

Se pretendi di avere tutto sotto controllo significa che non stai andando abbastanza veloce: l'esperienza dell'audit sulle prestazioni in regime di Libera Professione nella Regione Veneto

Elena Cantù, Michela Castellan, Enrico De Gaspari, Monica Gennari, Cecilia Langella, Isabella Ruzza, Roberto Tiffi*

Il presente studio analizza la funzione di Internal Audit e in particolare approfondisce come essa possa: (i) migliorare i processi aziendali attraverso lo sviluppo di azioni di miglioramento; (ii) generare valore rispetto ai controlli di primo e secondo livello; (iii) garantire il corretto funzionamento del Sistema di Controllo Interno. A tal fine, viene presentata una tra le esperienze più consolidate nel panorama nazionale, vale a dire il caso della Regione Veneto. Lo studio presenta l'applicazione degli strumenti e dei metodi dell'audit interno al processo delle prestazioni specialistiche erogate in regime di Libera

Professione. I risultati mettono in evidenza il valore aggiunto apportato dalla funzione di Internal Audit. Lo studio identifica, inoltre, le opportunità e potenziali criticità riscontrabili nello svolgimento di un audit interno.

Parole chiave: Internal Audit, aziende sanitarie pubbliche, Sistema di Controllo Interno, analisi dei rischi, valutazione dei controlli, Regione Veneto.

If you have everything under control, you're not moving fast enough: Internal Audit of intramoenia activities in the Veneto Region

This study focuses on the Internal Audit function and is aimed at examining its value-adding role and its contribution to: (i) the improvement of organizational processes; (ii) the activities performed by the first and the second line of defense; (iii) the consistency of the whole Internal Control System. To this end, the study

S O M M A R I O

1. Introduzione
2. Lo sviluppo della funzione di Internal Audit nel settore privato e pubblico
3. Obiettivi e metodologia della ricerca: il caso della Regione Veneto
4. Audit sulla Libera Professione: impostazione, criticità, valore aggiunto
5. Discussione e conclusioni

* Elena Cantù, Università Cattolica del Sacro Cuore.
 Michela Castellan, Azienda ULSS 7 Pedemontana.
 Enrico De Gaspari, Azienda Zero.
 Monica Gennari, Azienda ULSS 5 Polesana.
 Cecilia Langella, Università Cattolica del Sacro Cuore,
 Orcid id: <https://orcid.org/0000-0003-0237-7445>.
 Isabella Ruzza, Azienda ULSS 4 Veneto Orientale.
 Roberto Tiffi, Azienda Ospedaliera Universitaria Integrata di Verona.

adopts a qualitative methodology and presents the experience from the Veneto RHS, which is one of the most relevant in the Italian NHS. In particular, it exemplifies how internal auditors perform their duties while auditing the intramoenia process (that is the professional activity that a doctors can perform privately within the public healthcare organizations). Results show Internal Audit value-adding role. The study also identifies the opportunities and threats that may occur while performing an Internal Audit.

Keywords: Internal Audit, public healthcare organizations, Internal Control System, risk analysis, control evaluation, Veneto Region.

Articolo sottomesso: 18/04/2023,
accettato: 27/01/2024

1. Introduzione

Le crescenti esigenze di contenimento della spesa, di efficientamento nell'utilizzo delle risorse, di *accountability*, nonché di rendicontazione verso soggetti esterni – primo fra tutti l'Unione Europea – hanno portato all'attuazione di significative riforme nei sistemi contabili delle aziende sanitarie pubbliche. Inevitabilmente, questo ha contribuito a diffondere una nuova sensibilità nei confronti non solo dei controlli amministrativo-contabili, ma anche del più ampio Sistema di Controllo Interno (Anessi Pessina, Cantù e Persiani, 2011; Barzan, Notarnicola e Rota, 2018; Cantù, 2014; Gigli, 2014; Persiani, 2012).

In ambito privatistico, il Sistema di Controllo Interno è parte integrante dell'Enterprise Risk Management ed è definito come un insieme di meccanismi, procedure e strumenti finalizzati

a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi aziendali (CoSO, 2013; CoSO, 2017). È volto a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi (Codice di Autodisciplina della Borsa Italiana, 2018, §7). Ricomprende, pertanto, le diverse forme di controllo presenti in azienda, coinvolgendo, seppure con ruoli diversi, tutto il personale aziendale. In particolare, la letteratura (Woods, 2011; Luburic, Perovic e Sekulovic, 2015) e le organizzazioni professionali (CoSO, 2013; CoSO, 2017; Institute of Internal Auditors, 2013) distinguono tra:

- a) 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;
- b) controlli di secondo livello: verifiche periodiche effettuate da servizi preposti a individuare, valutare, gestire e controllare i rischi legati all'operatività, in coerenza rispetto agli obiettivi aziendali e secondo criteri di segregazione che consentano un efficace monitoraggio;
- c) controlli di terzo livello: verifica del corretto funzionamento dei primi due livelli e dell'adeguatezza del Sistema di Controllo Interno.

I controlli di terzo livello sono tipicamente garantiti dalla funzione di Internal Audit. Tale funzione, nata principalmente nell'ambito privato e con funzioni meramente ispettive, ha nel tempo accresciuto le proprie responsabilità e più recentemente si è

diffusa anche nella Pubblica Amministrazione, con un ulteriore ampliamento della sfera di competenza rispetto al settore privato.

Nell'ambito del sistema sanitario pubblico italiano, in particolare, la funzione di Internal Audit è stata istituita in alcuni contesti regionali già nei primi anni del 2000 e si è progressivamente diffusa, seppur con modalità attuative diverse (Langella, Vannini e Persiani, 2023). La nuova funzione è nata al fine di garantire una *governance* complessiva dei controlli in essere all'interno delle organizzazioni sanitarie. I controlli interni si erano, infatti, sviluppati per aggiunta progressiva di componenti, attraverso la stratificazione e sedimentazione di strumenti non solo propri della Pubblica Amministrazione, ma anche di matrice tipicamente aziendale (Anessi Pessina *et al.*, 2021; Cantù, 2014; Langella, Anessi Pessina e Cantù, 2020; Marchi, 2019). La definizione 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) e l'introduzione di nuovi controlli proposti dalla normativa (per esempio, quelli per la prevenzione della corruzione) avevano fatto emergere l'esigenza di una funzione che potesse garantire una razionalizzazione e integrazione del complessivo Sistema di Controllo Interno. La funzione di Internal Audit rappresentava una possibile risposta a suddetta esigenza.

Partendo dalla frase di Mario Andretti che diceva: "Se hai tutto sotto controllo, significa che non stai andando abbastanza veloce", questo articolo intende approfondire il tema del potenziamento del Sistema di Con-

trollo Interno nelle aziende sanitarie pubbliche e del possibile ruolo della funzione di Internal Audit. Come assicurare che tale potenziamento non diventi una "zavorra" per la gestione delle aziende, che ne rallenti il funzionamento? Come garantire che la funzione di Internal Audit possa migliorare i processi e le attività generando valore pubblico? Come può la funzione di Internal Audit svolgere il ruolo di catalizzatore per l'apprendimento e il cambiamento organizzativo, governando i rischi invece che subendoli? Per offrire una possibile risposta a queste domande, viene presentata una tra le esperienze più consolidate nel panorama nazionale: il caso della Regione Veneto. In particolare, lo studio presenta l'applicazione degli strumenti e dei metodi dell'Internal Audit a uno specifico processo aziendale, quello delle prestazioni specialistiche erogate in regime di Libera Professione. Tale processo è significativo in quanto coinvolge trasversalmente numerose strutture sia sanitarie che amministrative.

