

Collana CERGAS

Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale della SDA Bocconi School of Management

Rapporto OASI 2023

Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano

In una finestra storica caratterizzata da una nuova austerità della spesa sanitaria e a importanti opportunità di investimento consentite dai fondi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), il rinnovamento dei sistemi sanitari è più che mai al centro del dibattito politico e scientifico.

Con OASI (Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano), il CERGAS si conferma punto di riferimento per l'analisi dei cambiamenti in corso nel sistema sanitario italiano. Allo stesso tempo, vuole offrire una piattaforma di interazione tra mondo accademico e operatori del SSN.

A partire dal 2000, l'attività di ricerca di OASI è stata sistematicamente raccolta in una serie di Rapporti Annuali. Il Rapporto 2023

- presenta l'assetto complessivo del SSN (profili istituzionali, struttura, attività, spesa, esiti) e del settore sanitario italiano, inquadrandolo in ottica comparativa nazionale e internazionale. Vengono inoltre approfonditi il ruolo del privato accreditato nel SSN, i consumi privati di salute, il sistema di offerta di servizi sociosanitari;
- analizza le principali sfide che attendono il SSN: il divario tra bisogni e risposte di salute e le direzioni di fondo per la trasformazione dei servizi; la sostenibilità ai diversi livelli istituzionali; i nuovi modelli di organizzazione del territorio derivanti dal DM 77/22; le riforme regionali dell'emergenza urgenza e i modelli di servizio centrati sul paziente e sostenuti dalle tecnologie digitali;
- discute le soluzioni adottate dalle aziende per fronteggiare lo shortage di personale medico; il tema del governo dei costi nelle strutture territoriali; il ruolo della funzione di audit; i cambiamenti nel procurement e nella regolazione del settore farmaceutico e dei dispositivi medici.

Il CERGAS (Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale) dell'Università Bocconi, oggi parte della SDA Bocconi School of Management, è stato istituito nel 1978 con lo scopo di sviluppare studi e ricerche sul sistema sanitario. Le principali aree di studio e ricerca sono: confronto tra sistemi sanitari e di Welfare e analisi delle politiche pubbliche in tali ambiti; valutazioni economiche in sanità; logiche manageriali nelle organizzazioni sanitarie; modelli organizzativi e sistemi gestionali per aziende sanitarie pubbliche e private; impatto sui settori industriali e di servizi collegati (farmaceutico e tecnologie biomediche) e sul settore socio-assistenziale.

ISBN 978-88-238-4763-7



9 788823 847637

€ 75,00

www.egeaeditore.it

Rapporto OASI 2023

CERGAS - Bocconi



a cura di
CERGAS - Bocconi

Rapporto OASI 2023

Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano



Università
Bocconi

CERGAS
Centro di ricerche sulla Gestione
dell'Assistenza Sanitaria e Sociale

SDA Bocconi
SCHOOL OF MANAGEMENT



15 Internal Auditing in Sanità: stato dell'arte e prospettive evolutive

di Elisabetta Trincherò, Camilla Falivena, Valeria Rappini, Elisabetta Notarnicola, Francesca Lecci^{1,2}

15.1 Introduzione

L'Institute of Internal Auditors (IIA) definisce l'Internal Auditing come «un'attività di assicurazione e consulenza indipendente e obiettiva, progettata per aggiungere valore e migliorare le operazioni di un'organizzazione. Aiuta un'organizzazione a raggiungere i propri obiettivi portando un approccio disciplinato e sistemico per valutare e migliorare l'efficacia dei processi di gestione del rischio, di controllo e di governo» (IIA, 2020). Il Responsabile dell'Internal Auditing (RIA) è, quindi, preposto a condurre i controlli cosiddetti di terzo livello, atti a verificare l'adeguatezza e l'efficacia dei sistemi di controllo interno.

Il contesto sanitario si caratterizza per la compresenza di diverse tipologie di rischio. Brusoni *et al.* (2014) identificano le seguenti sette tipologie da presidiare nell'ambito dell'assistenza sanitaria: i) rischi correlati all'assistenza del paziente, legati al processo di cura e ai trattamenti dei dati sensibili dei pazienti; ii) rischi correlati allo staff clinico, legati all'attribuzione dei ruoli e delle responsabilità e al trattamento dei dati sensibili dello staff; iii) rischi correlati ai dipendenti, legati alla sicurezza sul luogo di lavoro; iv) rischi correlati alla proprietà, legati ai beni materiali e immateriali di proprietà (e.g., edifici, tec-

¹ Sebbene il capitolo e in particolare gli aspetti metodologici siano stati definiti dall'intero team di ricerca, i §§ 15.1, 15.2, 15.3, 15.3.2, 15.3.3, 15.3.4, 15.3.5, 15.4.1, 15.4.3, 15.4.4, 15.4.5, 15.4.6 sono da attribuirsi a Camilla Falivena ed Elisabetta Trincherò, i §§ 15.3.1 e 15.4.2 sono da attribuirsi a Camilla Falivena e Valeria Rappini, il § 15.5 è da attribuirsi a Camilla Falivena, Francesca Lecci e Elisabetta Trincherò.

² Le autrici ringraziano sinceramente per il prezioso contributo: Dott.ri Bandinu (Azienda Tutela della Salute – ARES), Caretti (Ospedale Niguarda), Catapano (Azienda Ospedaliera Alto Adige), Cervellini (ASL Teramo), De Gaspari (Azienda Zero), Fantigrossi (ORAC), Gasparini (ORAC), Gennari (AULSS 5 del Veneto), Malanca (Azienda Ospedaliera di Parma), Marciano (ASL Sassari), Morello (ORAC), Piazza (ORAC), Tiffi (Azienda Ospedaliera di Verona), Tognotti (Azienda Ospedaliera Universitaria di Cagliari). La loro partecipazione è stata fondamentale per la conduzione del lavoro di ricerca oggetto di questo capitolo.

nologie, dati); v) rischi finanziari, legate alle modalità di finanziamento delle attività e degli investimenti; vi) rischi correlati alla Corporate Governance, legati alle scelte di vertice dell'organizzazione; vii) altri rischi (e.g., ambientale, politico, reputazionale).

Tuttavia, nelle aziende sanitarie, le prime applicazioni di Internal Auditing hanno avuto origine nella pratica clinica e sono state in prevalenza centrate sui comportamenti professionali e sulla valutazione degli errori che da tali comportamenti derivano (clinical audit) (Rappini *et al.*, 2011). Il suo utilizzo come strumento di supporto al sistema dei controlli interni è invece un fatto relativamente recente. La principale spinta all'introduzione di tale funzione in sanità è legata all'introduzione dell'obbligo di certificazione dei bilanci, i cui principali riferimenti normativi a livello nazionale sono il DM 17/09/2012 che definisce il Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) e il successivo DM 01/03/2013 che prevede l'obbligo, in capo alle singole regioni, di provvedere all'approvazione e alla verifica dell'attuazione dei PAC «per il raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci delle aziende sanitarie».

Il lavoro di ricerca, dopo una ricognizione delle teorie di riferimento prevalentemente utilizzate in tema di Internal Auditing nei servizi pubblici, ha esplorato lo stato dell'arte delle normative regionali per cogliere gli approcci prevalenti in termini di prospettive applicative e focus (processi di gestione dei rischi, di controllo dei processi operativi sanitari e/o amministrativi-contabili e di *corporate governance*) all' Internal Auditing nelle aziende sanitarie pubbliche del nostro Paese.

A tale scopo, sono state analizzate le normative regionali in termini di sviluppo della funzione di Internal Auditing nelle aziende sanitarie pubbliche. Successivamente, l'analisi si è focalizzata sulle regioni che, a livello normativo, risultano più avanzate mediante la predisposizione di delibere e/o regolamenti volti a disciplinare tale funzione in ambito sanitario (Veneto, Lombardia, Emilia-Romagna, Abruzzo, Sardegna). Infine, l'analisi ha ripercorso il processo di introduzione della funzione di Internal Auditing in alcune realtà aziendali delle suddette regioni (Azienda Ospedaliera di Verona, AULSS5 Polesana, ASST Grande Ospedale Metropolitano Niguarda, ASL Parma, ASL Teramo, Azienda Ospedaliero-Universitaria di Cagliari), fatto salvo una realtà aziendale che ha implementato questa funzione in maniera autonoma dalla normativa provinciale (Azienda Sanitaria dell'Alto Adige). Attraverso interviste con attori chiave a livello regionale e aziendale, la ricerca ha indagato le caratteristiche degli approcci di Internal Auditing emergenti e il loro contributo al funzionamento di una organizzazione sanitaria (ruolo, orientamento e focus); le modalità operative di applicazione dell'Internal Auditing (metodologie e strumenti sviluppati); le opzioni organizzative di implementazione della funzione di Internal Auditing tra livello regionale e livello aziendale; le prospettive evolutive.

