Esperienze applicative e implicazioni manageriali per l'Internal Audit nel SSN: il workshop Control Risk Self Assessment e i successivi sviluppi per il Sistema di Controllo Interno

Cecilia Langella, Ilaria Elisa Vannini, Rosanna D'Amore, Niccolò Persiani*

Il presente studio intende approfondire il contributo che la funzione di Internal Audit (di seguito IA) può offrire al Sistema di Controllo Interno (di seguito SCI), presentando il caso particolarmente emblematico dell'Emilia-Romagna. In particolare, lo studio analizza l'applicazione del workshop Control Risk Self Assessment (di seguito CRSA) durante lo svolgimento di un audit, nonché le successive e conseguenti riflessioni in tema di sistematizzazione del SCI. Degni di attenzione appaiono non solo gli strumenti tecnici utilizzati durante il workshop CRSA, ma anche i successivi sviluppi e implicazioni. Il dialogo e il confronto, a livello sia inter- sia intra-aziendale, tra le linee di controllo coinvolte ha, infatti, sollecitato una profonda riflessione che si è concretizzata con la stesura di Linee Guida regionali che rappresentano in modo organico e sintetico il SCI delle aziende del Servizio Sanitario Regionale (di seguito SSR) e ne definiscono i requisiti minimi e le caratteristiche organizzative e di funzionamento. Oltre a discutere i risultati alla luce della letteratura di riferimento, lo studio evidenzia una serie di importanti implicazioni manageriali.

Parole chiave: Internal Auditing, Sistema di Controllo Interno, Control Risk Self Assessment, workshop, Linee Guida regionali, Emilia-Romagna.

Practical experiences and managerial implications for the Internal Audit function in Italian NHS organizations: The adoption of Control Risk Self Assessment techniques and subsequent developments for the Internal Control System

This study aims to add to the debate, both in theoretical and practical terms, on the contribution of the Internal Audit function to the Internal Control System. The empirical analysis presents the expe-

S O M M A R I O

* *Cecilia Langella*, Università Cattolica del Sacro Cuore, ORCID: https://orcid.org/0000-0003-0237-7445.
Ilaria Elisa Vannini, Università degli Studi di Firenze.
Rosanna D'Amore, Regione Emilia-Romagna.
Niccolò Persiani, Università degli Studi di Firenze.

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

rience of the Emilia-Romagna Regional Healthcare Service and, namely, the adoption of Control Risk Self Assessment techniques, as well as the subsequent debate on the systematization of the Internal Control System. The focus is on the technical tools used by auditors, as well as on the reflections that led to the Regional Guidelines on the Internal Control System of public healthcare organizations.

Keywords: Internal Auditing, Internal Control System, Control Risk Self Assessment, Workshop, Regional Guidelines, Emilia-Romagna.

Questa ricerca e stata finanziata dal Centro di Ricerche e Studi in Management Sanitario (Cerismas).

Articolo sottomesso: 19/10/2023, accettato: 13/01/2025

1. Introduzione

La funzione di Internal Audit (di seguito IA) nasce nel settore privato e assume un ruolo di rilievo nel sistema di *Corporate Governance*, soprattutto a partire dai primi anni Duemila, per la sua capacità di generare valore per l'azienda, identificando i rischi e promuovendo azioni tese alla loro mitigazione (Kotb *et al.*, 2020; Roussy e Perron, 2018). L'IA, infatti, è "un'attività indipendente e obiettiva di *assurance* e *advisory*, 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 *risk management* e di controllo"[1] (Institute of Internal Auditors, 2024; Spira e Page, 2003). La *governance* aziendale può beneficiare della presenza di un terzo livello di controllo (CoSO, 2013; 2017; Chambers e Rand, 2010; Institute of Internal Auditors, 2013; 2020; Luburic *et al.*, 2015; Woods, 2011).

L'introduzione della funzione di IA nel settore pubblico è stata caricata di forti aspettative, attribuendo alla stessa in maniera più o meno formale una crescente gamma di compiti e responsabilità (Coetzee ed Erasmus, 2017; Roussy, 2013; Roussy e Perron, 2018; White *et al.*, 2020). Il tradizionale ruolo ispettivo, focalizzato sugli ambiti amministrativo-contabile e *compliance*, è stato progressivamente affiancato da un ruolo proattivo, di supporto al perseguimento degli obiettivi organizzativi e alla prevenzione di numerose tipologie di rischio. All'interno del settore pubblico italiano, un caso particolarmente interessante di sviluppo della funzione di IA è rappresentato dal Servizio Sanitario Nazionale (di seguito SSN), anche per le riflessioni svolte e le iniziative avviate nell'ultimo decennio. Le aziende sanitarie si caratterizzano per la compresenza di diverse tipologie di rischio, tra cui si annoverano, a titolo non esaustivo, quello clinico, di sicurezza sui luoghi di lavoro, *compliance*, corruttivo, amministrativo-contabile, di sicurezza informatica (Brusoni *et al.*, 2014). Ciò si è tradotto nella progressiva introduzione e stratificazione (Cantù, 2014) di strumenti di controllo, ciascuno rispondente a una specifica normativa. Tali controlli si sono sviluppati e consolidati secondo una

[1] La definizione di Internal Audit è consultabile al seguente link: https://www.aiiaweb.it/.

logica di tipo funzionale, per "silos" non comunicanti.

In anni più recenti, l'assenza di una gestione integrata dei rischi e la conseguente necessità di sistematizzazione del complessivo Sistema di Controllo Interno (di seguito SCI) hanno trovato una possibile risposta nella capacità della funzione di IA, in quanto terzo livello di controllo, di revisionare i processi aziendali in un'ottica di sviluppo e di valutare la capacità dell'ente di gestire e controllare in ottica integrata i propri rischi (Langella *et al.*, 2022; Trinchero *et al.*, 2023). La principale spinta in tal senso è derivata dagli sforzi fatti nell'ambito dei Percorsi Attuativi della Certificabilità[2] che hanno lasciato in eredità alle aziende sanitarie pubbliche – per lo meno a quelle che hanno investito in modo più sostanziale sul "percorso" – un sistema di procedure amministrativo-contabili, l'attenzione alla segregazione delle funzioni e alla tracciabilità dei dati e, più in generale, una nuova sensibilità verso le tematiche del controllo interno e della gestione dei rischi, nonché la consapevolezza di dover ridefinire la *governance* dei controlli al fine di una loro integrazione e razionalizzazione. Tale necessità di sistematizzazione, richiamata, tra l'altro, anche da strumenti di programmazione integrata quali il Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO), ha favorito l'istituzione e lo sviluppo della funzione di IA (Anessi Pessina *et al.*, 2024).

Il presente studio intende inserirsi in questo filone di ricerca, presentando l'esperienza della Regione Emilia-Romagna. In particolare, lo studio analizza l'applicazione del workshop Control Risk Self Assessment (di seguito CRSA) durante lo svolgimento di un audit, nonché le successive e conseguenti riflessioni in tema di sistematizzazione del SCI. Degni di attenzione appaiono, in particolare, non solo gli strumenti tecnici utilizzati durante il workshop CRSA, ma anche i successivi sviluppi e implicazioni. Il dialogo e il confronto, a livello sia inter- sia intra-aziendale, tra le linee di controllo coinvolte hanno, infatti, sollecitato una profonda riflessione che si è concretizzata con la stesura di Linee Guida regionali che rappresentano in modo organico e sintetico il SCI delle aziende del Servizio Sanitario Regionale (di seguito SSR) e ne definiscono i requisiti minimi e le caratteristiche organizzative e di funzionamento.

Il contributo è organizzato come di seguito riportato. Il secondo e il terzo paragrafo contengono, rispettivamente, alcune premesse concettuali, un inquadramento della letteratura in tema di SCI e un approfondimento su finalità, strumenti e vantaggi del CRSA. Il quarto paragrafo illustra la metodologia e il *setting* d'indagine. Il quinto e il sesto paragrafo riportano e discutono i risultati del caso di studio. L'ultimo paragrafo espone, infine, le conclusioni del lavoro, evidenziando le principali implicazioni.