2. Lo sviluppo della funzione di Internal Audit nel settore privato e pubblico

Da un'analisi della letteratura emerge un crescente interesse per la funzione di Internal Audit prima di tutto in ambito privato (Kotb, Elbardan e Halabi, 2020). L'Internal Audit, nato con funzioni meramente ispettive, ha visto nel tempo accrescere le proprie responsabilità e ha assunto un ruolo chiave nel sistema di *Corporate Governance* in virtù della sua capacità di generare valore per l'organizzazione (Kotb, Elbardan e Halabi, 2020; Roussey e Perron, 2018). È, infatti, diventato un alleato proattivo del management

nella gestione e nella prevenzione dei rischi (Mihret e Grant, 2017). Tale evoluzione è coerente con la definizione proposta nell'International Professional Practice Framework, dove l'Internal Audit viene configurato come: “un’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 governance, di gestione dei rischi e di controllo”.

La complessità e l’importanza del ruolo, inevitabilmente, si riverberano sulle modalità attuative della funzione. A tale riguardo, la letteratura di impresa propone una interessante classificazione e identifica quattro possibili configurazioni organizzative all’interno dei gruppi di imprese (Allegrini e D’Onza, 2003; Arena e Azzone, 2007): un modello centralizzato, in cui la funzione di Internal Audit viene accentrata a livello di capogruppo; un modello diffuso, in cui in ogni azienda del gruppo viene istituita la funzione di Internal Audit; un modello misto, in cui la funzione di Internal Audit della capogruppo coordina e controlla le unità di Internal Audit presenti nelle controllate; un modello delegato, in cui la funzione di Internal Audit viene affidata a una società esterna.

Per la sua capacità di valutare le dimensioni di economicità, efficienza ed efficacia, nonché di assicurare e migliorare l’*accountability* (Hay e Cordery, 2020; Schillemans *et al.* 2018; Thomasson, 2018), la funzione di Internal Audit ha avuto grande diffusione anche nella

Pubblica Amministrazione (Mattei, Grossi e Guthrie, 2021; Nerantzidis *et al.*, 2022; Roussy, 2022), con un ampliamento della sfera di competenza rispetto al settore privato (Coetzee ed Erasmus, 2017; Roussy, 2013; White, Bailey e Asenova, 2020).

Diversi autori attestano il progressivo aumento della complessità – e per certi versi anche dell’ambiguità – del ruolo, delle responsabilità e degli ambiti di attività della funzione, tanto che l’Internal Auditor è presentato come una sorta di *factotum* (Roussy e Perron, 2018), dedito a una molteplicità di compiti e attività – formalmente, ma anche informalmente, assegnatigli – che lo portano ad agire, soprattutto nel settore pubblico, una pluralità di ruoli che spaziano dallo “scudo protettivo e custode dei segreti aziendali” al “consulente, guida e innovatore” (Ferry *et al.*, 2017; Roussy, 2013; Khelil e Khlif, 2022; Nordin, 2023). Il tradizionale approccio ispettivo, circoscritto a controlli di regolarità procedurale e amministrativo-contabili, è stato gradualmente superato da un approccio teso a migliorare l’*accountability*, il *value-for-money*, la gestione e la prevenzione di numerose tipologie di rischio (Nerantzidis *et al.*, 2022; Schillemans *et al.*, 2018; White, Bailey e Asenova, 2020). Alla luce di questa crescente complessità, non stupisce che diversi studi abbiano analizzato i fattori che influenzano l’efficacia delle attività di Internal Audit, quali, per esempio, le competenze professionali, l’esperienza, l’indipendenza, le capacità di comunicazione e il supporto da parte del management (Inyang, Enya e Otuagoma, 2021; Nurdiono e Gamayuni 2018).

Le considerazioni sviluppate in ambito internazionale trovano corrispondenza anche a livello nazionale e, nello speci-

fico, nelle funzioni di Internal Audit istituite nelle aziende sanitarie pubbliche italiane. L'Internal Audit nasce nel SSN, nella maggior parte dei casi, in ambito amministrativo-contabile, come esito dei Percorsi Attuativi della Certificabilità che hanno evidenziato la necessità di potenziare e razionalizzare i controlli interni, prima di poter affrontare un'eventuale revisione legale dei conti. La maturazione della funzione ha, poi, condotto a un arricchimento delle attività fino a ricomprendere anche audit di tipo *compliance, fraud e operational* (Langella *et al.*, 2022). Quest'ultima rappresenta una delle tipologie di audit a maggior contenuto consulenziale volta a valutare, mediante analisi di processo trasversali alle funzioni aziendali, l'effettiva possibilità di conseguimento degli obiettivi prefissati, nonché l'efficacia e l'efficienza nella realizzazione degli stessi (Dittmeier, 2011).

Le diverse modalità attuative che si sono sviluppate risultano fortemente condizionate dai modelli di *governance* dei Servizi Sanitari Regionali (SSR) e, in particolare, dal ruolo esercitato dalla Regione e dalle singole aziende (Cantarelli, Lega e Longo, 2017; Langella, Vannini e Persiani, 2023). Nelle realtà caratterizzate da un orientamento all'accentramento decisionale, si riscontrano modelli misti (Allegrini e D'Onza, 2003; Arena e Azzone, 2007): la Regione – o, comunque, la *holding* del SSR – è l'attore chiave per la legittimazione, la pianificazione, la gestione, il coordinamento, il monitoraggio e il consolidamento delle attività di Internal Audit. Laddove, invece, prevalgono un orientamento al decentramento partecipativo e un incoraggiamento di forme di collaborazione interaziendali, il contributo delle singole aziende

diventa più significativo e si configurano, quindi, modelli diffusi (Allegrini e D'Onza, 2003; Arena e Azzone, 2007). Il raccordo e il coordinamento delle funzioni aziendali vengono, comunque, garantiti da una regia del processo a livello regionale, che può essere più o meno marcata a seconda dei rapporti di potere tra gli attori coinvolti. Infine, specialmente nelle Regioni in piano di rientro, non mancano casi in cui la funzione di Internal Audit viene affidata, in tutto o in parte, all'*advisor* contabile, rievocando il modello delegato (Allegrini e D'Onza, 2003; Arena e Azzone, 2007). La configurazione organizzativa condiziona, inevitabilmente, le modalità di esercizio della funzione che, però, si rifanno spesso agli standard professionali di riferimento (Langella *et al.*, 2022).

3. Obiettivi e metodologia della ricerca: il caso della Regione Veneto

La progressiva diffusione della funzione di Internal Audit nel SSN ne attesta la crescente rilevanza nel tempo. Essa è testimoniata anche dalla pluralità di obiettivi che progressivamente sono stati assegnati all'Internal Audit, tra cui: il miglioramento della performance organizzativa, l'analisi, la prevenzione e la riduzione dei rischi, la verifica dell'affidabilità e dell'efficacia del Sistema di Controllo Interno, nonché della coerenza e integrazione dei controlli di primo e secondo livello che lo compongono (Langella *et al.*, 2022). Nonostante la letteratura nazionale sul tema sia in fase di espansione, a oggi, mancano delle evidenze scientifiche che attestino l'effettivo conseguimento di suddetti obiettivi da parte della funzione di Internal Audit. Obiettivo del presente studio è colmare questo *gap* di

ricerca e analizzare come la funzione possa contribuire: (i) al miglioramento dei processi aziendali attraverso lo sviluppo di azioni di miglioramento; (ii) alla generazione di valore rispetto ai controlli di primo e secondo livello; (iii) al corretto funzionamento del Sistema di Controllo Interno.

Al fine di conseguire l'obiettivo di ricerca viene presentato e discusso uno specifico caso di studio (Yin, 2018), rappresentato dall'esercizio della funzione di Internal Audit nel SSR veneto. La scelta del caso deriva dalla considerazione che la Regione Veneto ha, per prima, dato valenza strategica alla funzione, implementandola fattivamente in modo capillare in tutte le aziende sanitarie.

