lavoro si propone di arricchire il dibattito della dottrina in materia di IA nel settore pubblico. Esso, infatti, approfondisce alcuni aspetti relativi alla funzione di IA in merito ai quali era emersa l'esigenza di maggiore chiarezza (Christopher, Sarens e Leung, 2019; Kotb, Elbardan e Halabi, 2020; Roussy, 2013; Roussy e Perron, 2018) e per i quali non si è ancora sviluppato un dibattito nazionale. Non solo. Dalla tavola sinottica costruita *ad hoc* per supportare la lettura comparata dei due casi studio emergono due modelli, uno di massimo accentramento e uno di massimo decentramento che assurgono a poli o estremi dello stesso dibattito sulle modalità attuative della funzione di IA nel comparto sanità pubblica. Regione Veneto e Regione Emilia-Romagna si configurano come i due opposti di potenziali approcci del coordinamento della funzione di IA da parte della Regione, che è comunque in entrambi rilevante, e sono espressione del range possibile in cui gli altri casi attuativi di IA regionale possono scegliere di collocarsi.

La ricerca offre anche interessanti e attuali implicazioni pratiche. Innanzitutto, conferma l'importanza dei PAC e del conseguente sviluppo della cultura del controllo contabile quale volano per l'istituzione della funzione di IA. Inoltre, la tavola di comparazione proposta risulta facilmente utilizzabile ed estensibile agli altri SSR che hanno già introdotto questa funzione e può, al contempo, fungere da guida laddove la stessa non sia stata ancora introdotta e/o adeguatamente implementata, indicando le variabili su cui porre particolare attenzione. Dall'analisi svolta non è emersa, infatti, un'unica modalità attuativa della funzione di

IA e lo strumento proposto e utilizzato per raffrontare i due casi studio ha fatto trasparire e apprezzare le peculiarità di entrambi rispetto alla configurazione del servizio di IA. Il legislatore e i *practitioners* dovranno, altresì, tenere conto del fatto che la funzione di IA è naturalmente soggetta a un processo di evoluzione nel tempo che porta all'arricchimento progressivo dei ruoli, degli obiettivi assegnati e dell'ampiezza delle attività. Anche le caratteristiche organizzative e delle risorse umane dedicate sono soggette a variazioni. Al di là delle differenze messe in luce e del processo di sviluppo che si è visto caratterizzare la funzione, vengono di seguito riportati alcuni aspetti comuni a entrambe le esperienze analizzate, significativi dal punto di vista delle implicazioni pratiche. Un primo aspetto che merita di essere attenzionato è la centralità della regia del processo a livello regionale (Cantarelli, Lega e Longo, 2017), in sede di pianificazione, gestione, coordinamento ed eventuale monitoraggio e consolidamento dei controlli. Questo si ricollega a un secondo aspetto chiave, vale a dire la mappatura dei processi aziendali quale preconditione per un efficace esercizio della funzione. Suddetta mappatura non deve avvenire esclusivamente a livello di singola azienda, ma deve essere il risultato di un processo di condivisione a livello regionale – da cui, di nuovo, l'importanza della guida regionale di cui si è appena detto. Una mappatura standardizzata dei processi è, infatti, necessaria per l'utilizzo di un linguaggio comune ed essenziale input per l'identificazione e l'analisi di svariate tipologie di rischi e, quindi, la pianificazione degli interventi di audit. Infine, va sottolineato che una rifles-

sione sullo sviluppo dell'IA – che ricomprende, oltre al controllo-amministrativo contabile, anche altre tipologie di audit – emerge come valida occasione per garantire una maggiore coerenza e sistematicità al complessivo sistema di controllo interno e in particolare un più efficace coordinamento di tutti i controlli di secondo livello di volta in volta proposti dalla normativa.

La ricerca presenta dei limiti, in relazione ai quali è possibile evidenziare possibili sviluppi futuri. In primo luogo, lo studio, di carattere esplorativo, descrive le modalità di attuazione della funzione di IA nelle Regioni Veneto ed Emilia-Romagna, analizzando quelle caratteristiche attorno a cui

si è maggiormente concentrato il dibattito scientifico internazionale. Tuttavia, non vengono effettuate riflessioni in termini di efficacia. Un secondo limite è ravvisabile nella prospettiva di indagine adottata, circoscritta ai soli auditors. Alla luce di questi limiti e tenuto conto dei risultati dello studio, ricerche future potranno individuare modalità di valutazione dell'efficacia della funzione di IA e, conseguentemente, sviluppare modelli esplicativi delle caratteristiche che garantiscono una migliore qualità delle attività svolte. Inoltre, studi futuri potranno indagare il punto di vista di altri attori chiave nel processo di audit estendendo l'analisi, per esempio, anche ai soggetti che sono sottoposti al controllo.

BIBLIOGRAFIA

Abbott L.J., Daugherty B., Parker S., Peters G.F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: the joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1): 3-40. DOI: 10.1111/1475-679X.12099.

Allegrini M., D'Onza G. (2003). IA and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey. *International Journal of Auditing*, 7(3): 191-208. DOI: 10.1046/j.1099-1123.2003.00070.x.

Anessi Pessina E., Cantù E., Persiani N. (2011). Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche. In: Anessi Pessina E., Cantù E. (a cura di). *L'Aziendalizzazione della Sanità in Italia. Rapporto OASI 2011*. Milano: Egea.