Dalle analisi condotte per questo studio, di seguito riportate, emerge come nelle nuove formulazioni dei regolamenti aziendali sia evidente il progressivo superamento della storica dicotomia tra processi operativi-sanitari e quelli amministrativi-contabili nel determinare la qualità dei risultati delle aziende sanitarie, sia in termini di efficacia e appropriatezza, sia in termini di efficienza e sostenibilità economica. Si evidenzia come l'Internal Auditing sia considerata, con sempre maggiore forza, una dimensione rilevante per il rafforzamento del più ampio sistema di corporate governance, con l'emergere di evidenze che segnalano il superamento delle fasi iniziali di introduzione della funzione nelle aziende sanitarie (disposizioni normative regionali, adozione di regolamenti aziendali, creazione di strutture e posizioni organizzative dedicate). Il progressivo cambio di prospettiva e tali evidenze rappresentano le principali motivazioni alla base della presente ricerca.

15.2 Teorie di riferimento ed esperienze internazionali in materia di Internal Auditing

Lo sviluppo e l'utilizzo dell'Internal Auditing è spesso analizzato attraverso la lente di diverse teorie economiche e organizzative, che rappresentano talvolta uno strumento concettuale per comprendere il funzionamento delle organizzazioni, altre volte un riferimento teorico per analizzare le relazioni tra i soggetti all'interno dell'organizzazione, in alcuni casi una forma di «posizionamento» rispetto al dibattito esistente. La recente revisione della letteratura condotta da Nerantzidis *et al.* (2022), incentrata sul settore pubblico, ha individuato, tra le altre, come predominanti le seguenti teorie: i) dell'agenzia; ii) istituzionalista; iii) della legittimazione. Come emerge dallo studio di Nerantzidis *et al.* (2022), il riferimento teorico più comune è rappresentato dalla teoria dell'agenzia, introdotta da Jensen and Meckling (1976). L'Internal Auditing, nell'ambito della teoria dell'agenzia, può rappresentare uno strumento in grado di moderare l'asimmetria informativa all'interno delle organizzazioni pubbliche (Schillemans *et al.*, 2018) caratterizzate da molteplici relazioni *principal-agent* (Adams, 1994). La teoria istituzionale, riconducibile a Di Maggio and Powell (1983), viene invece adottata per spiegare il «contrasto» tra la spinta all'omogeneizzazione nell'approccio ai controlli supportata dalla normativa di riferimento e le caratteristiche specifiche dell'organizzazione che influenzano le modalità di compliance alla normativa (Lenz & Hahn, 2015). La teoria della legittimazione, diversamente dalla versione originale (Suchman, 1995) incentrata sul rapporto tra l'organizzazione e il relativo sistema sociale, si riferisce all'interno dell'organizzazione e alla necessità che l'Internal Auditing venga percepito come uno strumento di management (Schillemans *et al.*, 2018).

La strutturazione dei sistemi di controllo interno è stata accompagnata da

una crescente rilevanza dei sistemi di Internal Auditing quale elemento chiave per la garanzia dei processi di corporate governance, della gestione del rischio e dei sistemi di controllo interno (Chambers & Odar, 2015).

Tuttavia, si è da tempo sviluppato un dibattito critico in merito a quale sia il ruolo e il reale contributo dell'Internal Auditing. Con riferimento al ruolo assegnato all'Internal Auditing e alle modalità di integrazione di tale funzione all'interno dell'organizzazione, si distinguono due principali approcci: uno basato sull'instaurazione di relazioni produttive sia con il management, sia con altre categorie di stakeholder (Arena e Azzone, 2009), l'altro concentrato sulla verifica dell'efficacia del sistema di controllo interno, della gestione dei rischi e dei processi di governance da una posizione indipendente e pertanto con una presunzione di maggiore oggettività (Van Peurse, 2005). La scarsa chiarezza sul ruolo che riveste in un'organizzazione, ha portato Roussy and Perron (2018) a definire l'Internal Auditing come un «*jack of all trades, master of none*», ovvero in grado di assolvere molti compiti senza eccellere in nulla.

Mentre Eulerich *et al.* (2019) evidenzia che spesso l'Internal Auditing è percepito negativamente, Roussy (2013) descrive l'Internal Auditing come «protettore» e «aiutante» dell'organizzazione e del management dell'organizzazione. In qualità di protettore, tutela il management dai rischi, dai casi di frode o dalle inefficienze; in qualità di aiutante, fornisce raccomandazioni per supportare il management nel miglioramento delle prestazioni dell'organizzazione. Secondo alcuni autori (Arena & Azzone, 2007; Carcello *et al.*, 2018; Sarens & De Beelde, 2006), nell'ambito delle sue attività di monitoraggio dei rischi e identificazione delle debolezze dei sistemi di controllo, l'Internal Auditing può contribuire a sensibilizzare il management su questi temi, introducendo una cultura aziendale sulla gestione del rischio.

La definizione e le spiegazioni fornite dall'Internal Auditing permettono di comprendere la potenziale capacità di creare valore aggiunto della funzione di Internal Auditing. Tuttavia, la rilevazione del valore aggiunto e le determinanti che contribuiscono alla creazione di tale valore rappresentano tuttora un aspetto critico, in quanto il valore della funzione non è rappresentato meramente dal numero di azioni tipiche dell'Internal Auditing completate, quali ad esempio il numero di audit svolti (Soh & Martinov-Bennie, 2011) o dall'implementazione delle raccomandazioni fornite dall'Internal Auditing da parte dell'organizzazione (Soh & Martinov-Bennie, 2011; Ziegenfuss, 2000), ma è strettamente legato al carattere dei compiti svolti e dal modello di ruolo adottato (*watchdog* vs consulente di fiducia). Nel loro studio, D'Onza *et al.* (2015) identificano quattro fattori che sono positivamente correlati alla creazione di valore da parte dell'Internal Auditing: l'indipendenza e l'obiettività dell'Internal Auditing, il rispetto del Codice di Condotta dell'IIA, il contributo dell'Internal Auditing nella valutazione dell'efficacia dei controlli interni e il contributo dell'Internal Auditing nella valutazione dell'efficacia del sistema di gestione del rischio.

Con riferimento al settore pubblico, l'interesse verso l'Internal Auditing e le questioni ad esso correlate hanno un'origine più recente (Cordery & Hay, 2020; Hay & Cordery, 2018; Nerantzidis *et al.*, 2022). Nell'ultimo decennio si sono susseguiti diversi studi che hanno indagato il ruolo dei revisori interni a supporto della governance pubblica (Enofe *et al.*, 2013; Ferry *et al.*, 2017; Roussy, 2013). Allo stesso modo, sono stati esplorati i fattori che ne influenzano l'efficacia (Aikins, 2011; Tackie *et al.*, 2016), soprattutto in contesti geografici in via di sviluppo (Alzeban & Gwilliam, 2014; Cohen & Sayag, 2010) che hanno evidenziato la rilevanza di tale funzione nel settore pubblico. Trotman and Trotman (2015) ne delineano anche un profilo sociale, a salvaguardia dell'interesse pubblico.

Dall'analisi della letteratura internazionale emerge come ci siano significative differenze rispetto al ruolo, all'efficacia e agli ambiti di rischio della funzione di Internal Auditing tra i diversi paesi in relazione alle sfide prioritarie da affrontare. Fattori quali la probabilità e magnitudo dei rischi ambientali e di corruzione, nonché i modelli di finanziamento e il livello di *capacity building* sono alcuni esempi di elementi chiave nell'orientamento dello *scope* della funzione di Internal Auditing, oltre ovviamente alle richieste della normativa. Ad esempio, le organizzazioni sanitarie di paesi europei quali Danimarca, Grecia, Italia, Olanda, Polonia, Portogallo e Romania e australiani tipicamente implementano la funzione di Internal Auditing partendo dall'esigenza di migliorare la gestione dei rischi operativi (rischio clinico). Al contrario, le organizzazioni sanitarie di paesi quali Giordania, Indonesia, Tanzania, Nigeria, Zimbabwe che devono affrontare importanti sfide legate all'alto tasso di corruzione e mancanza di trasparenza, orientano la funzione di Internal Auditing alla gestione dei rischi di *compliance*, oltre che alla gestione dei rischi operativi legati alla mancanza di personale competente (Brown *et al.*, 2015; Rodakos *et al.*, 2021; Rumapea *et al.*, 2019; van Gelderen *et al.*, 2017).