2. Quadro concettuale di riferimento

Introdotti negli anni Ottanta nell'ambito delle riforme del New Public Management (Lapsley, 2009), i sistemi di *risk management* attraggono l'attenzione degli studiosi di *Public Administration* per i benefici apportati in termini di *governance* (Power, 2007) e per

[2] Il D.M. 17/09/2012 ha richiesto la predisposizione da parte delle Regioni del cosiddetto PAC (Percorso Attuativo della Certificabilità), ovvero di un piano d'azione triennale "finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci" sia aziendali sia consolidati. Il medesimo decreto prevedeva che, al termine dei PAC, la certificabilità fosse "verificata attraverso la revisione contabile del bilancio d'esercizio".

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

il supporto dato ai processi decisionali (Froud, 2003; Hutter e Power, 2005). Alla luce della recente emergenza sanitaria pandemica da Covid-19, la loro centralità è stata ulteriormente riconosciuta, a tal punto che il settore pubblico è stato definito come "the ultimate bearer of major societal risks", che deve essere in grado non solo di gestire questi rischi, ma anche di anticiparli (Roberts, 2020). È interessante sottolineare come questa definizione sottenda un'evoluzione del concetto di rischio (Spira e Page, 2003) che, tra l'altro, va ben oltre i rischi tipici del mondo di impresa (Black, 2005).

Nonostante la rilevanza del tema, i risultati di una recente revisione della letteratura mettono in luce come i pochi contributi pubblicati su riviste di *Public Administration* e *Accounting* siano caratterizzati dalla mancanza di un'adeguata teorizzazione e abbiano, per lo più, natura descrittiva (Bracci *et al.*, 2021). Raramente i sistemi di *risk management* sono stati agiti come strumento di management (Bromiley *et al.*, 2015) e hanno concretamente modificato le logiche del SCI, così da produrre un sistema integrato (Kolisovas e Andrius, 2011). Al riguardo, diversi autori hanno sottolineato l'urgenza di approfondire il grado di coordinamento tra *risk management* e controlli interni (e, nello specifico, la funzione di IA) (Coetzee, 2016; Vinnari e Skærbæk, 2014).

Con specifico riferimento al SSN, come precedentemente accennato, i controlli esistenti sono il risultato di una progressiva stratificazione che, in molti casi, non ha seguito l'evoluzione dei rischi da presidiare. Tradizionalmente, infatti, nelle aziende sanitarie pubbliche le funzioni di controllo di secondo livello si sono configurate come "silos" non comunicanti, ciascuna con proprie specificità in termini di normativa di riferimento, pianificazione delle attività, tecniche di analisi dei processi, dei rischi e dei controlli, contenuti e destinatari della reportistica. Queste criticità hanno fatto emergere la necessità di disegnare *risk model* aziendali che guidino un ripensamento e una riprogettazione del SCI (Cantù *et al.*, 2025).

Sebbene il tema abbia sollecitato un timido dibattito, emerge la necessità di approfondire la relazione tra sistemi di *risk management* e di controllo interno e la possibilità di una loro maggiore e più proficua integrazione. A tal fine, il seguente paragrafo introduce la tecnica del CRSA, con un focus particolare sullo strumento del workshop. L'applicazione del workshop CRSA, unitamente alle attività conseguenti da esso sollecitate e finalizzate a un efficientamento del SCI, sono, infatti, proposte in questo studio come una possibile risposta alle criticità riscontrate dalla letteratura.

3. Finalità, strumenti e vantaggi del Control Risk Self Assessment

Il CRSA è definito dall'Institute of Internal Auditors (1999) come una tecnica di autodiagnosi, strutturata e analitica, basata su un approccio collaborativo, che utilizza le conoscenze e le competenze di manager e altri soggetti operativi coinvolti in un dato processo, al fine di: (i) identificare gli obiettivi prioritari e i rischi che ne ostacolano il conseguimento, (ii) valutare il SCI in essere, mettendone in luce le eventuali debolezze, (iii) determinare il livello di accettabilità dei rischi, coerentemente con la realizzazione degli obiettivi aziendali, e mantenere i rischi individuati al di sotto di

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

tale soglia; (iv) fornire indicazioni per lo sviluppo di azioni di miglioramento al fine di ridurre i rischi emersi dall'autodiagnosi (Dittmeier, 2011).

Fondato sui principi del miglioramento continuo e della diffusione della cultura del *risk management*, il CRSA rappresenta un valido strumento per far evolvere la cultura del controllo interno e per incentivare la responsabilizzazione e il miglioramento delle competenze e delle conoscenze del personale. Attraverso la focalizzazione su rischi e controlli maggiormente rilevanti, il CRSA garantisce il monitoraggio continuo della filiera obiettivi organizzativi-rischi-controlli (Dittmeier, 2011). Consente, inoltre, di rafforzare la sensibilità del management verso gli obiettivi dell'organizzazione e consolidare il ruolo del *risk management* (Allegrini e D'Onza 2003; Vinten, 2000). Attraverso il CRSA, infine, i partecipanti vengono motivati a progettare e implementare azioni di miglioramento continuo e resi "proprietari" dei risultati prodotti, innescando così un circolo virtuoso. Alla luce di quanto affermato non sorprende che il CRSA sottintenda profondi cambiamenti nelle logiche e nelle modalità di funzionamento dei sistemi di *risk management* e controllo interno. Il suo successo dipende, quindi, dal supporto e dal *commitment* del management, ma anche dalla presenza di una cultura aziendale aperta alla trasparenza e alla comunicazione (Allegrini e D'Onza, 2003; Dittmeier, 2011).

Tra gli strumenti per la conduzione del CRSA, il più utilizzato è stato, tradizionalmente, il questionario (Allegrini e D'Onza, 2003) che propone una serie di domande volte a focalizzare l'attenzione dei partecipanti sull'individuazione e sulla misurazione dei rischi e dei controlli. Tale metodologia consente di raggiungere una popolazione di riferimento numerosa e geograficamente dispersa ed è utile nei casi in cui la cultura dell'organizzazione non sia pronta per un confronto aperto e sincero o in cui non si disponga delle *soft skills* necessarie per una proficua gestione del gruppo di lavoro (Dittmeier, 2011). Meno frequentemente è stata, invece, impiegata la metodologia del workshop (Allegrini e D'Onza, 2003), che prevede lo svolgimento di riunioni strutturate tra management e altri soggetti operativi coinvolti, al fine di far emergere, attraverso l'analisi e la discussione, conoscenze, percezioni e giudizi dei partecipanti sui rischi, sulle loro cause e sulle possibili conseguenze, nonché sull'adeguatezza dei controlli esistenti in relazione a un determinato obiettivo o processo. Rispetto al questionario, il workshop incentiva maggiormente la partecipazione e la collaborazione. Le dinamiche di gruppo "favoriscono un aumento della sensibilità verso gli aspetti riguardanti la gestione dei rischi e le criticità dei controlli, promuovono una migliore comunicazione tra le parti e migliorano la comprensione reciproca degli effetti che, in termini di rischi, le decisioni e i comportamenti di ciascuna entità possono avere sulle altre" (Dittmeier, 2011, p. 279).