Arena M., Azzone G. (2007). Internal audit departments: adoption and characteristics in Italian companies. *International Journal of Auditing*, 11(2): 91-114. DOI: 10.1111/j.1099-1123.2007.00357.x.

Arena M., Azzone G. (2009). Identifying organiza-

tional drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1): 43-60. DOI: 10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x.

Berry A.J., Otley D.T. (2004). Case-based research in accounting. In: Humphrey C., Lee B. (a cura di). *The Real Life Guide to Accounting Research, a Behind-The-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*. Amsterdam: Elsevier.

Borsa Italiana (2018). *Codice di Autodisciplina*. – <https://www.borsaitaliana.it/comitato-corporate-governance/codice/2018clean.pdf>.

Braganti M., Persiani N. (a cura di) (2002). *Il controllo di regolarità amministrativo-contabile sulle procedure delle aziende sanitarie ed ospedaliere*. Milano: FrancoAngeli.

Cantarelli P., Lega F., Longo F. (2017). La regione capogruppo sanitaria: assetti istituzionali e modelli organizzativi emergenti. In: Cergas Bocconi (a cura di). *Rapporto OASI 2017*. Milano: Egea.

- Cantù E. (2014). *Il bilancio delle Aziende di Servizi Sanitari*. Milano: Egea.
- Chiucchi M.S. (2012). *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*. Torino: Giappichelli Editore.
- Chiucchi M.S. (2014). Il gap tra teoria e prassi nel Management Accounting: il contributo della field-based research. *Management Control*, 3: 5-9. DOI: 10.3280/MACO2014-003001.
- Christopher J., Sarens G., Leung P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2): 200-220. DOI: 10.1108/09513570910933942.
- Comitato per la Corporate Governance (2018). Codice di autodisciplina, § 7.
- CoSO (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Executive Summary*, September. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. – <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>.
- CoSO (2013). *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*, May. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. – <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>.
- CoSO (2017). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. – Aligning risk with strategy and performance*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. – <https://www.coso.org/documents/2017-coso-erm-integrating-with-strategy-and-performance-executive-summary.pdf>.
- Dittmeier C.A. (2011). *Internal Auditing: Chiave per la corporate governance*. Milano: Egea.
- Eisenhardt K.M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4): 532-550. DOI: 10.5465/amr.1989.4308385.
- Goodwin J., Yeoh T.Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2): 107-125. DOI: 10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x.
- Gramling A.A., Maletta M.J., Schneider A., Church B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant IA literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23(1): 194-244. – <https://www.proquest.com/scholarly-journals/role-internal-audit-function-corporate-governance/docview/216303617/se-2?accountid=9941>.
- Hass S., Abdolmohammadi M.J., Burnaby P. (2006). The Americas literature review on IA. *Managerial Auditing Journal*, 21(8): 835-844. DOI: 10.1108/02686900610703778.
- Institute of Internal Auditors (2013). *IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control* [Brochure]. Florida, USA: Altamonte Springs.
- Kotb A., Elbardan H., Halabi H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8): 1969-1996. DOI: 10.1108/AAAJ-07-2018-3581.
- Langella C., Persiani N. (2022). Il sistema delle procedure amministrativo-contabili della GSA: il caso di Regione Lombardia e Regione Veneto. *Mecosan* 122: 59-84. DOI: 10.3280/2022-122oa14618.
- Liu J., Woo H., Boakye-Bonsu V. (1997). Developing IA procedures using a benchmarking approach. *Managerial Auditing Journal*, 12(9): 464-78. DOI: 10.1108/02686909710185198.
- Luburic R., Perovic M., Sekulovic R. (2015). Quality Management in Terms of Strengthening the “Three Lines of Defence” in Risk Management – Process Approach. *International Journal for Quality Research*, 9(2): 243-250.
- Marchi L. (2019). *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*. Milano: Giuffrè Francis Lefebvre.
- Mihret D.G., Grant B. (2017). The role of IA in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3): 699-719. DOI: 10.1108/AAAJ-10-2012-1134.
- Nerantzidis M., Pazarskis M., Drogalas G., Galanis S. (2020). IA in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, ahead-of-print. DOI: 10.1108/JPBAFM-02-2020-0015.
- Parker L.D. (2012). Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1): 54-70. DOI: 10.1016/j.cpa.2011.06.002.
- Persiani N. (2008). *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere*. Milano: FrancoAngeli.
- Persiani N. (2012). Il controllo contabile del bilancio degli enti del S.s.n.: verso la certificabilità dei dati e dei bilanci. *Ragiusan*, 344: 28-36.
- Persiani N., Bonin M. (2018). La gestione della spesa sanitaria accentrata tramite holding: il caso Veneto di Azienda Zero. In: Anessi Pessina E. (a cura di). *L'armonizzazione contabile nel settore pubblico italiano. Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali*. Milano: FrancoAngeli.
- Roussy M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8): 550-571. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.08.004.

- Roussy M., Perron A. (2018). New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review. *Account Perspectives*, 17(3): 345-385. DOI: 10.1111/1911-3838.12180.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M. (a cura di) (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2nd Ed.). London: Thomson Learning.
- Stewart J., Subramaniam N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4): 328-360. DOI: 10.1108/02686901011034162.
- Woods M. (2011). *Risk Management in Organizations: An Integrated case study approach*. New York, USA: Routledge.
- Yin R.K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3rd Ed.). Thousand Oaks: Sage.
- Yin R.K. (2012). *Applications of case study research* (3rd Ed.). Washington D.C.: Sage.