Un esempio emblematico dell'approccio alla funzione di Internal Auditing dove il focus è quello di assistere il vertice strategico nel governo della sicurezza dei pazienti è quello delle organizzazioni sanitarie olandesi. Interviste, analisi documentale e *site-visit* alimentano Internal Auditing multidisciplinari, strutturati e approfonditi in grado di apprezzare anche segnali *soft* legati alla cultura della sicurezza (ad esempio problemi di fiducia e di comunicazione). Le attività di miglioramento che vengono identificate inseguito all'audit vengono inseriti nei sistemi di programmazione e performance management (van Gelderen *et al.*, 2017). Sia la leadership strategica che a livello di unità organizzativa ha un ruolo attivo nella promozione degli audit come un'opportunità per il personale di imparare dai problemi di sicurezza (Gelderen *et al.*, 2017).

Al contrario, quello delle organizzazioni sanitarie giapponesi, è un esempio di Internal Auditing a supporto della continuità operativa per aumentare la resilienza sanitaria in uno dei paesi al mondo più soggetti a disastri naturali.

Gli audit mirano alle attività che si svolgono durante un disastro per migliorare la continuità dell'erogazione della medicina in caso di calamità (Kajihara *et al.*, 2018).

15.3 Policy regionali all'introduzione dell'Internal Auditing nella sanità italiana

Nel nostro SSN, analogamente a quanto avvenuto in altri sistemi sanitari, le prime forme di audit si sono sviluppate con l'affermazione dell'*Evidence-Based Medicine* e sono, in principio, strettamente legate alla dimensione clinica. Viene, in primo luogo, introdotto il concetto di *medical audit* volto all'analisi critica sistematica dell'assistenza medica e il relativo impatto sulla qualità di vita dei pazienti (Roberts, 1989). Successivamente, vi è stata un'evoluzione del concetto in *clinical audit*, il quale sposta l'attenzione sull'assistenza sanitaria (Hughes, 2012). Lo spostamento di accento dall'assistenza medica a quella sanitaria riflette il progressivo superamento nei servizi sanitari della visione «medico-centrica» a favore di un approccio multidisciplinare, che tiene conto ed è un segnale dello spostamento da approcci centrati sui comportamenti professionali ad approcci focalizzati sulla centralità del paziente e sulla visione per processi, ponendo le basi per quello che poi verrà configurato come Internal Auditing. In questo senso, è possibile interpretare il riconoscimento dell'importanza delle attività di Internal Auditing a supporto delle funzioni di *clinical governance* e di *clinical risk management*.

A livello regionale è emblematica l'esperienza della Toscana che nel 2005 introduce un audit di processo finalizzato alla revisione di eventi significativi, aventi per obiettivo l'individuazione delle criticità organizzative e le relative ipotesi di miglioramento (Decreto Regione Toscana n. 6604 del 22/11/2005). A livello aziendale, le spinte all'introduzione dell'Internal Auditing sono più strettamente correlate al conseguimento dell'accreditamento istituzionale e di eccellenza e/o alla realizzazione di programmi di *quality assurance* (Rappini *et al.*, 2011). Si tratta, tuttavia, di esperienze circoscritte e per lo più legate all'affermarsi di *best practice* nelle comunità professionali. Solo recentemente, l'affermazione della pratica dell'Internal Auditing in sanità si lega al sistema dei controlli interni e si consolida con l'implementazione dei «Percorsi Attuativi della Certificabilità» (PAC) che, con il DM 17/9/2012, introducono per gli enti del Sistema Sanitario Nazionale l'obbligo di certificazione dei propri dati e dei propri bilanci, che deve essere verificata annualmente attraverso la revisione contabile del bilancio. Le aree individuate dal decreto ministeriale introduttivo sono: (i) immobilizzazioni; (ii) rimanenze; (iii) crediti e ricavi; (iv) disponibilità liquide; (v) patrimonio netto; (vi) debiti e costi.

Le regioni, pertanto, sono state chiamate a implementare le azioni e gli

strumenti necessari al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali, per garantire il rispetto dell'obbligo introdotto dalla normativa. Il focus delle attività di analisi del rischio svolte dalle funzioni di Internal Auditing così costituite, almeno in prima istanza, ha coinciso con le aree critiche individuate dai PAC.

L'analisi documentale finalizzata a mappare le azioni messe in atto nei diversi contesti regionali e, in particolare, la normativa rilevante in materia di Internal Auditing in sanità ha evidenziato che, allo stato attuale, è disponibile una normativa regionale apposta solo in cinque regioni (Veneto, Lombardia, Emilia-Romagna, Abruzzo, Sardegna). Nelle altre regioni il riferimento normativo è rappresentato dalla disciplina sull'Internal Auditing nel settore pubblico in senso lato. Un altro dato che emerge è che le principali iniziative sono state intraprese a partire dal 2018. I successivi paragrafi approfondiscono il contenuto delle delibere per le regioni che hanno deliberato in materia. Tali regioni, prese a riferimento per la ricerca, si caratterizzano per una comune tensione di partenza volta alla creazione e gestione di un sistema dei controlli interni in grado di governare i rischi amministrativo-contabili, mentre si differenziano nei percorsi evolutivi e nelle condizioni organizzative di implementazione dell'Internal Auditing.

15.3.1 Veneto

In Veneto, l'implementazione e lo sviluppo della funzione di Internal Auditing è stato caratterizzato da un processo lungo e progressivo, che ha richiesto un percorso formativo e normativo, che risale al 2010, con l'avvio della costituzione di un sistema di controllo interno regionale. Per promuovere una cultura del controllo e l'introduzione di un approccio per processi, è stata organizzata un'intensa attività di formazione che ha coinvolto circa 800 persone, afferenti sia dall'area medica, sia all'area amministrativa. I primi approcci, nati dall'introduzione dei PAC, sono stati fortemente collegati al bilancio. Tra il 2014 e il 2015, è stata condotta un'analisi dei risultati ottenuti fino ad allora e un'analisi e standardizzazione delle procedure più ad alto rischio, che ha portato alla creazione di un modello standard. La funzione di Internal Auditing viene istituita, per la prima volta, nel SSR Veneto, con la DGR n. 3140 del 14/12/2012 e successivamente consolidata con DGR n. 231 del 6/03/2018, con l'approvazione delle linee guida di indirizzo per l'espletamento della funzione, permette ad Azienda Zero³ di essere una delle prime realtà in ambito sanitario che ha introdotto un sistema di Internal Auditing in conformità alle caratteristiche

³ Azienda Zero è la GSA della Regione Veneto ed è caratterizzata da 2 sottosistemi: lavora come azienda, e lavora come GSA. La segregazione di questi due sottoinsiemi è stata oggetto di certificazione.

tradizionali di questa funzione. Anche in questo caso, l'implementazione della funzione è stata accompagnata da un'intensa attività di formazione che ha coinvolto i 12 RIA delle Aziende Sanitarie regionali, i quali hanno partecipato a un master di primo livello in Internal Auditing presso le Università di Verona e di Venezia, al fine di acquisire e uniformare le competenze.

«Vorremmo passare dal concetto di *internal audit* a *control audit*». Dott. Enrico De Gaspari, Azienda Zero.