La funzione di IA può generare valore aggiunto supportando attivamente il CRSA (Allegrini e D'Onza, 2003) ed esercitando un ruolo di pianificatore, attuatore, gestore e facilitatore del processo (Dittmeier, 2011). Il CRSA rafforza il ruolo dell'IA quale ausilio al management nella gestione e controllo dei rischi e al contempo rappresenta

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

per l'IA un valido strumento per migliorare la conoscenza dei rischi e dei processi di controllo attraverso un approccio di tipo collaborativo. Nell'ambito dei workshop, l'IA pianifica e conduce le attività, aiutando il gruppo di lavoro a valutare obiettivi, rischi e controlli, a far emergere azioni di miglioramento condivise, nonché a individuarne le responsabilità. Predispone, inoltre, la relazione riassuntiva dei risultati del lavoro. La buona riuscita del CRSA dipende anche dal possesso da parte dell'Internal Auditor non solo di competenze tecniche in tema di *risk management*, ma anche di *soft skills* da facilitatore e gestore della cultura del gruppo, delle differenti personalità e delle aspettative dei partecipanti (Chambers e McDonald, 2013; Fountain, 2016; Murdock, 2019).

Nonostante i vantaggi sopra ricordati, il CRSA ha trovato scarsa diffusione nel settore pubblico (Sheffield e White, 2004). In particolare, ne risultano meno investigate in letteratura le potenzialità in organizzazioni complesse come quelle sanitarie ove coesistono culture diverse (amministrative e sanitarie), tendenzialmente caratterizzate da una storica carenza di integrazione e collaborazione.

4. Il caso studio del SSR dell'Emilia-Romagna

4.1. Dati e metodi

La metodologia di ricerca impiegata è quella del *case study* (Eisenhardt, 1989; Yin, 2018) che consente di approfondire e comprendere un fenomeno all'interno del suo contesto di riferimento (Yin, 2012; Berry e Otley, 2004; Chiucchi, 2012), attraverso l'utilizzo di svariate tecniche di raccolta e analisi dei dati (Parker, 2012). Tale metodologia è particolarmente pregevole in quanto in grado di colmare il *gap* esistente tra teoria e prassi, indagando i fenomeni sotto un profilo pratico (Chiucchi, 2014; Ryan *et al.*, 2002). Ai fini del presente elaborato, viene presentato e discusso il caso del SSR dell'Emilia-Romagna – "oggetto" dello studio – per far luce sull'utilizzo e sulle implicazioni del workshop CRSA da parte dell'IA – che corrisponde a quello che Thomas (2011) definisce "soggetto" dello studio.

La raccolta dei dati è stata effettuata mediante interviste semi-strutturate rivolte al Coordinatore del Nucleo di Audit regionale e ai responsabili della funzione di IA delle aziende sanitarie regionali. Nell'ambito di tali interviste sono state approfondite le esperienze di applicazione del workshop CRSA, unitamente agli sviluppi e alle implicazioni che ne sono derivati. Le interviste sono state integrate da un'analisi documentale della normativa regionale di riferimento, dei verbali del Nucleo di Audit regionale, dei mandati di audit, dei piani di audit e degli esiti degli audit svolti nelle singole aziende sanitarie regionali.

4.2. Il contesto empirico di riferimento

L'istituzione della funzione di Internal Audit nel SSR dell'Emilia-Romagna

Il SSR dell'Emilia-Romagna si caratterizza per una *governance* improntata al decentramento partecipativo: all'autonomia e alla responsabilizzazione dei territori si affiancano forme di collaborazione interaziendale. La cultura collaborativa e la logica concertativa favoriscono 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

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

sistema, che producono in ultima analisi una forte spinta all'innovazione (Cantarelli *et al.*, 2017; Langella *et al.*, 2023).

L'istituzione della funzione di IA risulta coerente con la logica concertativa che caratterizza il sistema di *governance* regionale (Langella *et al.*, 2022). La L.R. n. 9/2018 all'art. 3 ter (commi 1 e 2) dispone, infatti, che in ciascuna azienda sanitaria venga istituita una funzione di IA "per la verifica, il controllo, la revisione e la valutazione delle attività e delle procedure adottate, al fine di certificarne la conformità ai requisiti legali, alle linee guida e indirizzi regionali, nonché alle migliori pratiche. La funzione di audit interno persegue l'obiettivo di indicare le necessitate azioni di revisione e integrazione delle procedure interne, anche amministrativo-contabili, non conformi. La funzione di audit interno assiste altresì la Direzione aziendale nel coordinamento e nella valutazione dell'efficacia e adeguatezza dei sistemi di controllo presenti ai vari livelli aziendali, raccomandando le dovute azioni di miglioramento. La funzione di audit interno è incardinata presso la Direzione aziendale". Al comma 3 del medesimo articolo la L.R. n. 9/2018 dispone, inoltre, la creazione di un Nucleo di Audit regionale (formalmente istituito con DGR n. 1972/2019) avente compiti di "impulso, raccordo e coordinamento delle funzioni di audit aziendale". Esso si configura come un gruppo di lavoro interaziendale non dotato di personalità giuridica, localizzato nella sede del vertice decisionale regionale e composto da: tutti i responsabili aziendali della funzione di IA, un Direttore Amministrativo, un Direttore Sanitario, un responsabile del Rischio Clinico, un responsabile della funzione Accreditamento/Qualità, un responsabile della Prevenzione della Corruzione e Trasparenza, un membro dell'OIV del SSR, nonché due membri di nomina regionale. Il Nucleo promuove, inoltre, il dialogo tra le aziende mediante riunioni periodiche finalizzate alla condivisione del linguaggio e del *modus operandi*, tenendo conto degli standard professionali riconosciuti a livello internazionale per l'attività di IA. Nell'ottica concertativa, al Nucleo è anche affidata l'elaborazione delle linee guida regionali per la definizione degli elementi essenziali del mandato, del regolamento e del piano di audit, nonché per la definizione del processo di gestione trasversale dei rischi.

L'assenza di una visione integrata nel Sistema di Controllo Interno

Sotto l'impulso e il coordinamento del Nucleo Regionale, nel corso del 2021 le funzioni aziendali di IA hanno ragionato approfonditamente sull'impostazione del SCI. Il punto di partenza di suddette riflessioni risiede nell'esigenza di integrare e sistematizzare un SCI sviluppatosi "per aggiunta progressiva di componenti" (Cantù, 2014, p. 35; Cantù *et al.*, 2025) a seguito di disposizioni normative nazionali e regionali, senza una regia complessiva di sistema (Langella *et al.*, 2023).

Nella mancanza di una visione trasversale e integrata della catena obiettivi organizzativi-rischi-controlli, il primo contributo dato dal Nucleo di Audit regionale e dalle funzioni aziendali di IA è stato una mappatura dei controlli di secondo livello presenti nelle aziende sanitarie. In particolare, sono state analizzate – in termini di normativa di riferimento nazionale e regionale, posizionamento organizzativo, obiet-

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

tivi, rischi presidiati, mappatura dei processi, tecniche di valutazione e analisi dei rischi, output prodotti, flussi informativi da e verso/collaborazioni attivate con altri organi di controllo – le seguenti funzioni: Rischio Clinico, Accreditamento/Qualità, Controllo di Gestione, Controllo Strategico, Prevenzione della Corruzione e Trasparenza, Antiriciclaggio, Prevenzione/Protezione dei lavoratori, Privacy/Data Protection Officer, Rischio Informatico-Cyber security e Transizione Digitale, Percorso Attuativo per la Certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie. Tale ricognizione delle funzioni di controllo di secondo livello, presenti nelle aziende del SSR e sviluppatesi secondo una logica di tipo funzionale, per "silos" non comunicanti[3], ha rappresentato la base di partenza su cui impostare la definizione delle componenti minime del SCI.

5. Risultati

Nel periodo gennaio-maggio 2022 le funzioni di IA aziendale hanno pianificato e condotto le attività di workshop finalizzato al CRSA. Tali attività rientrano e costituiscono il cuore pulsante dell'audit svolto sul processo delle prestazioni, ambulatoriali e di ricovero, erogate in regime di Libera Professione, coerentemente con le previsioni della DGR n. 1770/2021. Tra i processi delle aziende sanitarie, quello prescelto della Libera Professione è uno dei più rappresentativi e rilevanti (Cantù *et al.*, 2023). Significativamente, esso è esposto a numerosi rischi, soprattutto corruttivi, tanto che ANAC lo ha ritenuto di prioritaria importanza all'interno del Piano Nazionale Anticorruzione – sezione Sanità.