La funzione di Internal Audit viene infatti istituita nel SSR con DGR n. 3140 del 14/12/2012 e successivamente consolidata con DGR n. 231 del 06/03/2018, con l'approvazione delle Linee Guida di indirizzo per l'espletamento della funzione. Il modello di *governance* è marcatamente accentrato e Azienda Zero, la *holding* del SSR, assume un ruolo di cabina di regia, fondamentale in termini di legittimazione, pianificazione, gestione, coordinamento, monitoraggio e consolidamento del processo di audit. Le funzioni di Internal Audit istituite nelle singole aziende sanitarie sono soggette a un doppio livello di comando, rispondendo dell'attività svolta sia alla propria Direzione, alla quale risultano subordinate gerarchicamente, sia alla funzione di Internal Audit di Azienda Zero, alla quale sono subordinate funzionalmente.

La funzione ha visto, nel tempo, un progressivo ampliamento delle responsabilità e dei compiti. L'Internal Audit svolge un ruolo di supporto

al vertice e alla dirigenza, con responsabilità di monitoraggio e valutazione del Sistema del Controllo Interno e, in generale, dei rischi relativi alle attività poste in essere dall'azienda, nell'ottica di prevenire eventuali fatti pregiudizievoli rispetto al raggiungimento degli obiettivi istituzionali. È tesa, quindi, a un audit non solo di tipo *compliance* e amministrativo-contabile, ma anche *fraud* e *operational*.

La metodologia di lavoro adottata nell'esercizio della funzione è di tipo *risk based* e *process oriented*. Gli strumenti di lavoro vengono progettati e realizzati all'interno di gruppi di lavoro che coinvolgono le funzioni di Internal Audit delle singole aziende, coordinati da Azienda Zero. Per una maggiore "aderenza" agli standard internazionali, la validazione degli stessi è affidata a un professionista esterno, esperto in materia di Internal Audit. Di seguito vengono brevemente presentati i principali strumenti a supporto delle funzioni di Internal Audit sviluppati all'interno del SSR veneto.

La Carta di Revisione Interna (o Audit Charter) ha definito, in conformità agli standard internazionali (International Professional Practices Framework) e ai principi di riferimento, le finalità, i poteri, le responsabilità e l'autorità della struttura organizzativa "Unità Operativa Complessa Internal Audit e Controlli nelle Aziende SSR" istituita presso Azienda Zero, nonché le responsabilità e i compiti attribuiti alle funzioni di Internal Audit attivate presso le aziende sanitarie.

Ciascuna azienda ha predisposto, sulla base di un modello standard regionale, il Mandato di Internal Audit in cui sono formalizzati finalità, poteri e responsabilità dell'Internal

Audit in termini di: posizione organizzativa della funzione, autorizzazione all'accesso ai dati, alle persone e ai beni aziendali che sono necessari per lo svolgimento degli incarichi e ambito di copertura delle attività di Internal Audit.

Per la definizione dell'*Audit Universe*, cioè dell'insieme degli elementi che possono essere o saranno oggetto di audit, è stata svolta una mappatura dei processi aziendali a livello di SSR finalizzata a dare rappresentazione dei processi prioritari e di supporto e a individuare le opportune aree aziendali di riferimento (Amministrativa-Ospedaliera-Territoriale-Prevenzione). Tale mappatura è stata poi customizzata a livello di Azienda Ulss, Azienda Ospedaliera Universitaria e Istituto Oncologico Veneto.

Annualmente, la funzione Internal Audit di Azienda Zero elabora le Linee Guida per la costruzione del Piano di Audit al fine di omogeneizzarne le modalità di stesura e i relativi contenuti. Le indicazioni fornite rappresentano uno standard minimo a cui ogni organizzazione deve tendere, ferma restando la possibilità per ogni azienda di inserire ulteriori ambiti di intervento al fine di soddisfare particolari esigenze indicate dalla Direzione Generale, in linea con gli obiettivi dell'organizzazione.

Per la gestione dei rischi e dei controlli viene utilizzata la metodologia del *Control Risk Self Assessment (CRSA)*, una soluzione innovativa rispetto alle classiche tecniche di auditing, che poggia sul presupposto che la valutazione dei controlli debba fondarsi su un'auto-valutazione effettuata da tutto il management aziendale ed essere guidata da un soggetto (quale l'Internal Auditor) che abbia il ruolo di "faci-

litatore" al fine di fornire al processo una sua sistematicità.

Una volta individuato il processo da sottoporre ad audit, si procede alla mappatura dei rischi e dei controlli attraverso la compilazione di un'apposita matrice articolata in due aree, una relativa ai rischi e una ai controlli. Il processo viene scomposto in fasi e attività, per ciascuna delle quali vengono identificati i relativi rischi. Il rischio inerente (o lordo) è valutato in termini di probabilità e impatto. Il passaggio successivo prevede la rappresentazione e quantificazione dei controlli esistenti all'interno del processo, analizzando l'efficacia del disegno. Nello specifico si valutano la copertura (rapporto tra obiettivi di controllo da presidiare e controlli esistenti, a prescindere da considerazioni circa la qualità dei controlli stessi), la pertinenza (capacità dei controlli di presidiare un certo obiettivo di controllo) e la robustezza (determinata dalle caratteristiche intrinseche delle componenti di un processo di controllo e dalla loro relativa compatibilità, che influisce sulla probabilità che il controllo si trovi effettivamente a operare in relazione alle caratteristiche dei rischi e del contesto aziendale considerato). Sottraendo i risultati ottenuti al rischio inerente (o lordo) si ottiene una misura del rischio residuo (o netto), sulla base della quale la matrice suggerisce il tipo di test da effettuare. Si possono configurare: (i) esclusione dalle aree di test, laddove non sia giustificato un impegno di risorse (rischio basso e controllo debole o inesistente); (ii) valutazione dell'implementazione, ovvero dell'effettivo impatto sul rischio che giustifichi un investimento per implementare il controllo (rischio alto e con-

trollo debole o inesistente); (iii) test di verifica dell'effettivo funzionamento dei controlli aziendali (rischio alto e controllo forte); (iv) verifica dell'economicità dei controlli aziendali, nel caso di aree di inefficienza riconducibili a un sovradimensionamento dei controlli (rischio basso e controllo forte). Una volta conclusa l'attività dei test, l'auditor procede a rivalutare le precedenti valutazioni date nella sezione "area controlli" e, qualora ce ne fosse il bisogno, rivede la valutazione sul disegno dei controlli data in precedenza. La matrice restituisce in maniera automatizzata il valore del rischio residuo al termine dell'audit. I risultati dell'audit vengono sintetizzati all'interno di un audit report che riporta le attività di analisi e valutazione svolte nel corso dell'audit ed espone, per ogni attività, il rischio ritenuto prioritario e le azioni migliorative (opportunamente condivise con i responsabili di processo) necessarie al fine di assicurare una più completa copertura dei rischi del processo. A quest'ultimo riguardo, vengono identificati ed esplicitati il responsabile della raccomandazione e i tempi con cui questa deve trovare attuazione. Il formato della reportistica è frutto di un processo di evoluzione che ha portato a privilegiare la capacità di sintesi degli esiti degli audit, al fine di una maggiore incisività nella comunicazione con la Direzione Aziendale. Il formato del report è, inoltre, condiviso dalle aziende del SSR, così da agevolare la comparabilità e la lettura a sistema. I risultati dei singoli audit vengono, infatti, consolidati a livello regionale da Azienda Zero che li rende patrimonio condiviso dell'intero SSR.