A partire dal 2019 sono stati introdotti una serie di strumenti a supporto dell'espletamento della funzione di Internal Auditing. La metodologia di lavoro adottata nell'esercizio della funzione è di tipo *risk based* e *process oriented*: prevede il presidio del rischio amministrativo-contabile, del rischio di frode, del rischio di compliance, attraverso una apposita matrice. 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 «facilitatore» al fine di fornire al processo una sua sistematicità. L'applicazione di tale strumento permette di stabilire le priorità di intervento calcolando un *risk scoring*, in base al quale vengono definiti i piani di audit. Il *risk scoring* è calcolato su quattro dimensioni di ugual peso le cui dimensioni presentate in Tabella 15.1: dimensionamento, rischio, organizzazione, sistema dei controlli

Tabella 15.1 **Calcolo *risk scoring***

Dimensionamento	Significatività del processo per il raggiungimento degli obiettivi aziendali
	Livello di centralizzazione/decentralizzazione
	Livello di sicurezza, adeguatezza e stabilità del sistema informatico
	Grado di informatizzazione del processo
	Impatto dei volumi generati dal processo nel bilancio aziendale
Rischio	Grado di criticità per l'alta direzione
	Rilevanza ai fini dell'anticorruzione e per l'immagine aziendale
	Discrezionalità
Organizzazione	Numero di strutture coinvolte nel processo
	Impianto organizzativo a supporto del processo
	Modifiche apportate al processo negli ultimi 3 anni
	Livello di segregazione
	Livello di specializzazione del personale coinvolto
	Livello di <i>turnover</i> del personale negli ultimi 24 mesi
Sistema dei controlli interni	livello complessivo di affidabilità dei controlli interni esistenti

Fonte: Interviste rielaborate dagli autori

interni. La valutazione è fondamentalmente basata sul livello complessivo di affidabilità dei controlli interni esistenti.

Gli strumenti sviluppati internamente – con una modalità «homemade» – hanno permesso di omogeneizzare le procedure per lo studio dei processi, mediante lo sviluppo di una matrice standard; delle attività di *risk assessment*, mediante la matrice del rischio; della rendicontazione delle attività svolte, mediante la predisposizione di un modello di audit report finale standard.

Ogni azienda, seguendo le linee guida fornite annualmente da Azienda Zero, predispose il proprio piano di audit e in più svolge una revisione limitata del PAC, per la quale i RIA vanno in un'azienda diversa da quella di loro afferenza, supportati da due esperti dell'area oggetto di audit. Per l'esecuzione di tale attività, vengono definite delle istruzioni operative ben precise e viene fatta un'attività di formazione.

La funzione di Internal Auditing, attualmente, è collocata alle dirette dipendenze della direzione amministrativa di Azienda Zero e afferisce alla UOC «Internal Audit e controlli delle Aziende SSR». Le articolazioni aziendali della funzione di Internal Auditing, che rispondono funzionalmente alla UOC centrale, sono tipicamente collocate in posizione di staff alle direzioni amministrative delle aziende sanitarie. Tuttavia, il sistema attuale sta attraversando una fase di cambiamento, che vede l'introduzione di un nuovo livello di coordinamento tra Azienda Zero e la Regione, che avrà il compito di occuparsi di attività fino ad ora non presidiate. Siffatto cambiamento modificherà il ruolo centrale adesso rivestito da Azienda Zero e anche la collocazione organizzativa della funzione – all'interno di Azienda Zero – nella quale passerà ad essere una funzione in staff alla Direzione Generale.

La figura principale coinvolta nella funzione è il RIA, coadiuvato da figure afferenti all'area da presidiare. Il successo principale raggiunto è rappresentato dalla creazione di un rapporto di fiducia all'interno delle aziende, grazie al quale l'Internal Auditing è stato percepito come uno strumento per il miglioramento e non come un mero «controllore».

In prospettiva, la Regione sta lavorando alla predisposizione di un manuale delle procedure in uso e alla definizione di standard per le procedure contabili, con l'obiettivo di elaborare un set di standard minimi regionali di controllo generali e per procedura ed il modello di sistema di controllo interno. Inoltre, si mira a migliorare il dialogo con i vari interlocutori aziendali coinvolti nella gestione del rischio (RPCT, RSPP, Clinic Risk), coinvolgendo le direzioni e le rappresentanze sindacali per favorire una maggiore componente strategica e coordinamento delle funzioni di controllo. Si intende, inoltre, includere categorie di rischio (es. cyber risk, rischi legati alla privacy) finora non monitorati dalla funzione Internal Auditing e utilizzare strumenti di analisi dei big data per arricchire il sistema informativo e la capacità di utilizzo dello stesso.

15.3.2 Lombardia

La Legge Regionale n. 17 del 4 giugno 2014, emanata dalla Regione Lombardia, disciplina il sistema di controlli interni per gli enti facenti parte del sistema regionale. Tra questi rientrano anche gli enti sanitari, rappresentati da 27 ASST, 8 ATS, 4 IRCCS e AREU. L'articolo 1 della legge regionale prevede, inoltre, la costruzione di una Rete degli uffici di Internal Auditing degli Enti del Sistema Regionale e il sostegno alla loro formazione. Nel 2019, la normativa viene aggiornata, stabilendo che l'Internal Auditing debba riportare direttamente all'organo amministrativo di vertice, al fine di garantire il rispetto del requisito di autonomia.

Un ulteriore passaggio importante è rappresentato dalla Legge Regionale n. 13 del 28 settembre 2018, la quale ha istituito l'Organismo Regionale per le Attività di Controllo (ORAC) con la funzione di «coordinare la rete degli uffici degli enti del sistema regionale che svolgono attività di audit interno, assicurando adeguate forme di coordinamento, impulso, condivisione di buone pratiche e dotazione di strumenti finalizzati a rafforzare il ruolo e a sostenere l'attività degli organi di controllo decentrati negli enti del sistema regionale, garantendone l'indipendenza e la terzietà e favorendo l'integrazione tra organismi, attività e strumenti di controllo centrali e decentrati» (art. 3 comma 1, lettera h).

«La funzione di ORAC è fondamentalmente quella di consolidare e monitorare la rete dei RIA per lo sviluppo e la condivisione di buone pratiche». Avv. Umberto Fantigrossi, Componente ORAC, Regione Lombardia

ORAC ha il potere di accedere a qualsiasi documentazione ed effettuare istruttorie e verifiche ispettive di propria iniziativa o in risposta a segnalazioni esterne. Può, inoltre, fornire raccomandazioni e verificarne il rispetto. Inoltre, per supportare l'attività di Internal Auditing degli enti regionali, ORAC ha investito molto nell'attività di formazione. Sono state organizzate diverse attività formative volte, in primo luogo, a sensibilizzare circa la rilevanza della funzione di Internal Auditing e, in secondo luogo, a fornire gli strumenti necessari all'espletamento della stessa.

«La crescita della consapevolezza del ruolo dell'Internal Auditing all'interno delle strutture sanitarie è un percorso graduale che passa anche attraverso la formazione». Dott.ssa Saveria Morello, Componente ORAC, Regione Lombardia

Infine, ORAC ha sviluppato un sistema di mappatura dell'evoluzione dell'implementazione della funzione di Internal Auditing. Dall'analisi del contesto regionale, emerge un quadro in evoluzione, fortemente influenzato da un lato dalla dimensione delle aziende sanitarie, dall'altro dal grado di recepimento

delle linee guida regionali per l'adozione dei Piani di Organizzazione Aziendale (POAS) approvate con la DGR n. 628 dell'11 aprile 2022. Nelle aziende sanitarie lombarde l'Internal Auditing rappresenta primariamente una funzione di supporto (*assurance*) alla gestione dei rischi economico finanziari e di compliance. Tipicamente risponde funzionalmente e gerarchicamente alla direzione generale aziendale, mentre in alcuni casi la funzione è inserita in staff alla direzione amministrativa ed eccezionalmente in staff alla direzione sanitaria (solo in un caso). Le linee guida POAS in merito alla funzione di Internal Auditing stabiliscono «la necessità di attuare una netta segregazione con conseguente esclusione della sovrapposizione dell'incarico di RIA con lo svolgimento delle attività di controllo di primo livello e, in generale, con incarichi di tipo gestionale». Pur restando salva la possibilità di cumulo di funzioni ritenute affini, si raccomanda che «l'attività del RIA non assuma un carattere residuale ed ancillare rispetto ad altre attività prevalenti» e che «il RIA disponga comunque di una dotazione specifica di risorse interamente dedite all'attività di Internal Auditing ed appositamente formate, adeguata a garantire l'assolvimento dei propri compiti». Ciò nonostante, la mappatura condotta da ORAC nella seconda metà del 2022 ha evidenziato come sebbene la maggioranza delle aziende sanitarie pubbliche della Regione (57,5%) si sia dotata di una struttura autonoma di Internal Auditing, solo in un caso il RIA svolga questa funzione in modo esclusivo (il tempo dedicato all'Internal Auditing va dal 12% negli IRCCS al 24% nelle ASST).