Inoltre, a partire dalla seconda metà del 2022, quale sviluppo e implicazione, in generale, dei lavori del Nucleo di Audit regionale e, in particolare, dell'esperienza dei workshop CRSA, è stata avviata a livello interaziendale una riflessione sulla sistematizzazione del complessivo SCI che si è concretizzata nella stesura di Linee Guida regionali ("Linee guida per la definizione del Sistema di Controllo Interno delle aziende del Servizio Sanitario Regionale") approvate nella seduta del Nucleo di Audit regionale del 9 luglio 2024 e formalmente adottate con Determinazione della Direzione Generale Cura della Persona, Salute e Welfare n. 18471 del 10 settembre 2024. Tali Linee Guida rappresentano in modo organico e sintetico il SCI delle aziende del SSR e ne definiscono requisiti minimi e caratteristiche organizzative e di funzionamento.

5.1. Il ruolo del Nucleo di Audit regionale: la condivisione del linguaggio e degli strumenti di lavoro

La scelta di focalizzare l'attenzione sul processo delle prestazioni erogate in regime di Libera Professione e di condurre su quest'ultimo i workshop CRSA nelle singole aziende del SSR è stata condivisa a livello di Nucleo di Audit regionale. L'attività si è avvalsa, in ottica sinergica, di un approfondimento (relativo alla mappatura del processo e alla valutazione dei rischi corruttivi) svolto dal Tavolo Regionale dei Responsabili aziendali dei Servizi Anticorruzione (Delibera ANAC n. 1064/2019).

Il Nucleo di Audit ha sintetizzato il lavoro del Tavolo Regionale Anticor-

[3] Un discorso analogo vale anche per i sistemi informativi (es. sistemi gestionali di refertazione, sistemi di rilevazione presenze, sistemi di prenotazione e pagamento, sistemi di retribuzione del personale ecc.).

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

ruzione, arricchendolo con ulteriori tipologie di rischio (es. amministrativo-contabile, *compliance*), e ha prodotto uno schema riepilogativo di fasi e attività del processo, rischi, controlli e relativi *owner*. Tale schema è stato offerto agli Internal Auditors come utile punto di partenza da riadattare e personalizzare in base alle specificità delle singole aziende (Tab. 1).

Nello specifico, le principali fasi e attività del processo riguardano: la pianificazione e la programmazione annuale, l'autorizzazione all'esercizio della Libera Professione, la prenotazione della prestazione, l'emissione della fattura, l'incasso del corrispettivo (disciplinando con particolare attenzione anche quei casi in cui sia successivo all'erogazione della prestazione), l'erogazione della prestazione, l'eventuale rimborso, la gestione delle liste d'attesa, l'elaborazione dei riparti e l'inserimento dei compensi a cedolino stipendiale dei medici e del personale a supporto, la contabilizzazione dei ricavi e dei costi.

Lo schema prodotto dal Nucleo di Audit regionale evidenzia, poi, i principali rischi inerenti (lordi o intrinseci, ossia prima che vengano posti in essere interventi di mitigazione) associati a ciascuna attività del processo. Sulla base di una metodologia condivisa, i rischi inerenti (diversi dal rischio corruttivo) vengono valutati in termini di probabilità (alta/media/bassa) e impatto (alto/medio/basso). Ai fini della determinazione della probabilità sono considerati congiuntamente: la frequenza con cui si compie l'attività, la discrezionalità connessa allo svolgimento dell'attività, la formazione del personale, il numero di procedure gestite, la rotazione del personale, il livello di informatizzazione, la frequenza di errori storici. Le metriche di valutazione dell'impatto riguardano, invece, il danno prodotto in termini economici, di reputazione e immagine, *compliance* normativa e di interconnessione con altre funzioni. Per i rischi diversi da quello corruttivo, la valutazione complessiva del rischio inerente è, quindi, calcolata come combinazione di probabilità e impatto, coerentemente con quanto previsto dagli standard professionali di IA. Per i rischi di tipo corruttivo viene, invece, utilizzata la metodologia qualitativa suggerita dal Piano Nazionale Anticorruzione che contempera fattori abilitanti e indicatori di rischio, tenendo conto delle misure – già implementate – previste nei Piani Triennali di Prevenzione della Corruzione aziendali.

Lo schema associa, infine, ai rischi inerenti così identificati e valutati i relativi controlli. Per esempio, il rischio corruttivo di dirottamento dei pazienti verso il regime di Libera Professione viene mitigato dalla segregazione delle responsabilità e, in particolare, dalla gestione centralizzata dell'attività di programmazione, ma anche dal confronto, solitamente effettuato da parte del Controllo di Gestione, dei flussi di attività erogata in regime di Libera Professione rispetto a quella istituzionale.

I controlli vengono valutati in termini di disegno e funzionamento, come previsto dagli standard professionali di IA, nonché sulla base di un'analisi della presenza, operatività ed efficacia dei controlli di secondo livello, come illustrato nella Tab. 2. La valutazione del disegno riguarda l'adeguatezza dell'architettura del controllo e viene effettuata considerando congiuntamente la pertinenza (ovvero la capacità di presidiare un rischio specifico), la

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

copertura (da leggersi in termini estensione e completezza dei controlli), la robustezza (intesa come probabilità che il controllo si trovi effettivamente a operare in relazione al rischio e, quindi, valutata in termini di non discrezionalità, segregazione, automazione, adattabilità e tracciabilità) e la reattività (che misura la capacità di attivazione e risposta del controllo in tempi utili). La valutazione del funzionamento riguarda la sua effettiva implementazione e tiene conto del grado di conformità rispetto a leggi, regolamenti e procedure aziendali, del livello di informatizzazione, del numero di errori riscontrati e della disponibilità di risorse per l'esecuzione del controllo. La valutazione complessiva del controllo offre un risultato di sintesi, in termini qualitativi (inadeguato, parzialmente inadeguato, parzialmente adeguato, adeguato).

Il Nucleo di Audit regionale ha, infine, reso disponibile una matrice per la valutazione dei rischi residui (ossia al netto dell'azionamento del sistema di controllo) che mette in relazione i risultati dell'analisi dei rischi inerenti e dei controlli ed evidenzia quali aree di criticità quelle all'intersezione tra rischi inerenti medio-alti e controlli inadeguati o parzialmente inadeguati.

5.2. La fase preparatoria allo svolgimento del workshop CRSA nelle aziende del SSR

Gli strumenti appena descritti, definiti a livello di Nucleo di Audit regionale, sono stati utilizzati dagli Internal Auditors nelle rispettive aziende di appartenenza come supporto per lo svolgimento dei workshop CRSA e, in particolare, per l'analisi e la discussione collegiale delle possibili cause e conseguenze dei rischi e dell'adeguatezza dei controlli esistenti.

Le professionalità coinvolte nei gruppi di lavoro costituiti nelle singole aziende comprendono[4]: Direttore Amministrativo, Responsabile della Prevenzione della Corruzione e Trasparenza (RPCT), Responsabile del processo della Libera Professione, Direzione Sanitaria, Direzione governo professioni sanitarie, Servizio Gestione Economico Operativa del Personale, Servizio Assicurazione Qualità, Servizio di Contabilità e Risorse Economiche e Finanziarie, Servizio Controllo di Gestione.

Visto l'obiettivo sfidante del workshop CRSA, in tutte le aziende sanitarie sono stati svolti uno o più incontri preliminari con i singoli responsabili (es. RPCT, Responsabili del processo della Libera Professione, Responsabili del Bilancio) per condividere, in generale, gli obiettivi dell'audit e, nello specifico, quelli del CRSA e del workshop. L'IA ha svolto un ruolo di pianificatore, attuatore, gestore e facilitatore del processo, presentando le finalità e le metodologie di lavoro: gli Internal Auditors hanno illustrato ai partecipanti lo schema regionale riepilogativo di fasi, attività, rischi e controlli del processo, nonché le matrici regionali per la valutazione dei rischi (inerenti e residui) e dei controlli.