4. Audit sulla Libera Professione: impostazione, criticità, valore aggiunto

Al fine di rispondere all'obiettivo dello studio e comprendere in che misura le attività di Internal Audit possano offrire un valore aggiunto sia alla Direzione Aziendale che alle unità organizzative coinvolte, si analizza di seguito l'audit di uno specifico processo aziendale, quello delle prestazioni specialistiche erogate in regime di Libera Professione, svolto in tutte le aziende venete, al fine di approfondire gli strumenti e i metodi utilizzati ed evidenziarne esiti e impatti. Quanto presentato si basa sull'esperienza diretta degli auditor veneti coinvolti nell'attività.

Perché l'audit sulla Libera Professione? Perché, tra i processi appartenenti all'universo di audit delle aziende sanitarie quello della Libera Professione è senza dubbio uno dei più significativi e rappresentativi. È, infatti, uno dei processi maggiormente trasversali che coinvolge nelle sue fasi e attività numerose strutture, sia dell'area sanitaria, che di quella amministrativa (Direzione amministrativa ospedaliera, Direzioni mediche ospedaliere, Contabilità e bilancio, Risorse umane, Controllo di gestione, Direzione professioni sanitarie).

La Libera Professione è una modalità di svolgimento dell'attività sanitaria che richiede un delicato e costante bilanciamento tra i diversi interessi in gioco che vedono contrapporsi il diritto del medico allo svolgimento dell'attività in oggetto, il diritto di autodeterminazione del paziente nella scelta dello specialista presso cui curarsi e infine l'interesse dell'Azienda Sanitaria a garantire l'efficienza e l'efficacia delle funzioni e dei servizi pubblici preordinati alla tutela della salute.

Il coesistere di diversi interessi rende

quindi questo processo molto rischioso, soprattutto dal punto di vista dei comportamenti opportunistici e dei possibili rischi corruttivi che potrebbero sorgere, tanto che ANAC lo ha ritenuto di prioritaria importanza all'interno del Piano Nazionale Anticorruzione – sezione Sanità (Determinazione n. 12 del 28 ottobre 2015).

Questi aspetti rendono il processo della Libera Professione potenzialmente critico e, quindi, particolarmente interessante alla luce delle possibili resistenze da parte dei soggetti sottoposti ad audit, legate anche alla carenza di collaborazione spesso riscontrabile tra personale sanitario e amministrativo nelle aziende sanitarie.

Il processo della Libera Professione si colloca pertanto tra i processi *core* delle Aziende del SSN e rappresenta un ottimo esempio per comprendere il contributo che l'attività di Internal Audit può offrire al miglioramento del processo stesso e alla riduzione dei rischi.

4.1. Pronti, audit... via!

La mappatura dei processi del modello Veneto ha articolato il processo della Libera Professione (LP) in cinque sottoprocessi:

- O.21.1 Acquisto di prestazioni di LP di azienda (ex art. 55);
- O.21.2 Attività specialistica in regime di LP;
- O.21.3 Attività di ricovero in regime di LP;
- O.21.4 Attività veterinaria in regime di LP;
- O.21.5 Consulenze/ vendita di prestazioni esterne in regime di LP.

Nel 2019 le Linee Guida per la redazione del Piano di Audit predisposte

da Azienda Zero avevano individuato tra i processi prioritari il sottoprocesso “O.21.2 Attività specialista in regime di LP”. Esso include tutte le fasi che vanno dalla regolamentazione aziendale alla gestione di agende, spazi e professionisti, dalla prenotazione della prestazione alla riscossione della tariffa e liquidazione dei compensi. Obiettivo dell'audit era quello di valutare il disegno e l'efficacia dei controlli in essere, misurando l'impatto di eventuali carenze, o di individuare rischi non sufficientemente presidiati, così da poter sviluppare, su questo specifico processo, delle azioni di miglioramento organizzative o di comportamento, in un'ottica di razionalizzazione ed efficientamento.

L'attività ha preso avvio da un'analisi preliminare da parte della funzione di Internal Audit di ciascuna azienda sul “funzionamento” dell'intero processo. In questa fase è stata raccolta e studiata sia la normativa vigente di riferimento, sia ogni altra documentazione interna ed esterna (regolamenti, procedure, istruzioni operative ecc.) utile a conoscere e comprendere quanto più possibile lo svolgimento e ogni altro aspetto relativi alle attività in esame. Fondamentale è risultato l'ascolto e il coinvolgimento dell'*owner* del processo e degli altri attori per confermare, a partire dallo standard regionale, la mappatura delle fasi e delle principali attività nelle quali può essere suddiviso. La Fig. 1 mostra le fasi individuate per la Libera Professione specialistica nel modello regionale e un esempio di suddivisione in attività.

Per ognuna delle attività, Azienda Zero ha rilasciato la “Matrice rischi e controlli”, in cui sono identificati i rischi più significativi all'interno delle tre categorie previste dal modello regionale: rischio amministrativo con-