In tutte le altre organizzazioni vi è un cumulo di funzioni, afferenti principalmente all'area legale, della corruzione e trasparenza e del controllo di gestione. Questo forte legame con le attività di prevenzione della corruzione, di garanzia del rispetto degli obblighi di trasparenza, di accreditamento istituzionale e di promozione della qualità orientano la prospettiva del RIA. Tale mappatura ha inoltre mostrato i primi benefici dell'investimento in formazione, mostrando situazioni maggiormente strutturate e consolidate, segno di una crescita del livello di comprensione del ruolo di supporto che l'Internal Auditing è chiamato a svolgere.

«Siamo impegnati a cambiare la prospettiva dell'Internal Auditing da costo a investimento per il futuro, anche attraverso lo sviluppo dell'expertise dei RIA delle aziende sanitarie lombarde». Dott.ssa Simona Piazza, Componente **ORAC**, Regione Lombardia

Il maggiore engagement a livello delle aziende sanitarie ha indotto inoltre un ulteriore fabbisogno di formazione e di strumenti operativi. Il commitment e il rapporto con la Regione rappresentano un riferimento di grande importanza per i RIA per colmare tale fabbisogno di conoscenze e competenze emergente dalle diverse situazioni. Questo conferma la rilevanza della rete consolidata e

presidiata centralmente dalla Regione attraverso ORAC, luogo per lo scambio di esperienze, di metodologie e di strumenti.

«Il nostro sforzo è aiutare le aziende sanitarie a servirsi dell'Internal Auditing e non subirlo». Dott. Enrico Gasparini, Componente ORAC, Regione Lombardia

15.3.3 Emilia-Romagna

In Emilia-Romagna, l'istituzione di una funzione di Internal Auditing all'interno di ciascuna azienda sanitaria è disciplinata dalla Legge Regionale n.9 del 16 luglio 2018, come prima forma di risposta all'introduzione dei PAC. Tale Legge Regionale attribuisce all'Internal Auditing i seguenti ruoli: i) controllo, revisione e valutazione delle attività e delle procedure adottate; ii) certificazione della conformità ai requisiti legali, alle linee guida, agli indirizzi regionali e alle migliori pratiche; iii) indicazione delle azioni di miglioramento necessarie per sanare eventuali non conformità delle procedure interne. La funzione è collocata in staff alla Direzione Aziendale, al fine di supportare quest'ultima nelle valutazioni di efficacia e adeguatezza dei sistemi di controllo presenti ai vari livelli. Il focus è principalmente, ma non esclusivamente, sulle procedure contabili. Al fine di promuovere e disseminare le *best practice* a livello regionale, la Regione ha inoltre istituito, senza maggiori oneri a carico del bilancio regionale, un Nucleo di audit regionale con compiti di impulso, raccordo e coordinamento delle funzioni di audit aziendale.

Una recente mappatura delle dieci funzioni/strutture facenti parte del Sistema Sanitario Regionale ha rivelato che, per quanto concerne la strutturazione, l'Internal Auditing rappresenta: una funzione (quattro casi e in un caso rappresenta una funzione interdisciplinare), una struttura complessa (due casi), un gruppo multidisciplinare (due casi), un incarico di funzione (un caso), una componente del board aziendale (un caso). In termini di collocazione all'interno dell'organizzazione, l'Internal Auditing è collocato: in staff alla Direzione Generale (sei casi), in staff alla Direzione Amministrativa (tre casi), all'interno di un gruppo di progetto al servizio della Direzione Strategica (1 caso).

15.3.4 Abruzzo

In Abruzzo, la regolamentazione della funzione di Internal Auditing è contenuta nella Delibera di Giunta Regionale n. 2 del 9 gennaio 2023. In merito alla collocazione organizzativa, il regolamento prevede che l'Internal Auditing sia una funzione aziendale posta in staff alla Direzione Generale che mediante l'adozione di diversi modelli organizzativi può connotarsi come unità organizzativa che abbia come responsabile un dipendente appartenente almeno all'Area dei Professionisti della Salute e dei Funzionari e in possesso di ade-

guate e comprovate competenze in materia di Internal Auditing, revisione contabile e processi amministrativo-contabili e gestionali delle aziende sanitarie. L'organizzazione delle attività è, invece, strettamente legata alle disposizioni del Gruppo di Lavoro Regione/Aziende Usl per il coordinamento delle attività di Internal Auditing, istituito con la Delibera della Giunta Regionale n. 36 del 07/02/2022. Il Gruppo di Lavoro riunisce i RIA delle aziende sanitarie regionali e ha il ruolo di omogenizzare le attività di audit e supportare le modalità operative correnti mediante la definizione di appositi regolamenti o l'individuazione di soluzioni operative, strumenti o metodologie in grado di apportare miglioramenti. Il Gruppo di Lavoro definisce, inoltre, in maniera armonizzata l'oggetto delle attività di audit affinché i piani di audit di tutte le aziende siano allineati e la Regione, alla conclusione dei lavori, possa disporre di documenti omogenei e comparabili. Tuttavia, le singole direzioni aziendali mantengono la facoltà di indicare ulteriori aree ritenute critiche da inserire all'interno dei piani annuali o da svolgere come audit straordinario.

Il RIA di ciascuna azienda è anche chiamato a mantenere aggiornata la propria formazione e a definire e coordinare un piano formativo per la propria struttura.

La delibera, oltre al regolamento regionale per l'attività di Internal Auditing all'interno delle aziende sanitarie, fornisce i modelli standard della documentazione a supporto del ciclo di audit. Questo è costituito dalle seguenti fasi: 1) programmazione delle attività di Internal Auditing; 2) analisi del processo e *risk assessment*; 3) predisposizione del piano di audit; 4) interventi di audit; 5) rapporto di audit; 6) piano delle azioni correttive; 7) attività di follow up. Pertanto, è stato predisposto un modello standard di: (i) lettera di notifica avvio attività di audit; (ii) rapporto di audit; (iii) verbale di audit; (iv) esiti delle verifiche trimestrali; (v) piano delle azioni correttive.

15.3.5 Sardegna

Le modalità di implementazione e conduzione delle attività di Internal Auditing per la Sardegna stanno attraversando una fase di profonda revisione, dando impulso all'efficacia di esperienze pregresse condotte a livello aziendale. La Delibera della Giunta Regionale n. 31/16 del 13 ottobre 2022 ha, infatti, introdotto le linee guida per l'avvio e l'espletamento della funzione di Internal Auditing nel Sistema Sanitario Regionale della Regione Autonoma Sardegna, alla quale viene assegnata una funzione di assurance e consulenza. L'introduzione più rilevante è l'accentramento della funzione in capo ad ARES e all'Assessorato della Sanità con l'obiettivo di omogeneizzare la gestione dei bilanci e la contabilità delle singole aziende. A tal fine, l'Assessorato della Sanità con la cabina di regia svolgerà una funzione di indirizzo e impulso della funzione di Internal Auditing su tutte le aziende sanitarie del SSR, mentre ARES quale supporto

operativo della cabina di regia definirà le linee guida minime a cui gli altri enti sanitari dovranno conformarsi, predisporrà i modelli di riferimento e coordinerà le attività di controllo interno e revisione interna. Le aziende sanitarie regionali sono, invece, chiamate a conformarsi alle indicazioni di ARES, tramite l'attivazione di una funzione che può coincidere o con una struttura organizzativa all'uopo destinata o con l'identificazione di uno o più referenti dell'Internal Auditing, ma che deve essere comunque composta da personale per quanto possibile dedicato esclusivamente allo svolgimento della funzione. Per garantire il rispetto del requisito di indipendenza, il personale dedicato alla funzione di Internal Auditing presso le singole aziende è tenuto a redigere il piano di audit della propria azienda nel rispetto delle indicazioni e degli strumenti forniti da ARES. Tuttavia, non potrà svolgere gli interventi di audit nell'azienda a cui appartiene ma solo nelle altre aziende del Sistema Sanitario Regionale in base alla convocazione e organizzazione del gruppo di audit da parte di ARES, definito in maniera dettagliata e specifica per ogni intervento di audit programmato nell'ambito del Piano di Audit regionale. Quest'ultimo è deliberato dal Direttore Generale di ARES, frutto del consolidamento dei piani di audit delle singole aziende e degli specifici Obiettivi di Audit individuati da ARES.

«La funzione deve coordinarsi in maniera graduale con le altre funzioni di controllo». Dott.ssa Milena Marciacano, RIA, ASL1 Sassari

Viene concessa la possibilità per il personale assegnato allo svolgimento delle attività di Internal Auditing sia nell'ambito di ARES, sia nelle singole aziende di svolgere ruoli e responsabilità addizionali purché la Direzione Aziendale, nella fase di affidamento dei nuovi ruoli e responsabilità, adotti le misure compensative di tutela del requisito dell'indipendenza. Tuttavia, viene esplicitamente menzionata la preferenza che l'incarico di Internal Auditing venga svolto in maniera esclusiva.