Gli incontri preliminari hanno consentito di revisionare approfonditamente fasi, attività, rischi e controlli, rendendoli coerenti rispetto alle specificità aziendali, e di effettuare una prevalutazione dei rischi e dei controlli. Gli esiti degli incontri preliminari sono stati sintetizzati dagli auditors in documenti di lavoro da utilizzare come base di partenza per i workshop veri e propri.

[4] Con possibili variazioni (minime) tra le varie aziende.

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

Tab. 1 – Esemplificazione dello schema regionale riepilogativo di fasi, attività, rischi e controlli del processo delle prestazioni erogate in regime di Libera Professione (estratto)

Fasi	Attività	Codice rischio	Rischio	Tipologia di rischio	Valutazione RI	Controllo 1	*Owner*	Controllo 2	*Owner*
Pianificazione e programmazione	Pianificazione attività in aderenza al Regolamento ALP e in coerenza alle autorizzazioni rilasciate al singolo professionista	1.1	Violazione del limite dei volumi di attività e giornate previste nell'autorizzazione del singolo professionista	Corruttivo	BASSO/ MEDIO/ALTO	1.1 Gestione tramite modulistica strutturata delle richieste di autorizzazione/ variazioni su Prestazioni erogabili, Spazi/Giornate disponibili, Tariffe applicabili e verifica periodica del rispetto dei volumi massimi concordati in sede di autorizzazione e delle giornate e fasce orarie fruite	...	1.2 Verifica delle liste di prenotazione (Aderenza a quanto autorizzato). Monitoraggio rispetto orari e volumi Verifiche periodiche e controlli a campione sui professionisti di aree individuate rispetto alle modalità di erogazione: fasce orarie autorizzate, indicazione causale corretta, verifica cartellino presenza	...
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Autorizzazione all'esercizio della libera professione e registrazione dei dati	Proposta e informazione al paziente da parte del medico della modalità di effettuazione del ricovero (ALP/ SSN)	4.1	Dirottamento del paziente verso il regime ALP	Corruttivo	BASSO/ MEDIO/ALTO	4.1 Gestione centralizzata dell'attività di programmazione degli interventi in LP e adozione modulistica informativa sulle diverse tipologie di ricovero	...	4.2 Reportistica periodica sull'attività erogata in ALP inviata ai soggetti interessati Verifica dei flussi di attività rispetto alla attività istituzionale	...
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Erogazione della prestazione	Erogazione Libera professione (accettazione utente, erogazione prestazione e refertazione su sistema gestionale sanitario integrato nell'infrastruttura di rete di cui alla L. n. 120/2007 art. 1 c. 4 lett. a-bis)	8.1	Errata registrazione nel sistema informatizzato (fatturazione, rimborso) a seguito transito di un paziente da un medico all'altro dopo l'accettazione	Amministra-tivo-contabile	BASSO/ MEDIO/ALTO	8.1 Procedura informatizzata per tracciabilità incassi ed emissione di documenti contabili corretti	...	8.2 Applicazione procedura specifica per richiesta rimborso da parte dell'utente. Il rimborso viene effettuato previa verifica dei requisiti previsti	...
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

Tab. 2 – Esemplificazione della matrice regionale per la valutazione dei controlli (estratto)

	DISEGNO				**FUNZIONAMENTO**				**CONTROLLI DI 2° LIVELLO**	
Controllo	**PERTINENZA**	**COPERTURA**	**ROBUSTEZZA**	**REATTIVITÀ**	**PROCEDURE, VERIFICHE DI CONFORMITÀ**	**INFORMATIZ-ZAZIONE**	**N. ERRORI**	**RISORSE DEDICATE**	**ESISTENZA**	**MONITO-RAGGIO**
	Quanto un controllo risponde a un rischio specifico	Esistenza di controlli a presidio di specifici rischi	Non discrezionalità, segregazione, automazione, adattabilità, tracciabilità	Attivazione e risposta del controllo in tempi utili	Numero release della procedura, conformità a leggi, regolamenti procedure	Presenza di adeguati sistemi informativi	Numero di errori riscontrati	Risorse umane dedicate	Presenza e operatività di specifici controlli di secondo livello	Effettività del monitoraggio
1.1 Gestione tramite modulistica strutturata delle richieste di autorizzazione/ variazioni su Prestazioni erogabili, Spazi/ Giornate disponibili, Tariffe applicabili e verifica periodica del rispetto dei volumi massimi concordati in sede di autorizzazione e delle giornate e fasce orarie fruite	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO	INADEGUATO/PARZIALMENTE INADEGUATO/ PARZIALMENTE ADEGUATO/ADEGUATO
	VALUTAZIONE DEL DISEGNO				**VALUTAZIONE DEL FUNZIONAMENTO**				**VALUTAZIONE DEL 2° LIVELLO**	
	VALUTAZIONE COMPLESSIVA									
…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…

5.3. Lo svolgimento del workshop CRSA nelle aziende del SSR

Lo svolgimento dei workshop CRSA è stato strutturato in maniera similare in tutte le aziende del SSR, sebbene alcune abbiano dedicato un maggior numero di giornate all'attività. I gruppi di lavoro aziendali hanno, in primo luogo, revisionato collegialmente fasi, attività, rischi e controlli del processo in esame, validando e integrando gli esiti degli incontri preliminari. Successivamente, si sono confrontati sulla valutazione dei rischi inerenti e dei controlli, approfondendo eventuali aspetti critici. Durante i workshop i partecipanti hanno manifestato interesse e apprezzamento verso le metodologie e gli strumenti utilizzati, specialmente per la loro capacità di identificare puntualmente gli *owner* dei processi e dei controlli di primo e secondo livello, nonché di ragionare sul concetto di rischio potenziale, grazie alla distinzione tra rischio inerente e residuo. Il principale output dei workshop è stato un'autovalutazione condivisa da parte del gruppo di lavoro sui rischi residui.

In ossequio agli standard professionali di IA, i risultati del workshop CRSA sono stati oggetto di una successiva attività di test da parte delle funzioni di IA. Tale attività di test – che esula dagli obiettivi del presente elaborato – è stata finalizzata a verificare l'effettivo funzionamento dei controlli e, quindi, a confermare, o smentire, i risultati delle autovalutazioni. Le verifiche documentali, le interviste col personale e i sopralluoghi hanno confermato, in generale, l'adeguatezza dei controlli, consentendo anche di individuare alcune aree di miglioramento.

È doveroso sottolineare che, sia durante i workshop CRSA sia durante i successivi audit, si sono verificate, specialmente in fase iniziale, alcune forme di resistenza all'assoggettamento al controllo. Tuttavia, suddette resistenze, che vanno lette anche alla luce della recente istituzione della funzione di IA, sono state superate tanto più sollecitamente e proficuamente quanto più approfondita è stata la fase preparatoria ai workshop.

5.4. Sviluppi e implicazioni dei lavori del Nucleo di Audit regionale e dei workshop CRSA

I lavori del Nucleo di Audit regionale e, significativamente, l'esperienza dei workshop CRSA hanno fatto emergere la necessità di valorizzare e dare diffusione ai principali risultati conseguiti, al fine di continuare a promuovere la cultura del controllo interno nelle aziende del SSR. Più specificamente, il proficuo dialogo orientato al miglioramento organizzativo che ne è derivato ha stimolato una riflessione più ampia e articolata sull'intero SCI. Questa riflessione si è concretizzata in un approfondimento dei "modelli di controllo" utilizzati in azienda, al fine di comprendere le modalità di gestione e mitigazione dei rischi, individuare gli elementi caratterizzanti minimi e codificare i controlli in un sistema strutturato.