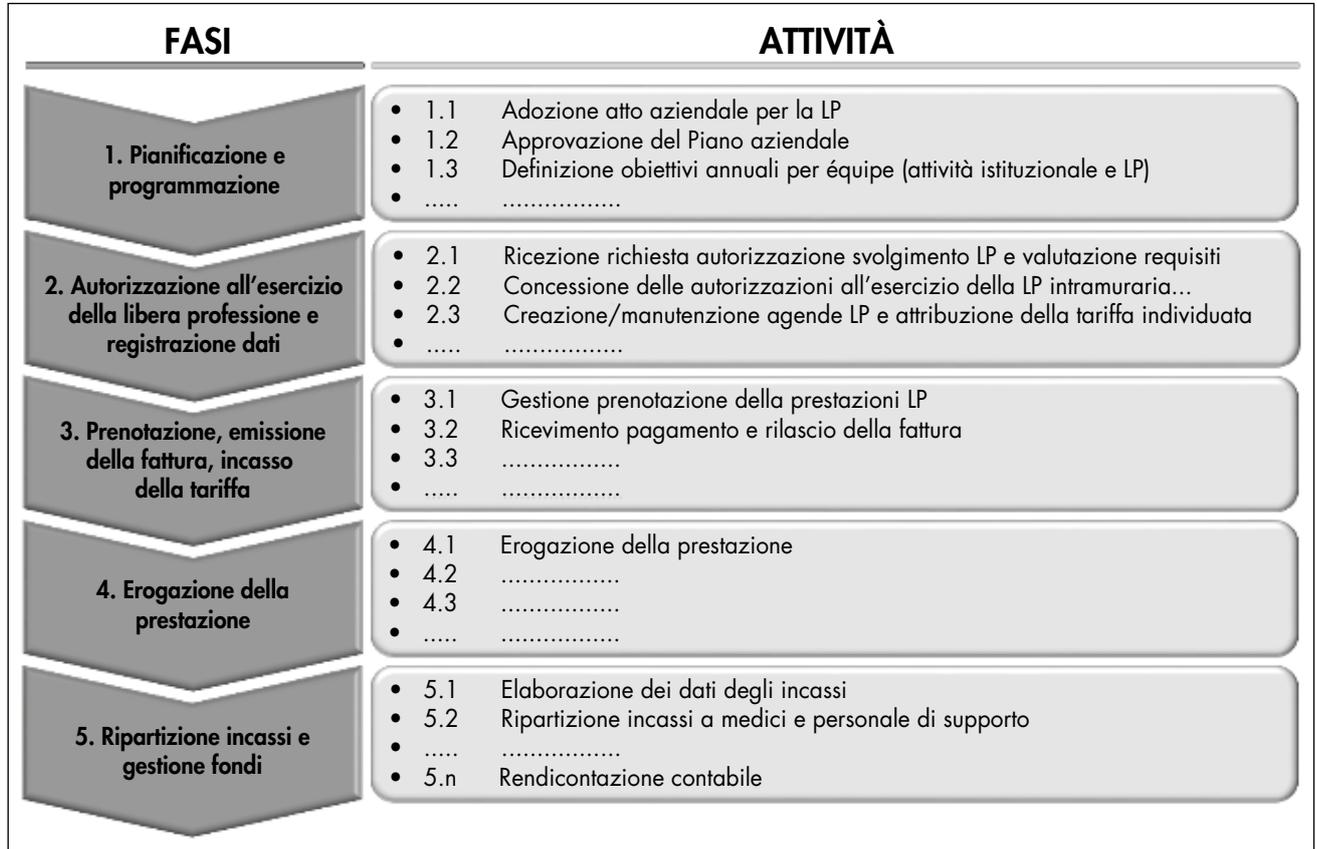
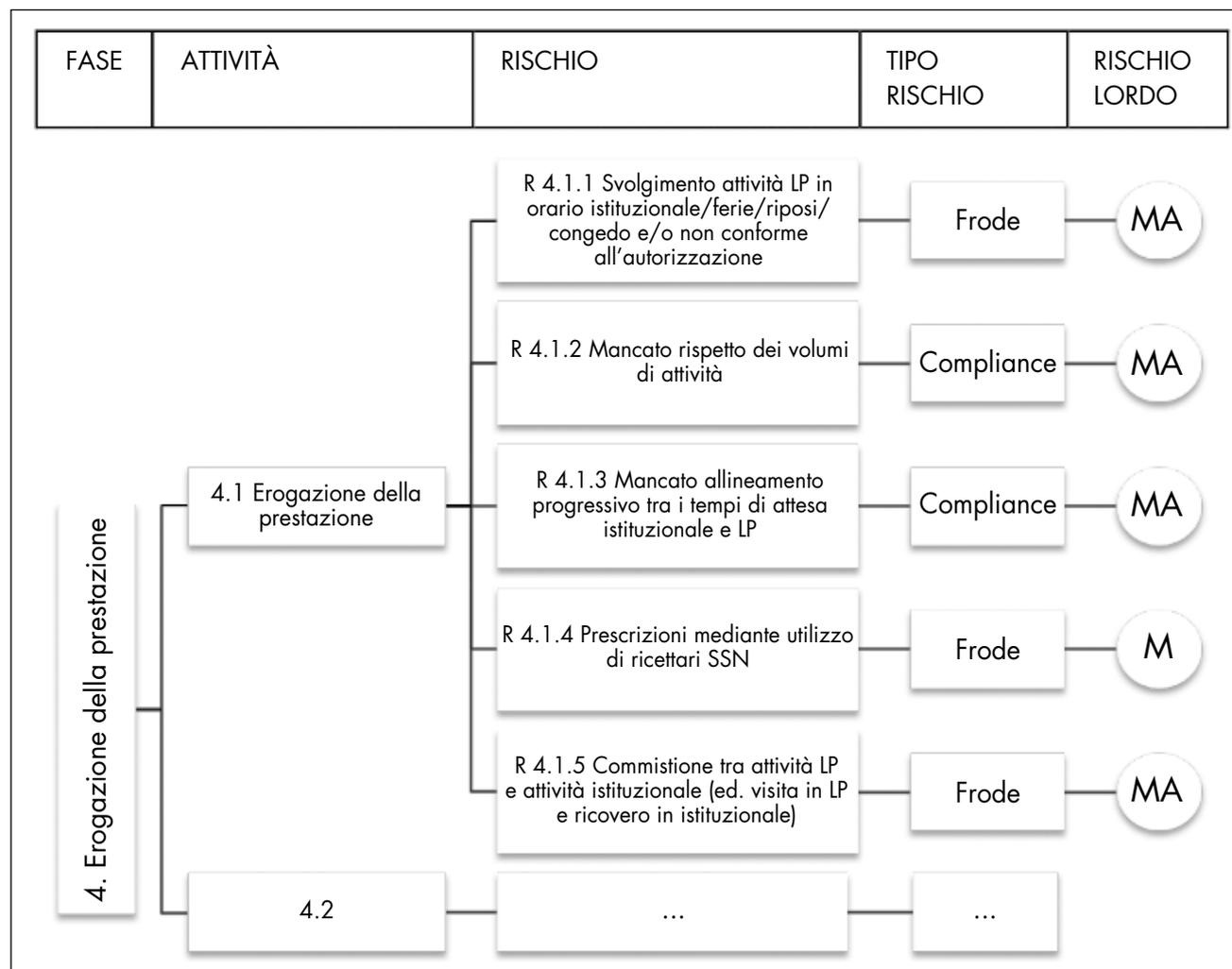


Fig. 1
Esempio di suddivisione del processo "Attività specialistica in regime di LP" in fasi e attività (estratto)

tabile (AC), di compliance (C) e di frode (F). Ogni rischio inerente, ovvero quello potenziale che grava sull'organizzazione in assenza di qualsiasi azione di contenimento, è stato valutato in termini di probabilità e impatto attraverso una serie di indicatori chiave che hanno fornito, come risultato finale, una misurazione della percezione del rischio basata su una scala di cinque possibili valori: basso (B), medio basso (MB), medio (M), medio alto (MA) e alto (A) (Fig. 2). Tale valutazione, elaborata a priori da Azienda Zero nel modello rappresentante lo standard di processo, è stata successivamente condivisa da ciascuna funzione aziendale di Internal Audit con

il *process owner* aziendale ed eventualmente rivista e adattata alla singola realtà. Tale attività di confronto è stata svolta nel corso della riunione di apertura dell'audit (*kick-off meeting*), momento in cui si espone e condivide nel dettaglio l'attività che si andrà a svolgere. In alcune aziende, la Direzione strategica era presente a tale incontro di apertura. L'attività di audit vera e propria è stata poi svolta, in stretta collaborazione con l'*owner* del processo e con i vari referenti di fase/attività, attraverso l'identificazione, nella cornice delle attività e dei rischi individuati, degli eventuali controlli già esistenti e la stima del loro grado di copertura, pertinenza e robustezza, attraverso l'utilizzo di

MEGOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2023, 127 DOI: 110.3280/mesa2023-128oct18597



una scala a cinque valori (molto bassa, bassa, discreta, buona, ottima).

In questo modo si è arrivati a determinare un valore di rischio netto teorico risultante dalla differenza tra il rischio inerente (o lordo) e il livello dei controlli esistenti dichiarati (Tab. 1).

A titolo esemplificativo, per le diverse fasi/attività sono stati individuati, quali possibili controlli, la presenza di:

- un Regolamento aziendale aggiornato sulla Libera Professione;
- una modulistica per la richiesta di autorizzazione all'esercizio della Libera Professione che sia dettagliata e contempli la possibilità di verificare tutti i requisiti previsti;
- un sistema trasparente di tariffe e orari offerti in Libera Professione, nonché dei tempi d'attesa medi in SSN tramite pubblicazione dei dati nel sito aziendale;
- uno sportello per la prenotazione in Libera Professione e un numero telefonico dedicati;

Fig. 2

Esempio di identificazione e valutazione del rischio per ogni attività del processo "Attività specialistica in regime di LP" (estratto)

Tab. 1 – Esempio di Matrice “Rischi, Controlli e Test”

Rischio	Rischio lordo	Controllo	Valore controllo	Rischio netto	Tipologia di test
...
R 1.5.1 Determinazione tariffe non remunerative dei costi azienda	M	C 1.5.1 Report annuale di verifica di copertura dei costi	Buono	Basso	Test di verifica dell'effettivo funzionamento del controllo
R 4.1.5 Commistione tra attività LP e attività istituzionale (es. visita in LP e ricovero in istituzionale)	Medio-alto	C 4.1.5. Analisi dei ricoveri in SSN con visita in LP precedente (verifica dei tempi di attesa tra i pazienti entrati tramite SSN e quelli in LP)	Buono	Medio-basso	Test di verifica dell'effettivo funzionamento del controllo

- attività di monitoraggio che confronti i volumi di attività in Libera Professione con quelli in regime SSN;
- un sistema di accessi informatici al gestionale per livelli di responsabilità;
- un sistema di controlli che permetta il confronto sistematico tra l'orario di esecuzione delle prestazioni e la timbratura causalizzata del professionista in Libera Professione;
- sistemi informatici integrati (per esempio che il gestionale CUP/Cassa sia integrato con il gestionale HR).