Tra i compiti affidati ad ARES vi è anche la definizione e il coordinamento delle attività di formazione, le quali dovranno anche includere una presentazione della funzione di Internal Auditing a tutte le altre funzioni aziendali, al fine di diffonderne la cultura e orientare l'organizzazione verso il miglioramento continuo.

«La formazione rappresenta assolutamente una priorità; in alcuni casi, infatti, la mancanza delle competenze necessarie si è riflessa nella collocazione della funzione all'interno del controllo di gestione per un'affinità di competenze, comportando però una confusione dei livelli di controllo». Dott.ssa Rita Bandinu, Responsabile Settore Programmazione e Controllo di Gestione, ARES Sardegna

La Tabella 15.2 sintetizza lo stato dell'arte delle normative regionali appena descritte in materia di Internal Auditing.

Tabella 15.2 **Stato dell'arte delle normative regionali in materia di Internal Auditing in sanità**

Regione	Riferimento Normativo	Ruolo della Regione	Assetto organizzativo previsto dalla normativa regionale	Mappatura delle modalità di implementazione della funzione
Veneto	Delibera Giunta Regionale n. 3140 del 14/12/2012, aggiornata da DGR n. 231 del 6/03/2018	Indirizzo mediante Azienda Zero	In staff alla Direzione Amministrativa	Formale
Lombardia	Legge Regionale n. 17 del 4 giugno 2014	Coordinamento mediante ORAC	In staff alla Direzione Generale	Formale
Emilia-Romagna	Legge Regionale n.9 del 16 luglio 2018	Coordinamento mediante il Nucleo di audit regionale	In staff alla Direzione Aziendale	Informale
Abruzzo	Delibera Giunta Regionale n.2 del 9 gennaio 2023	Indirizzo mediante un tavolo di lavoro che riunisce i RIA delle diverse aziende sanitarie	In staff alla Direzione Generale	Informale
Sardegna	Delibera Giunta Regionale n.31/16 del 13 ottobre 2022	Indirizzo mediante ARES	In staff alla Direzione Aziendale	Non disponibile

Fonte: Normativa elaborata degli autori

15.4 L'Internal Auditing nelle Aziende Sanitarie: stato dell'arte

L'universo di aziende sanitarie in cui risulta attivata anche solo formalmente una funzione di Internal Auditing è abbastanza limitato. Inoltre, si tratta prevalentemente di esperienze embrionali, con un basso commitment interno, e che nascono piuttosto da una esigenza di uniformarsi alle indicazioni regionali in tema di controlli interni. Le esperienze aziendali oggetto di approfondimento sono pertanto state selezionate nella logica della significatività in quanto percorsi consapevoli ed evoluti di sviluppo dell'Internal Auditing come attività indipendente applicata ai sistemi di *corporate governance*. Attraverso delle interviste a RIA presso strutture in Regioni che hanno deliberato in materia di Internal Auditing in sanità e, in un caso, presso una struttura che ha implementato autonomamente tale funzione, è stato possibile delineare una prima fotografia delle modalità di implementazione e conduzione dell'Internal Auditing nei contesti più avanzati.

15.4.1 Provincia Autonoma di Bolzano: Azienda Sanitaria dell'Alto Adige

Sebbene non vi sia una normativa provinciale in materia di Internal Auditing in sanità, l'Azienda Sanitaria dell'Alto Adige si è dotata autonomamente di una funzione di Internal Auditing con il supporto di una società di consulenza

esterna. Quest'ultima si è occupata della stesura delle procedure finalizzate alla certificazione del bilancio e dello sviluppo di un piano di audit, il quale tuttavia è stato effettivamente implementato con l'entrata in servizio dell'attuale RIA.

La funzione dipende dal Direttore Generale e vede coinvolte, oltre al responsabile, quattro persone. Mentre il RIA vanta un'esperienza pregressa nel settore bancario, gli altri profili, individuati da graduatorie disponibili, non hanno alcuna esperienza nell'ambito dell'Internal Auditing e hanno profili molto eterogenei (un laureato in design, un diplomato in ragioneria, un laureato e un laureando in giurisprudenza). L'obbligo del patentino di bilinguismo rappresenta una barriera per l'individuazione e il reclutamento di profili con maggiore esperienza.

L'introduzione di tale funzione è stata incoraggiata dall'obbligo relativo ai PAC e da alcuni rilievi da parte della Corte dei Conti, che evidenziavano la necessità di condurre un'attività di valutazione dei rischi. Pertanto, il focus dell'attività di audit è stato inizialmente di tipo amministrativo-contabile. L'attuale RIA, appena insediato, ha inoltre condotto un *risk assessment* su tutti gli uffici amministrativi delle Ripartizioni, a valle del quale sono state individuate – e convalidate dal Consiglio – una serie di azioni, a diversa priorità, che saranno implementate entro 48 mesi.

«Attualmente in azienda vi è una maggiore comprensione dei potenziali benefici legati all'attività di Internal Auditing e il suo ambito di interesse si è allargato, sempre limitandosi ai controlli di terzo livello. Rimane esclusa la dimensione strettamente clinica, inclusa nella funzione di governo clinico, composto da personale sanitario che svolge un'attività prevalentemente consulenziale». Dott. Luigi Catafano, RIA Azienda Sanitaria dell'Alto Adige

Un anno fa è stato predisposto un regolamento aziendale per l'Internal Auditing. Tendenzialmente, l'oggetto dei controlli, da un lato, è basato sulla materialità delle voci di bilancio e, in parte, viene individuato mediante un'attività di *risk assessment*. Il piano di audit, che ha un orientamento triennale – con revisione annuale – ed esplicita il perimetro dell'attività, viene, in prima istanza, sottoposto all'approvazione del Direttore Generale. Successivamente, la proposta viene sottoposta al vaglio del Consiglio Gestionale, composto dal direttore Generale, dal direttore amministrativo, dal direttore sanitario e dal direttore tecnico-assistenziale e da tutti i direttori generali delle singole strutture ospedaliere. Infine, si richiede un parere alla Provincia, il cui esito viene comunicato indicativamente entro due mesi dalla richiesta del medesimo. La rendicontazione dell'attività svolta è obbligatoria due volte all'anno: a luglio con riferimento all'attività semestrale, a febbraio con riferimento all'attività annuale.

Manca, tuttavia, la sinergia, la coerenza e l'integrazione – anche dal punto

di vista informatico – tra le diverse funzioni di controllo e con le altre funzioni, anche perché l'Azienda Sanitaria nasce dalla fusione di quattro aziende distinte che tuttora adottano applicativi informativi differenti. L'unica eccezione è rappresentata dal controllo di gestione, che spesso fornisce dati necessari a supportare il RIA.

In prospettiva, l'esigenza principale è quella di maggiore integrazione all'interno dell'azienda e, più in generale, di sviluppo di una tassonomia e metodologia comune a tutte le funzioni di controllo.

15.4.2 Veneto: Azienda Ospedaliera di Verona, AULSS5 Polesana

L'Azienda Ospedaliera di Verona e l'AULSS5 Polesana, in conformità con il modello di Internal Auditing della Regione Veneto, hanno implementato l'Internal Auditing in staff alla Direzione Amministrativa, con dipendenza funzionale da Azienda Zero. Tuttavia, mentre il RIA dell'Azienda Ospedaliera di Verona è impegnato esclusivamente nelle attività di Internal Auditing, il RIA dell'AULSS5 Polesana è assegnato anche alla funzione di affari generali. In termini di background, pur avendo seguito percorsi formativi differenti, vi è stato un allineamento delle competenze mediante la partecipazione al master di I livello su iniziativa della Regione.

Le modalità di svolgimento delle funzioni aziendali si basano sulle indicazioni e sul coordinamento di Azienda Zero, rappresentando quindi un braccio operativo della Regione. Vengono, pertanto, implementati gli strumenti per la mappatura dei processi e per l'analisi del rischio, al fine di definire le aree da presidiare e da inserire all'interno dei piani di audit, illustrate nel paragrafo 1.3.2. Di conseguenza, le modalità operative sono piuttosto uniformi tra le varie organizzazioni, seppur possano sorgere delle differenze legate al livello di commitment delle direzioni.