Questo approfondimento ha portato alla redazione di apposite "Linee Guida per la definizione del Sistema di Controllo Interno delle aziende del Servizio Sanitario Regionale" – approvate nella seduta del Nucleo di Audit regionale del 9 luglio 2024 e formalmente adottate con Determinazione della Direzione Generale Cura della persona, salute e welfare n. 18471 del 10 settembre 2024 – che rappresentano in modo organico e sintetico il SCI

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

delle aziende del SSR e ne definiscono requisiti minimi e caratteristiche organizzative e di funzionamento. Ogni azienda sanitaria è tenuta – seppur nella propria autonomia – a uniformarsi alle indicazioni ivi contenute e ad adottare un apposito atto nel quale siano descritte caratteristiche e modalità di funzionamento del SCI aziendale. L'adozione e la formalizzazione del SCI e, quindi, di gestione dei rischi è – vale la pena ribadirlo – responsabilità della Direzione Aziendale, che deve anche assicurarne i requisiti di integrazione, operatività e funzionalità, al fine di garantire: (i) efficienza, efficacia, qualità e sicurezza dei processi aziendali; (ii) correttezza dell'informativa di bilancio; (iii) rispetto di leggi, regolamenti e procedure interne; (iv) affidabilità delle informazioni fornite alla Direzione e agli altri soggetti interni ed esterni all'azienda; (v) salvaguardia del patrimonio aziendale. Il SCI rappresenta, pertanto, uno strumento di supporto all'organizzazione per riconoscere e comprendere i rischi che potrebbero inficiare il raggiungimento degli obiettivi e, conseguentemente, selezionare le azioni per limitare gli elementi di incertezza e ridurre il rischio a un livello accettabile.

Coerentemente con i principali framework di riferimento (CoSO, 2013; 2017; Institute of Internal Auditors, 2013; 2020) le Linee Guida identificano una struttura del SCI basata su tre linee di controllo che non sono da ritenersi gerarchicamente ordinate in un modello piramidale puro (Fig. 1). Esse, infatti, rispondono a logiche e funzioni diverse e, al contempo, interconnesse: rappresentano, pertanto, livelli funzionali che intervengono in momenti logici e temporali diversi dei processi aziendali, ciascuno con propri strumenti e proprie finalità, seppur nell'unitarietà del SCI. Siffatto modello consente di orientare le attività di verifica sui soggetti appropriati e rende efficace ed efficiente l'individuazione dei rischi e la loro tempestiva e adeguata gestione.

Il primo livello attiene ai controlli insiti nei processi operativi aziendali, predisposti dal management e attuati sia dagli operatori sia dal management stesso, al fine di assicurare la corretta gestione dei rischi connaturati nelle fasi e attività operative di ciascun processo. In altre parole, tali controlli sono tesi a ridurre i rischi derivanti dall'ordinaria attività aziendale attraverso verifiche continue e sistematiche o automatiche. Significativamente, le Linee Guida esplicitano anche una serie di principi fondamentali dei controlli di primo livello, quali: la segregazione delle funzioni, l'esplicitazione in procedura, la documentabilità e tracciabilità dei dati, la standardizzazione, l'integrazione, la pertinenza, il corretto dimensionamento, la responsabilizzazione, l'adattabilità e la tempestività.

Il secondo livello comprende quelle attività di controllo rivolte a specifiche tipologie di rischio e che quindi sono svolte in modo trasversale su tutta l'organizzazione da funzioni dedicate. Le Linee Guida identificano le funzioni minime deputate al controllo di secondo livello in continuità con il lavoro propedeutico di mappatura dei controlli effettuato dal Nucleo di Audit regionale nel 2021. Un elemento di novità è rappresentato dall'individuazione del Referente PAC quale figura rientrante nelle funzioni minime di controllo di secondo livello, con l'incarico di presidiare i rischi amministrativo-contabili delle procedure PAC.

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

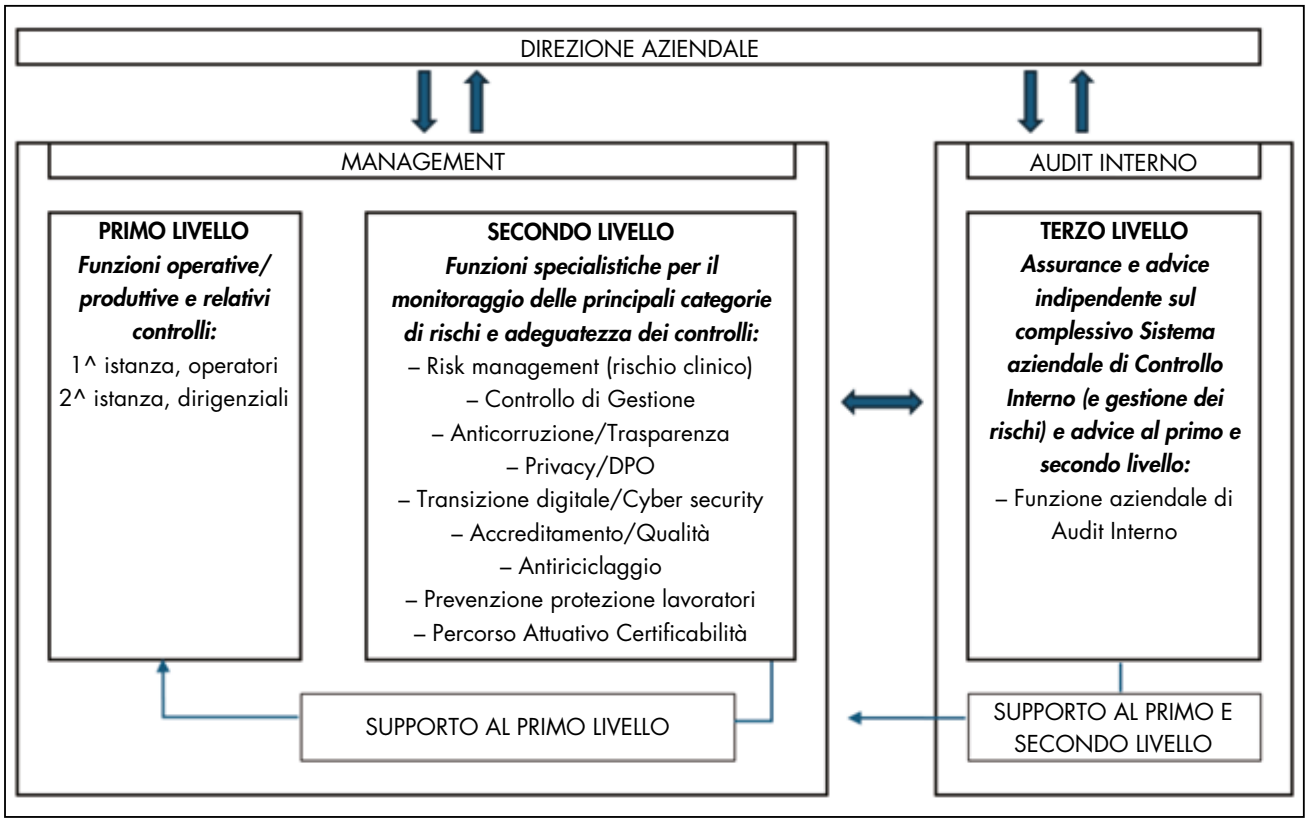

Fig. 1
Le tre linee del Sistema di Controllo Interno delle aziende sanitarie della Regione Emilia-Romagna

Fonte: Linee Guida per la definizione del Sistema di Controllo Interno delle aziende del Servizio Sanitario Regionale

La funzione aziendale di IA costituisce il terzo livello di controllo, con l'obiettivo di valutazione e sviluppo del SCI nel suo complesso, nonché di supporto operativo nella mappatura dei rischi insiti in ogni processo, promuovendo in particolare un approccio trasversale e di sistema che eviti la sua parcellizzazione o la presenza di lacune e sovrapposizioni. Significativamente, le Linee Guida ribadiscono, proprio per la finalità di fornire sistematicità al processo, l'utilizzo del workshop CRSA.