Sui rischi che presentavano un divario significativo tra il valore del rischio inerente e il rischio netto teorico (rischio alto e controllo forte), l'attività è proseguita con l'esecuzione di alcuni test di verifica finalizzati a valutare l'effettivo funzionamento dei controlli dichiarati e giungere così a una determinazione del rischio netto effettivo.

A titolo di esempio si riporta la scheda di sintesi di un test effettuato (Fig. 3). Gli esiti analitici dei test effettuati, della valutazione del grado di rischio del processo e dell'affidabilità dei controlli sono stati discussi prima di tutto con l'*owner* e l'intero gruppo di lavoro all'interno dell'*exit meeting* (o

riunione di chiusura). In questa sede sono state espresse le criticità riscontrate nelle diverse fasi del processo esaminato e condivise le proposte di azioni di miglioramento volte alla mitigazione del rischio residuo. È interessante notare come la condivisione degli esiti degli audit con gli attori coinvolti nel processo in esame sia stata improntata alla collaborazione e come, significativamente, in nessun caso si sia riscontrato un disallineamento tra le criticità individuate dagli auditor e riconosciute dai responsabili del processo, né si sia reso necessario mettere in discussione in modo sostanziale le azioni di miglioramento da implementare.

I risultati finali dell'audit, condivisi con i soggetti coinvolti nel corso dell'*exit meeting*, sono stati quindi sintetizzati all'interno del report di audit. Tale documento, dopo aver richiamato gli obiettivi dell'audit, presenta sinteticamente la metodologia di lavoro adottata e il piano delle azioni di miglioramento volte al contenimento dei rischi residui ritenuti “non accettabili”, con indicazione del responsabile e dei tempi di realizzazione previsti (Tab. 2).

FOGLIO DI TEST		CODICE TEST	4.1.1.	
CONTROLLO DA TESTARE				
4.1.1. svolgimento attività LP in orario istituzionale/ferie/riposi/congedo e/o non conforme all'autorizzazione				
DESCRIZIONE DEL TEST				
Oggetto del test	verifica che per tutte le prestazioni erogate in LP il personale non sia in ferie-congedo-riposo ecc.			
Periodo	1 semestre xxxx			
Descrizione della popolazione di riferimento	anomalie rilevate per i medici che svolgono LP1 ambulatoriale			
Numerosità della popolazione	n. 6 file mensili			
Criteri di campionamento	__ Statistico _x _Non statistico			
Numerosità del campione	6 file mensili			
Tipo di test	<input checked="" type="checkbox"/> _Esame documentazione <input type="checkbox"/> _Osservazione <input type="checkbox"/> _Ispezione <input checked="" type="checkbox"/> _Interviste <input type="checkbox"/> _Reperformance/Simulazione			
Documentazione	report anomalie			
N.	Descrizione del test	N. anomalie	Descrizione delle anomalie	Esito test
1	verifica evidenza controllo che per tutte le prestazioni erogate in LP il personale non sia in ferie-congedo-riposo ecc.	2	N. 1 medico in ferie N. 1 medico in riposo	Positivo con rilievi
CONCLUSIONI				
Valutazione controllo	Controllo Affidabile			
Raccomandazioni	Si raccomanda il pagamento ai professionisti dopo l'effettuazione dei controlli. Rilevata la mancanza del controllo che l'attività libero professionale non sia svolta in orario d'istituto, nelle more dell'acquisizione del modulo informatizzato si suggerisce l'implementazione di controlli a campione			

Fig. 3

Esempio di foglio di test

Tab. 2 – Esempio Piano di azioni – Estratto da Report di Audit

Attività	Rischio	Tipo Rischio	Rischio Lordo	Osservazione	Raccomandazioni	Responsabile azione	Tempi di realizzazione
3.2 – Ricevimento, pagamento e rilascio della fattura	R3.2.2 – Incasso della tariffa senza fattura	Frode	MA	I meccanismi di controllo e deterrenza necessari a contrastare il rischio non sono adeguatamente impostati e implementati.	Si propone: – analisi sulle possibili modalità di gestione delle visite ambulatoriali (per esempio, verificare la possibilità di definire un'area dedicata alla Libera Professione con controllo degli accessi agli ambulatori o, nel caso non fosse possibile, implementare le verifiche a campione negli ambulatori – verbalizzate con checklist – da parte della Direzione Medica); – attivazione di controlli periodici che evidenzino criticità in fase di prenotazione o erogazione della prestazione (per esempio, controlli a campione su pagamenti senza prenotazione, prenotazioni non a CUP, prenotazioni annullate, fatture rimborsate dagli operatori di cassa, mancate presentazioni alle visite, ...); – esposizione di informative agli utenti fuori dagli ambulatori, nel foglio prenotazione, nel sito web... (di non pagare direttamente al medico, di pagare prima della prestazione, ...).	– Direzione medica -Direzione amministrativa di ospedale	31/12/XX
2.4 – Aggiornamento del sito aziendale e informativa all'utente	R2.4.1 – Mancato/errato aggiornamento del sito aziendale o incompleta/scorretta	Compliance	M	Non risulta completamente aggiornata la sezione del sito dedicata alla LP	Si raccomanda di monitorare mensilmente le variazioni di orario, sede, prestazioni dei diversi professionisti, nonché i nuovi inserimenti e le cessazioni.	Direzione amministrativa di Ospedale	31/03/XX
1.4 – Individuazione spazi, orari, attrezzature, personale a supporto	R1.4.1 – Programmazione inadeguata/inefficiente degli spazi/orari rispetto ai volumi	Compliance	MA	Non è presente al momento una documentata e centralizzata programmazione degli spazi e degli orari dedicati alla LP	Si raccomanda la predisposizione da parte della Direzione Medica, con il supporto della DAO, di un file che monitori la concessione e l'utilizzo degli spazi e degli orari rispetto ai volumi previsti con valutazione annuale del grado di utilizzo.	Direzione medica	31/12/XX

Il report di audit definitivo è stato inviato formalmente dall'Internal Audit alla Direzione strategica e a tutti gli attori del processo per darne effettiva attuazione. Come precedentemente sottolineato, il formato del report privilegia la capacità di sintesi, soprattutto con riferimento alle principali criticità e agli ambiti di miglioramento. Una comunicazione più incisiva, infatti, agevola il riconoscimento del valore della funzione di Internal Audit da parte della Direzione.

Al fine di rendere più efficace il piano proposto, alcune direzioni aziendali hanno deciso di inserire le azioni di miglioramento concordate tra gli obiettivi di budget delle unità operative coinvolte. Indipendentemente da questa scelta, gli Internal Audit di tutte le aziende hanno poi pianificato delle attività di *follow up* periodiche, per valutare lo stato di attuazione delle azioni concordate, fare eventuali test di verifica, e se necessario modificare o riprogrammare le azioni di miglioramento.

5. Discussione e conclusioni

Il presente studio ha inteso analizzare la funzione di Internal Audit nel SSN e, in particolare, il contributo che essa, in quanto tipico controllo di terzo livello, può offrire in termini di generazione di valore rispetto ai controlli di primo e secondo livello, corretto funzionamento del Sistema di Controllo Interno e miglioramento dei processi aziendali, attraverso lo sviluppo di azioni di miglioramento. Adottando un approccio qualitativo, lo studio presenta una tra le esperienze più consolidate nel panorama nazionale: il caso della funzione di Internal Audit nel SSR veneto. In particolare, lo studio mostra l'applicazione degli strumenti e dei metodi dell'audit a uno

specifico processo aziendale, quello delle prestazioni specialistiche erogate in regime di Libera Professione.