«La soddisfazione più grande del nostro lavoro si ha quando i professionisti capiscono l'utilità del nostro lavoro e rincorrono per sistemare le cose». Dott. Roberto Tiffi, RIA dell'Azienda Ospedaliera di Verona.

L'area amministrativo-contabile è caratterizzata maggiormente da un approccio proattivo nella gestione dei controlli, mentre le altre aree si caratterizzano per un approccio maggiormente reattivo rispetto alla norma. La dimensione meno presidiata è quella strettamente clinica, di competenza del clinical audit in quanto necessità di conoscenze specifiche.

In prospettiva, è necessario investire ulteriormente nell'engagement delle direzioni, affinché all'interno dell'Azienda – e soprattutto da parte della componente medica – si percepisca l'utilità dell'Internal Auditing per il miglioramento dei processi e la prevenzione dei rischi.

15.4.3 Lombardia: ASST Grande Ospedale Metropolitano Niguarda

L'istituzione della Funzione Internal Auditing dell'ASST Grande Ospedale Metropolitano Niguarda risale al Piano di Organizzazione Aziendale 2008-2010 con definizione dettagliata delle funzioni specifiche nell'ambito del POA 2011-2014. Nel corso del 2015, anche sulla spinta di quanto previsto dalla Legge Regionale 17 del 2014 in tema di controlli interni e dell'impulso regionale alla promozione della Rete degli uffici di Internal Auditing, la funzione Internal Auditing è stata strutturata secondo l'attuale organizzazione. La funzione è in staff al Direttore Generale ed è composta dal RIA (non dedicato esclusivamente a tale ruolo e con background in campo economico) e da persone afferenti a strutture aziendali diverse (amministrative e sanitarie) che possiedono competenze specialistiche proprie delle strutture di appartenenza. Questa organizzazione, che garantisce una maggior conoscenza degli ambiti soggetti ad audit, stante la presenza di operatori della funzione Internal Auditing a conoscenza della materia, necessita di un'organizzazione complessa delle attività anche solo per l'individuazione dei momenti in cui fissare incontri per definire le attività da fare, effettuare audit programmati secondo tempistiche condivise con le strutture oggetto di audit e discutere i risultati finali. Al fine di garantire una maggiore stabilità e una più decisa continuità di azione, nel 2023, la funzione ha visto l'integrazione del gruppo Internal Auditing con una persona assegnata in modo esclusivo e a tempo pieno all'attività.

Il piano di audit prevede normalmente lo svolgimento di 4 interventi l'anno: 2 legati a nuovi ambiti e 2 di follow-up di audit precedenti volti a verificare l'implementazione delle raccomandazioni formulate) Nel 2023 gli audit/follow up sono relativi a: la gestione delle liste d'attesa, la gestione del contratto di concessione, la gestione del ciclo passivo e la gestione delle prestazioni SSN-private erogate dal servizio di assistenza specialistica odontoiatrica in service (quest'ultimo è un «audit straordinario» attivato su richiesta di ORAC).

Inizialmente l'individuazione delle aree da presidiare derivava da un'indicazione del Direttore Generale; attualmente la definizione del piano di audit si basa sull'analisi del *risk assessment* strutturato nel periodo 2016-2019 mediante la conduzione di interviste ai vari responsabili di struttura volte a identificare i rischi legati ai diversi processi e attività svolte, con una condivisione della Direzione Generale. Tale attività si è svolta in primo luogo a livello di strutture amministrative per poi estendersi, con la «riforma sanitaria regionale» e la conseguente acquisizione da parte dell'azienda di attività «territoriali», anche alle attività amministrative più propriamente «territoriali» ed infine all'ambito clinico. Il *risk assessment* aziendale, condiviso e riconosciuto anche dalle altre funzioni/strutture impegnate in attività di controllo, ha permesso di avere una visione più chiara dei rischi complessivi aziendali garantendo uno «strumento di base» utilizzabile per lo svolgimento delle specifiche attività di ciascuna funzione/struttura.

In merito all'integrazione dei controlli interni, nel POAS 2022-2024 è stato istituito un «Comitato di coordinamento dei controlli» presieduto dal Responsabile della Corruzione e Trasparenza che dovrebbe garantire la conoscenza/sinergia tra le funzioni di controllo rafforzando l'intero sistema di controlli interni ed inoltre gli indirizzi di programmazione della Regione per l'anno 2023 prevedono lo sviluppo della gestione del «*full risk based thinking*» assegnando al risk manager il «ruolo di stimolare e supportare le direzioni aziendali/unità operative nelle fasi di analisi e valutazione dei rischi ... al fine di rappresentare i rischi in una visione univoca e prioritizzata» permettendo così di superare la visione «a silos».

«Ad oggi le principali difficoltà derivano dalla necessità di migliorare l'integrazione delle funzioni di controllo aziendali, di migliorare la diffusione interna delle informazioni, di aumentare il livello di conoscenza del ruolo della funzione Internal Auditing all'interno dell'organizzazione aziendale e di rafforzare la collaborazione tra i RIA di aziende diverse. Sarebbe necessario: diffondere le analisi/informazioni più trasversali coinvolgendo la funzione Internal Auditing nella definizione delle strategie; individuare, a livello di ogni struttura aziendale, un «referente Internal Auditing» da coinvolgere in funzione degli audit annuali; individuare le modalità per un maggiore coinvolgimento/sensibilizzazione delle Direzioni aziendali anche attraverso momenti di formazione, condivisione di analisi svolte, ecc.; un coordinamento più capillare a livello regionale per un ulteriore sviluppo della «rete Internal Auditing» con scambi di conoscenze, competenze ed esperienze attuabile, inizialmente, anche semplicemente attraverso una piattaforma informatica comune e condivisa».
Dott.ssa Cristina Angela Caretti, RIA dell'ASST Grande Ospedale Metropolitano Niguarda

15.4.4 Emilia-Romagna: Azienda Sanitaria di Parma

L'Azienda Sanitaria di Parma ha costituito la prima unità interaziendale di Internal Auditing nel 2016, prima che venisse resa obbligatoria a livello regionale nel 2018. La funzione è stata volontariamente collocata in staff alla Direzione Amministrativa. Ciononostante, il rispetto del requisito di indipendenza viene garantito dal posizionamento organizzativo che permette il riconoscimento di ruoli e responsabilità della Struttura e delle sue attività. La persona preposta al ruolo di RIA ha un background di tipo economico, con una precedente esperienza come responsabile del bilancio. Le persone che collaborano all'interno dell'unità hanno profili afferenti all'ambito economico, giuridico e, in un caso, sanitario.

L'istituzione di tale funzione è stata incoraggiata dall'introduzione dei PAC e, nel primo anno di funzionamento, l'attenzione è stata quindi incentrata sulle aree dei PAC. Con il tempo, si è sviluppata una maggiore conoscenza in materia di Internal Auditing ed è aumentato il commitment sia a livello regionale,

sia a livello aziendale (in particolare al vertice), estendendo quindi gli ambiti di interesse. La maggiore enfasi sull'Internal Auditing si è tradotta anche in una continua attività di formazione sull'attività di controllo, volta in primo luogo a consolidare una cultura del controllo. La forte legittimazione attribuita alla funzione di Internal Auditing da parte della Regione e dei vertici aziendali è ritenuta il principale punto di forza del sistema implementato.

Nell'espletamento delle proprie funzioni, il RIA ha un dialogo costante con la Regione – nello specifico con il nucleo di coordinamento regionale – che definisce le linee guida a cui riferirsi. Tuttavia, le aziende sono pienamente autonome nella definizione dei piani di audit e nell'esecuzione delle attività di controllo. La funzione di Internal Auditing si pone al vertice della piramide dei controlli quale unità di regia e coordinamento che ha il compito di presidiare il funzionamento del sistema di controllo interno e di diffondere la cultura del controllo facilitandone il consolidamento.

«Attraverso l'attività di assurance e di consulenza, l'Internal Auditing garantisce che il controllo interno non si identifichi in un'attività isolata effettuata solamente in determinate circostanze ma che tale attività sia svolta in maniera sistematica e frequente dai vertici organizzativi fino alle direzioni periferiche. Il RIA non riveste, quindi, il ruolo di ispettore, in quanto l'obiettivo non è sanzionare in caso di inefficienze, ma individuare delle azioni di miglioramento da implementare entro date tempistiche».