Da ultimo, merita sottolineare che, proprio in un'ottica di approccio sistemico, le Linee Guida prefigurano il rafforzamento della relazione anche rispetto ad altri organi di controllo aziendale. Ne costituisce un esempio il flusso informativo periodico bidirezionale tra la funzione di IA e il Collegio Sindacale.

6. Discussione

Dalle interviste effettuate e dall'analisi documentale è emerso che il workshop CRSA ha rappresentato una proficua occasione per far conoscere e fornire una visione sistemica del complesso processo delle prestazioni erogate in regime di Libera Professione al personale coinvolto (anche della prima e della seconda linea di controllo) e per comprendere le ricadute del proprio lavoro su quello degli altri. Il workshop, come momento di confronto, è stato apprezzato per far incontrare e dialogare il personale, appartenente a fun-

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

zioni e livelli diversi, sia dell'area amministrativa sia dell'area sanitaria in un contesto neutrale. Il confronto, infatti, non solo ha offerto una visione d'insieme su fasi e attività, ma si è anche rivelato utile all'analisi di rischi e controlli e all'identificazione di eventuali aree non presidiate o di potenziali sovrapposizioni.

Con riferimento ai rischi, è emerso che il workshop CRSA è stato un'occasione di promozione e diffusione della cultura del *risk management* in tema di classificazione e valutazione dei rischi. Rispetto ai controlli, il workshop CRSA ha evidenziato una non sempre chiara mappatura e tracciabilità delle evidenze prodotte, oltre ad alcune criticità nell'identificazione dei rispettivi *owner*, anche per la presenza di controlli agiti ma non formalizzati. Disporre del contributo e del punto di vista dei vari attori coinvolti nel processo, sia in attività più operative sia di controllo di secondo livello, avendo condiviso con loro un linguaggio e gli strumenti di lavoro consente di contemperare i diversi interessi in gioco, presidiando adeguatamente le varie tipologie di rischio. Grazie all'adozione di una logica per processo, il workshop CRSA si è configurato come una valida occasione per sviluppare un approccio sistemico e relazioni sinergiche tra le diverse professionalità riunite attorno allo stesso tavolo: sono stati definiti puntualmente i controlli (e i relativi *owner*) in ogni fase del processo, avendo cura di potenziarli, in presenza di un rischio residuo rilevante, o valutarne l'economicità in caso di loro sovradimensionamento rispetto al rischio presidiato.

L'approccio di autovalutazione ha aumentato, altresì, la responsabilizzazione del personale e ne ha migliorato la motivazione. In questo senso, la valutazione di rischi inerenti e controlli in sede di workshop CRSA ha consentito di raggiungere una valutazione sui rischi residui condivisa da tutti gli attori coinvolti nel processo, *in primis* i *process owner*, nonché dai responsabili dei controlli di secondo livello. Significativamente, attraverso l'approccio di tipo auto-valutativo, gli attori coinvolti sono stati resi i responsabili ultimi del processo delle prestazioni erogate in regime di Libera Professione, ciascuno relativamente alla propria sfera di competenza. Infine, per le principali criticità emerse, il workshop CRSA ha reso più agevole e spontanea l'identificazione di una serie di azioni di miglioramento.

La funzione di IA nel ruolo di pianificatore, attuatore, gestore e facilitatore del processo è risultata fondamentale, anche per il superamento di alcune resistenze iniziali da parte degli operatori coinvolti. La condivisione, durante gli incontri preliminari, degli obiettivi dell'audit e del workshop CRSA, nonché del linguaggio e delle metodologie utilizzati è risultata particolarmente rilevante per il successo dell'attività. Altrettanto importante è risultato il possesso di una serie di *soft skills* per la gestione delle dinamiche di gruppo, delle differenti personalità e aspettative dei partecipanti.

In sintesi, questi risultati hanno sostanzialmente confermato le indicazioni della letteratura di impresa (Allegrini e D'Onza, 2003; Chambers e McDonald, 2013; Dittmeier, 2011; Fountain, 2016; Murdock, 2019) e suggerito ulteriori benefici perseguibili nel settore pubblico e in particolare nelle aziende sanitarie. Il workshop CRSA ha rappresentato, infatti, una proficua occasione per leggere tra-

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

sversalmente un processo, quello della Libera Professione, dando una visione d'insieme agli attori coinvolti e, significativamente, offrendo un momento di confronto e dialogo, in un contesto neutrale, tra personale appartenente a funzioni amministrative e sanitarie. Si configura, pertanto, come un importante tassello in una prospettiva di *combined assurance*. Inoltre, il workshop CRSA ha promosso e diffuso una visione d'insieme dei controlli e dei rischi sottostanti, generando anche una maggiore consapevolezza nella gestione del rischio da parte dei responsabili dei controlli di primo e secondo livello e facendo comprendere che il controllo non è fine a se stesso, bensì porta con sé un valore aggiunto per l'intera organizzazione. In questo modo, ha favorito i successivi sviluppi in tema di sistematizzazione del SCI, offrendo così una possibile risposta alle debolezze evidenziate dalla letteratura internazionale in tema di *risk management* e controllo interno in ambito pubblico (Bracci *et al.*, 2021; Bromiley *et al.*, 2015; Coetzee, 2016; Kolisovas e Andrius, 2011).

Il proficuo e stimolante dialogo orientato al miglioramento organizzativo che ne è derivato, infatti, è stato di incentivo a una riflessione sul SCI e ha prodotto un risultato molto ambizioso che contribuisce in maniera significativa al dibattito scientifico relativo allo sviluppo della funzione di IA nel SSN (Anessi Pessina *et al.*, 2024; Cantù *et al.*, 2023; Cantù *et al.*, 2025; Langella *et al.*, 2023; Trinchero *et al.*, 2023): la redazione di apposite Linee Guida regionali che definiscono i requisiti minimi e le caratteristiche organizzative e di funzionamento del SCI delle aziende del SSR. Promuovendo un approccio di sistema e un coerente progressivo sviluppo della cultura del controllo per la gestione del rischio, il SCI rappresenta un modello di guida e coordinamento volto alla responsabilizzazione dei singoli comportamenti affinché ogni processo aziendale sia presidiato e i rischi gestiti in maniera strutturata. Il controllo non rappresenta pertanto un'attività supplementare o un onere necessario, ma è esso stesso parte integrante delle attività operative aziendali in grado di costituire un fattore critico di successo.

L'adozione a livello regionale e il recepimento a livello aziendale rispondono all'esigenza di integrare, in una visione unitaria, le attività di controllo necessarie nell'espletamento dei processi e favorire il raggiungimento degli obiettivi delle aziende sanitarie.

7. Considerazioni conclusive

Con il presente elaborato si è voluto presentare il caso dell'Emilia-Romagna, quale esempio emblematico di applicazione del CRSA e, in particolare, dello strumento del workshop, in un audit condotto dalle funzioni di IA delle aziende sanitarie pubbliche, anche al fine di cogliere e apprezzare le implicazioni e gli sviluppi del suo utilizzo.

Lo studio presenta inevitabilmente dei limiti, in relazione ai quali è auspicabile sviluppare ricerche future. Esso si focalizza unicamente sul caso della Regione Emilia-Romagna e sull'applicazione del workshop CRSA allo specifico processo delle prestazioni erogate in regime di Libera Professione. Inoltre, si limita a descrivere le Linee Guida regionali per la definizione del SCI delle aziende del SSR. Studi futuri potranno, pertanto, auspicabilmente indagare il contributo offerto dallo

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

strumento del workshop CRSA anche in relazione a contesti e/o processi differenti. Un impulso all'avanzamento della conoscenza potrebbe essere dato dall'utilizzo di metodi di indagine di tipo longitudinale e comparativo, anche per analizzare l'impatto concreto derivante dall'adozione delle Linee Guida.