Volendo sintetizzare i principali risultati, emerge che il contributo distintivo dato dalla funzione di Internal Audit è legato dall'approccio non ispettivo, bensì orientato al miglioramento dei processi, soprattutto attraverso l'ascolto degli attori coinvolti e la comunicazione con questi ultimi. Questo aspetto – coerente, tra l'altro, con la letteratura di riferimento (Langella, Vannini e Persiani, 2023; Nerantzidis *et al.*, 2022; Roussy, 2013; Schillemans *et al.*, 2018; White, Bailey e Asenova, 2020) – dovrebbe essere auspicabilmente riscontrabile in tutte le fasi dell'audit.

La riunione di apertura dell'audit (*kick-off meeting*) rappresenta un momento particolarmente delicato nel quale si pongono le basi per una buona riuscita dell'audit sia perché è l'ambito dove si espone e condivide nel dettaglio l'attività che si andrà a svolgere, sia perché rappresenta l'occasione per coinvolgere tutte le strutture interessate al fine di ottenerne la fondamentale collaborazione.

Un ulteriore aspetto determinante in questa fase riguarda la Direzione Strategica e, in particolare, il livello di supporto e coinvolgimento nelle attività di Internal Audit. I risultati dello studio evidenziano come la presenza della Direzione Strategica all'incontro di apertura, soprattutto in processi così trasversali e rilevanti come quello della Libera Professione, aumenti la legittimazione dell'attività, con un risvolto positivo anche in termini di collaborazione delle unità operative coinvolte.

Durante lo svolgimento dell'attività di audit ciò che traspare come valore

aggiunto apportato dagli auditor è, senz'altro, di tipo metodologico, legato all'analisi e alla valutazione dei rischi e dei controlli. L'applicazione di tali tecniche consente, infatti, di adottare una logica di gestione integrata dei rischi, oltre che rendere più efficiente il processo di controllo, in quanto garantisce una focalizzazione su quei rischi maggiormente rilevanti, evitando la proliferazione di controlli non necessari.

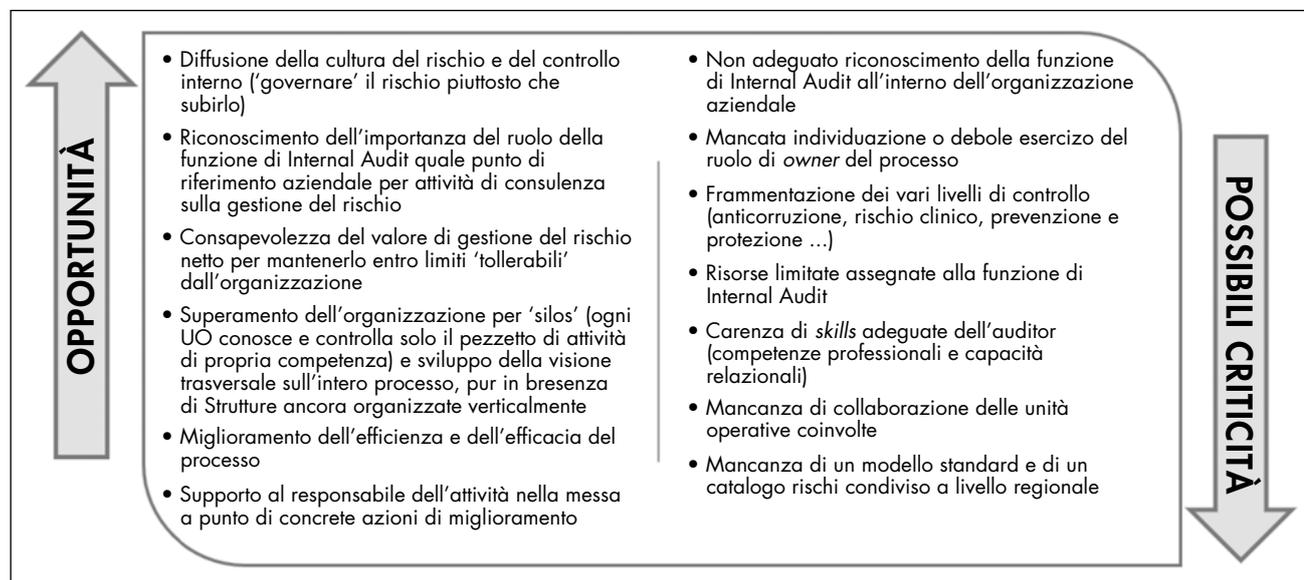
L'*exit meeting*, quale momento di condivisione finale dei risultati dell'audit (ivi comprese le criticità riscontrate e le proposte di azioni di miglioramento volte alla mitigazione del rischio residuo), deve servire a ribadire la finalità del lavoro svolto, ovvero quella di "migliorare" il sistema, valorizzando tutti gli elementi positivi quali la collaborazione dei responsabili, la loro capacità di riconoscere i punti di forza e di debolezza e la loro disponibilità a lavorare insieme per condividere il piano delle azioni di miglioramento proposto dall'Internal Audit. Concordare a priori ogni aspetto con i soggetti interessati consente di evitare ogni possibile e spiacevole "effetto sorpresa". La percezione degli auditor in merito ai *feedback* ricevuti da parte degli attori coinvolti nel processo è stata senza dubbio positiva. La diffidenza iniziale, probabilmente anche dovuta alla storica carenza di collaborazione tra personale sanitario e amministrativo, ha subito lasciato il posto a una sintonia di intenti e a un efficace processo di condivisione.

Importante è risultata anche la capacità di comunicare in modo chiaro e conciso i risultati degli audit alla Direzione Strategica. Privilegiare aspetti di sintesi, a discapito dell'analiticità nell'esposizione, ha aiutato, infatti, a

focalizzare l'attenzione sui punti salienti, rendendo immediatamente comprensibile il valore aggiunto apportato dalla funzione di Internal Audit.

Un risultato particolarmente interessante riguarda l'implementazione delle azioni di miglioramento. Secondo l'esperienza maturata, un utile strumento per perseguire un'azione più incisiva del piano delle azioni di miglioramento è rappresentato dall'opportunità/possibilità di inserire le azioni di miglioramento stesse tra gli obiettivi di budget delle varie unità operative. Inoltre, fondamentale risulta anche la programmazione delle attività di *follow-up*. Diversamente, il percorso svolto rimarrebbe un mero esercizio didattico. In fasi di inerzia organizzativa le attività di *follow-up* diventano stimoli importanti per evitare che si interrompa il processo di cambiamento.

Il presente studio consente, infine, di identificare, dall'esperienza dell'audit condotto sul processo della Libera Professione, una serie di opportunità e potenziali criticità riscontrabili anche nello svolgimento di altri audit (Fig. 4). Con riferimento alle prime, la funzione di Internal Audit promuove la diffusione di una cultura del controllo interno basata sulla gestione integrata dei rischi. A questo proposito, una delle maggiori opportunità è senz'altro rappresentata dal riconoscimento dell'importanza del ruolo della funzione di Internal Audit quale punto di riferimento aziendale per attività di consulenza per la gestione dei rischi. La distinzione tra i concetti di rischio inerente e rischio residuo, nonché le metodologie per la valutazione degli stessi supportano la gestione e la mitigazione dei rischi, attraverso un



approccio che mira a mantenerli entro limiti ritenuti accettabili per l'organizzazione.