Nonostante la presenza di suddetti limiti, lo studio offre interessanti implicazioni pratiche. In primo luogo, la presenza di una cabina di regia a livello regionale, la condivisione del linguaggio, degli strumenti e di eventuali approfondimenti risultano pregevoli per dare uniformità al lavoro, ma anche e soprattutto per potenziarlo, visto l'arricchimento derivante dal confronto interaziendale. In secondo luogo, con specifico riferimento al workshop CRSA, lo studio propone una serie di esemplificazioni degli strumenti di mappatura e analisi di fasi, attività, rischi e controlli che costituiscono un valido supporto da un punto di vista metodologico, replicabile anche in altre realtà. Il workshop CRSA, infatti, si configura come occasione feconda per coltivare e sviluppare la cultura del *risk management*, anche in una prospettiva di *combined assurance*. Rilevanti sono, in tal senso, sia il ruolo dell'IA, in qualità di pianificatore, attuatore, gestore e facilitatore, sia l'investimento in formazione delle risorse umane. Inoltre, nel peculiare contesto pubblico italiano, anche alla luce del principio giuridico di obbligo di denuncia, il CRSA consente alle organizzazioni pubbliche di intervenire in autotutela (Mussari, 1997; Persiani, 1996). Il workshop CRSA risulta uno strumento utile per una più approfondita conoscenza e valutazione dei rischi che possono pregiudicare o distogliere l'operato pubblico dal perseguimento dei suoi obiettivi precipui, mettendo in campo le opportune azioni correttive o di miglioramento. Da ultimo, ma non per importanza, con specifico riferimento alle Linee Guida, esse possono rappresentare per i vertici aziendali e regionali un prezioso strumento a supporto della *governance* e dell'allineamento strategico.

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

BIBLIOGRAFIA

Allegrini M., D'Onza G. (2003). Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. *International Journal of Auditing*, 7: 191-208. DOI: 10.1046/j.1099-1123.2003.00070.x.

Anessi Pessina E., Cantù E., Langella C. (2024). Scelte e pratiche aziendali relative all'introduzione e allo sviluppo della funzione di Internal Audit nelle aziende sanitarie pubbliche italiane. *Azienda Pubblica*, 37(1): 15-46.

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.

Black J. (2005). The emergence of risk-based regulation and the new public risk management in the United Kingdom. *Public Law*, 3: 510-546.

Bracci E., Tallaki M., Gobbo G., Papi L. (2021). Risk management in the public sector: a structured literature review. *International Journal of Public Sector Management*, 34(2): 205-223. DOI: 10.1108/IJPSM-02-2020-0049.

Bromiley P., McShane M., Nair A., Rustambekov E. (2015). Enterprise risk management: review, critique, and research directions. *Long Range Planning*, 48(4): 265-276. DOI: 10.1016/j.lrp.2014.07.005.

Brusoni M., Trinchero E., Vescia M. (2014). La gestione del rischio in sanità: elementi organizzativi e gestionali. In: Aleo S., De Matteis R., Vecchio G. (a cura di). *La responsabilità in ambito sanitario*. Padova: Cedam.

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.

Cantù E., Castellan M., De Gaspari E., Gennari M., Langella C., Ruzza I., Tiffi R. (2023). Se pretendi di avere tutto sotto controllo significa che stai andando troppo piano: L'esperienza dell'Audit sulle prestazioni in regime di Libera Professione nella Regione Veneto. *Mecosan*, 128: 161-180. DOI: 10.3280/mesa2023-128oa18597.

Cantù E., Langella C., Vannini I.E. (2025). Making sense of the internal audit function: towards internal controls integration and organizational learning. *Financial Accountability and Management*, 41(2): 262-273. DOI: 10.1111/faam.12413.

Chambers A., Rand G. (2010). *The operational auditing handbook: auditing business and IT processes*. Chichester: John Wiley & Sons.

Chambers R., McDonald P. (2013). Cultivating soft skills: Nontechnical, qualitative attributes should be developed throughout every step of the audit recruitment, retention, and talent development life cycle. *Internal Auditor*, 70(3): 45-50.

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.

Coetzee P. (2016). Contribution of internal auditing to risk management. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4): 348-364. DOI: 10.1108/IJPSM-12-2015-0215.

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. 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.

Fountain L. (2016). *Leading the Internal Audit Function*. Boca Raton, FL: CRC Press.

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676

Froud J. (2003). The private finance initiative: risk, uncertainty and the state. *Accounting, Organizations & Society*, 28(6): 567-589. DOI: 10.1016/S0361-3682(02)00011-9.

Hutter B., Power M. (a cura di) (2005). *Organizational Encounters with Risk*. Cambridge: Cambridge University Press.

Institute of Internal Auditors (1999). *Control and Risk Self Assessment, Professional Briefing Note n. 14*. London, UK: Institute of Internal Auditors United Kingdom and Ireland.

Institute of Internal Auditors (2013). *IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control* [Brochure]. Florida, USA: Altamonte Springs.

Institute of Internal Auditors (2020). *The IIA's Three Lines Model. An update of the Three Lines of Defense*. – https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf.

Institute of Internal Auditors (2024). *Global Internal Audit Standards*. The Institute of Internal Auditors.

Kolisovas D., Andrius Š. (2011). Risk management in Lithuania's public sector: starting point, current situation and future perspectives. *Intellectual Economics*, 5: 547-559.

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., 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.

Lapsley I. (2009). New public management: the cruellest invention of the human spirit?. *Abacus*, 45(1): 1-21. DOI: 10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x.

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.

Murdock H. (2019). *Auditor essentials: 100 concepts, tips, tools, and techniques for success*. Boca Raton, FL: CRC Press.

Mussari R. (1997). La revisione gestionale negli Enti Locali. In: Marchi L. (a cura di). *La revisione nelle aziende pubbliche*. Rimini: Maggioli.

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. (1996). *Revisione Contabile e Gestionale negli Enti Locali*. Padova: Cedam.

Power M. (2007), *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*. New York: Oxford University Press.

Roberts A. (2020). The Third and Fatal Shock: How Pandemic Killed the Millennial Paradigm. *Public Administration Review*, 80(4): 603-609. DOI: 10.1111/puar.13223.

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. *Accounting 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.

Sheffield J., White S. (2004). Control self-assessment as a route to organisational excellence: A Scottish Housing Association case study. *Managerial Auditing Journal*, 19(4): 484-492. DOI: 10.1108/02686900410530493.

Spira L.F., Page M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4): 640-661. DOI: 10.1108/09513570310492335.

Thomas G. (2011). A typology for the case study in social science following a review of definition, discourse, and structure. *Qualitative Inquiry*, 17(6), 511-521. DOI: 10.1177/1077800411409884.

Trinchero E., Falivena C., Rappini V., Notarnicola E., Lecci F. (2023). Internal Auditing in Sanità: stato dell'arte e prospettive evolutive. In: CERGAS – Bocconi (a cura di). *Rapporto OASI 2023*. Milano: Egea.

Vinnari E., Skærbæk P. (2014). The uncertainties of risk management A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(3): 489-526. DOI: 10.1108/AAAJ-09-2012-1106.

Vinten G. (2000). Control Self Assessment. For

Risk Management and Other Practical Applications. *Managerial Auditing Journal*, 15(5): 253-255. DOI: 10.1108/maj.2000.15.5.253.2.

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 application: Design and Methods* (6th Ed.). Thousand Oaks: Sage.

Yin R.K. (2012). *Applications of case study research* (3rd Ed.). Washington D.C.: Sage.

MECOSAN – ISSN 1121-6921, ISSNe 2384-8804, 2024, 132 DOI: 10.3280/mesa2024-132oa20676