L'adozione di un'ottica di processo consente, inoltre, il superamento di una visione dell'organizzazione per "silos" non comunicanti (in cui ogni unità organizzativa conosce e controlla solo la parte del processo di competenza) e lo sviluppo di una visione trasversale, orientata al miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia. Questo consente, tra l'altro, agli attori coinvolti di comprenderli meglio, vista la condivisione degli obiettivi e del linguaggio. Nella medesima prospettiva, ragionare per processi è fondamentale per l'identificazione di un piano di azioni di miglioramento. Questo risultato è emerso chiaramente dall'analisi dell'audit svolto dalle aziende venete sull'attività della Libera Professione, che ha consentito di individuare azioni di miglioramento che riguardano diversi ambiti.

Per quanto riguarda le potenziali criticità, si evidenzia, in primo luogo, la

difficoltà, soprattutto in fase iniziale, a far percepire il valore aggiunto dell'attività di Internal Audit sia alla Direzione Aziendale che alle unità organizzative coinvolte. Altri aspetti problematici riguardano la difficoltà a individuare gli *owner* dei processi e dei relativi controlli e la presenza di un Sistema di Controllo Interno disorganico spesso sviluppatosi per stratificazione progressiva di componenti. Infine, possono compromettere il buon esito dell'audit: la scarsità di risorse a disposizione, la carenza di competenze (soprattutto relazionali) degli auditor e la mancanza di collaborazione delle unità organizzative coinvolte.

L'esperienza veneta presentata consente di evidenziare come tali criticità possano essere parzialmente superate con un forte coordinamento regionale e un attivo confronto interaziendale. Questi ultimi hanno, infatti, consentito la definizione di: modelli standard sui processi, un catalogo dei rischi,

Fig. 4

Opportunità e possibili criticità nell'esercizio dell'attività di Internal Auditing

metodologie per la valutazione dei rischi e dei controlli e per l'effettuazione dei test di audit. Nel caso veneto questi strumenti sono stati sviluppati grazie a un lavoro condiviso tra le aziende e successivamente personalizzati e contestualizzati nelle singole realtà, consentendo il superamento della classica sindrome del “foglio bianco”, soprattutto nella fase iniziale di operatività della nuova funzione. La standardizzazione degli strumenti di lavoro agevola, inoltre, la comparabilità degli esiti tra le diverse aziende e una lettura a sistema. Il confronto interprofessionale e quello interaziendale, inoltre, hanno favorito l'indipendenza dell'auditor, riducendo il rischio di “familiarità” che può minare l'indipendenza della funzione, e sopperito

all'inevitabile mancanza di specializzazione degli auditor coinvolti, che avrebbe potuto ridurre la capacità di intercettare situazioni anomale. Riteniamo che questi aspetti rappresentino il principale fattore di successo sia nella fase di istituzione, sia in quella di sviluppo di una funzione di Internal Audit che crea valore aggiunto per l'organizzazione.

È auspicabile che il caso di studio analizzato possa offrire spunti interessanti per sviluppare ulteriormente le riflessioni sull'Internal Audit nel SSN, analizzando contesti e/o processi differenti e approfondendo non solo il punto di vista degli auditor, ma anche quello di altri soggetti rilevanti, quali la Direzione Aziendale e gli attori coinvolti nei processi sottoposti ad audit.

BIBLIOGRAFIA

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*. Milano: Egea.

Anessi Pessina E., Barbera C., Langella C., Sicilia M. (2021). Un'analisi sistematica degli articoli in tema di sistemi informativo-contabili pubblicati su Azienda Pubblica nel periodo 2008-2020. *Azienda Pubblica*, XXXIV(4): 329-369.

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.

Barzan E., Notarnicola E., Rota S. (2018). La certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie: modelli, stato dell'arte e implicazioni dei PAC regionali. In CERGAS – Bocconi (a cura di). *Rapporto OASI 2018. Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano*. Milano: Egea. -- <https://cergas.unibocconi.eu/sites/default/files/files/Capitolo-8-OASI-2018.pdf>.

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

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

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. Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario italiano*. Milano: Egea. -- <https://cergas.unibocconi.eu/sites/default/files/files/Capitolo-9.pdf>.
- Cantù E. (2014). *Il bilancio delle Aziende di Servizi Sanitari*. Milano: Egea.
- Coetzee P., Erasmus L.J. (2017). What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*, 21(3): 237-248. DOI: 10.1111/ijau.12097.
- CoSO (2013). *Internal Control — Integrated Framework. Executive Summary*, May 2013. 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.
- Ferry L., Zakaria Z., Zakaria Z., Slack R. (2017). Watchdogs, helpers or protectors? – Internal auditing in Malaysian Local Government. *Accounting Forum*, 41(4): 375-389. DOI: 10.1016/j.acfor.2017.10.001.
- Gigli S. (2014). La certificazione delle procedure amministrative nelle aziende sanitarie pubbliche: alcune riflessioni. *Mecosan*, 89: 103-124. DOI: 10.3280/MESA2014-089007.
- Hay D., Cordery C. (2020). *Public Sector Audit*. London: Routledge.
- Institute of Internal Auditors (2013). *IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control* [Brochure]. Florida, USA: Altamonte Springs.
- Inyang O.E., Enya E.F., Otuagoma O.F. (2021). Internal Audit Effectiveness in the Public Health Sector in South-South Nigeria. *United International Journal for Research & Technology*, 02(08): 127-132.
- Khelif I., Khelif H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari Accountancy Research*, 30(1): 121-141. DOI: 10.1108/MEDAR-04-2020-0861.
- 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., Anessi Pessina E., Cantù E. (2020). Caratteristiche e attività del Collegio Sindacale nelle aziende sanitarie pubbliche italiane. *Mecosan*, 116: 53-73.
- Langella C., Vannini I.E., Persiani N. (2023). What are the determinants of internal auditing (IA) introduction and development? Evidence from the Italian public healthcare sector. *Public Money & Management*, 43(3): 268-276. DOI: 10.1080/09540962.2022.2129591.
- Langella C., Vannini I.E., Persiani N., Marciacano M. (2022). L'Internal Auditing nel Servizio Sanitario Nazionale: l'esperienza della Regione Veneto e della Regione Emilia-Romagna. *Mecosan*, 123: 7-27.
- 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.
- Mattei G., Grossi G., Guthrie A.M., J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7): 94-134. DOI: 10.1108/MEDAR-09-2020-1008.
- 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. (2022). IA in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2): 189-209. DOI: 10.1108/JPBFAFM-02-2020-0015.
- Nordin I.G. (2023). Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming “independent”. *Critical Perspectives on Accounting*, 94, 102448. DOI: 10.1016/j.cpa.2022.102448.
- Nurdiono N., Gamayuni R.R. (2018). The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government. *European Research Studies Journal*, 21(4): 426-434.
- 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.
- 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. (2022). Engaging in internal audit research... in the public sector no less: A Hara-kiri for your academic career? No way! *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 39(3): 347-352. DOI: 10.1002/cjas.1661.
- 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.
- Schillemans T., van Twist M., van der Stehen M., de Jong I. (2018). New development: Breaking out or hanging on? Internal audit in government. *Public Money & Management*, 38(7): 531-534. DOI: 10.1080/09540962.2018.1527574.
- Thomasson A. (2018). Politicisation of the audit process: the case of politically affiliated auditors in Swedish local governments. *Financial Accountability and Management*, 34(4): 380-391. DOI: 10.1111/faam.12158.
- White S., Bailey S., Asenova D. (2020). Blurred lines: exploring internal auditor involvement in the local authority risk management function. *Public Money & Management*, 40(2): 102-112. DOI: 10.1080/09540962.2019.1667682.
- Woods M. (2011). *Risk Management in Organizations: An Integrated case study approach*. New York, USA: Routledge.
- Yin R.K. (2018). *Case study research and applications. Design and methods*. Sage.