Dott. Michele Malanca, RIA dell'Azienda Ospedaliera di Parma

La programmazione delle attività di audit è basata su un'analisi del rischio a 360 gradi, che non riguarda solo la dimensione strettamente contabile, seppur quest'ultima sia prevalente, ma cerca di individuare le aree più sensibili. Le attività indicate nel piano di audit, il quale ha un orizzonte triennale ma viene rivisto annualmente, riguardano sia gli audit previsti per l'anno, sia i follow up relativi ad audit svolti precedentemente. Ai soggetti coinvolti nei processi oggetto di audit viene inviata una lettera 15 giorni prima dell'inizio dell'attività, previo contatto informale e diretto, nonostante ne siano già a conoscenza in quanto il piano di audit è un documento pubblico. La fase più critica del processo è rappresentata dalla chiusura, la quale coincide con la messa a regime delle azioni correttive. Pertanto, viene fatta prima una chiusura provvisoria, che consiste nella redazione di un report che indica le criticità riscontrate, le raccomandazioni proposte e le relative tempistiche. Questo report viene discusso con il management interessato, a cui si concedono 15 giorni di tempo per apportare delle integrazioni o delle modifiche. Successivamente, si procede alla chiusura definitiva, il cui output è un report che contiene anche la verifica delle azioni correttive da implementare, che saranno verificate in sede di follow up.

L'Internal Auditing è coinvolta anche nei controlli afferenti alla sfera clini-

ca. L'attività di Audit presuppone un'attività di stratificazione del rischio che permette di identificare quali attività sono più esposte e, di conseguenza, sono suscettibili di controllo.

I collegamenti con le altre funzioni sono consolidati e prevedono una più ampia collaborazione sia in riferimento alle attività di assurance, sia in riferimento all'attività di consulenza.

15.4.5 Abruzzo: ASL Teramo

L'ASL di Teramo, come le altre tre ASL della Regione Abruzzo, ha implementato la funzione di Internal Auditing in staff alla Direzione Generale. In coerenza con il regolamento regionale in materia, l'Internal Auditing rappresenta un'unità organizzativa – ma non operativa – guidata da un funzionario appartenente all'Area dei professionisti della salute e dei funzionari e tuttora priva di un'organizzazione ben definita. L'attuale RIA ha un background economico e vanta esperienza da consulente nell'ambito della revisione contabile, certificazione dei bilanci e audit. Da ottobre del 2022, l'Azienda ha iniziato a strutturare la funzione affiancando al RIA un'assistente amministrativa; la dotazione minima «standard» dell'ufficio definita dal suddetto Regolamento, prevede l'assegnazione di un'ulteriore risorsa entro la fine dell'anno in corso.

Nonostante l'afferenza formale alla Direzione Generale, il confronto in merito alle problematiche, alle criticità dell'organizzazione e alla pianificazione dei controlli avviene principalmente con la Direzione Amministrativa. La funzione svolge i controlli di terzo livello e, in maniera residuale, un'attività di *assurance*.

L'organizzazione attuale della funzione di Internal Auditing, risalente al 2022, rappresenta un'evoluzione della prima forma di strutturazione dei controlli interni, guidata da un primo regolamento aziendale volto a pianificare, su base annuale, le verifiche di audit da svolgere.

«Vi è stata una forte spinta da parte della Regione, che rappresenta un interlocutore molto presente nella definizione dei piani di audit e nella rendicontazione delle attività svolte». Dott.ssa Tania Cervellini, RIA dell'ASL di Teramo.

Nell'attuale assetto organizzativo e normativo, l'Internal Auditing aziendale, è in sostanza, dipendente funzionalmente dalla Regione, la quale rappresenta una sorta di capogruppo che definisce, in maniera armonizzata per tutti i livelli di governo, gli obiettivi strategici e programmatici da perseguire. Infatti, la Regione, attraverso il gruppo di coordinamento composto dai 4 RIA delle ASL regionali, definisce le aree sulle quali svolgere i controlli, che sono uguali per tutte le aziende. Vi è però la facoltà, per le direzioni, di definire delle attività straordinarie di controllo o delle analisi extra-piano di audit. La funzio-

ne aziendale definisce, invece, autonomamente le modalità mediante le quali condurre le «verifiche sul campo», gli *audit-test* e l'eventuale campionamento. L'armonizzazione dei piani di audit, organizzati per trimestri, è finalizzata a rendere più omogenei i dati e le procedure a livello regionale. A tal proposito, la Regione ha anche dotato le aziende sanitarie regionali dello stesso software amministrativo per la gestione della contabilità generale e analitica.

La forte spinta da parte del livello regionale ha contribuito a legittimare maggiormente la funzione tra le direzioni aziendali e all'interno dell'organizzazione regionale. Il focus è soprattutto sulla compliance alle procedure dei PAC e sulla verifica contabile dei dati a queste collegati. Il processo comprende, in prima istanza, l'invio di una lettera di avvio audit ai referenti responsabili del processo oggetto di verifica con in copia la direzione strategica aziendale; talvolta, la lettera che informa dell'imminente avvio dei controlli può includere la richiesta di documentazione preliminare a supporto. Successivamente, vengono mappati e analizzati i processi in modo da comprendere la procedura e il funzionamento dei controlli sottesi. Generalmente vengono condotti dei test tramite selezione campionaria al fine di accertare la conformità e l'efficacia delle procedure e delle metodiche adottate rispetto alle disposizioni e agli obiettivi di controllo. Il processo termina con la redazione di un rapporto e di un verbale che sintetizzano l'attività svolta e forniscono l'esito in merito alle «non conformità/problematiche» riscontrate. I documenti prodotti vengono condivisi con i responsabili dei processi oggetto di audit, al fine di definire le azioni correttive e le relative tempistiche, in base alle quali verrà poi pianificata la verifica di *follow up* da parte dell'Internal Auditing. Una volta conclusosi tale confronto, viene predisposto anche il piano delle azioni correttive, il quale indica sinteticamente, tra l'altro, le raccomandazioni e le tempistiche per ogni criticità rilevata. La documentazione che rendiconta l'attività svolta è condivisa con la direzione amministrativa, prima di procedere all'invio alla Regione. Il ciclo di un intervento di audit si conclude definitivamente con il follow-up, volto a monitorare e verificare l'esecuzione delle azioni correttive prescritte nei tempi richiesti. La dimensione finora meno presidiata è quella strettamente sanitaria, che richiede uno sforzo maggiore per far comprendere alla componente medica la rilevanza e il ruolo dell'Internal Auditing.

In prospettiva, si evidenzia la necessità di una maggiore integrazione con le funzioni di controllo e, in particolare, con l'anticorruzione, in quanto allo stato attuale le due funzioni lavorano in maniera distinta. Viene, inoltre, invocata una maggiore sensibilità nel riconoscimento dell'Internal Auditing come funzione che può apportare un grande valore aggiunto nel conseguimento degli obiettivi strategici e programmatici di controllo e quindi di miglioramento della *governance* aziendale e regionale.

15.4.6 Sardegna: Azienda Tutela della Salute – ARES

L'introduzione dell'Internal Auditing presso l'Azienda Tutela della Salute (Azienda territoriale unica su tutto il territorio regionale) nasce, nel 2019, su base volontaristica del direttore amministrativo di allora e del suo successore. L'obiettivo principale era la verifica dell'accuratezza delle informazioni di bilancio e promuovere l'omogeneizzazione dei comportamenti contabili, in quanto per la vastità e densità del territorio interessato dall'ATS, gli stessi fatti amministrativi venivano trattati in maniera differente. La prima esperienza intrapresa ha, infatti, riguardato il controllo delle giacenze di magazzino, interessando un centinaio di magazzini farmaceutici e una quindicina di magazzini economici. Quest'esperienza, che ha portato al recupero di 20 milioni di giacenze, ha contribuito anche ad accrescere la consapevolezza sull'importanza di tale funzione, evidenziando come tanti errori fossero frutto di una scarsa conoscenza dei processi e delle implicazioni legate agli errori nella gestione e contabilizzazione degli stessi. Tale esperienza, nella quale l'Internal Auditing ha svolto prevalentemente una funzione di *assurance*, ha consentito di comprendere meglio i processi, anche mediante una ricostruzione e analisi della documentazione rilevante, e di responsabilizzare maggiormente gli attori coinvolti.

«La scarsa conoscenza in materia, anche da parte delle direzioni generali, e l'implementazione a scopo meramente di compliance si sono riflessi anche nella strutturazione della funzione, che porta il RIA a operare principalmente in solitudine». Dott. Antonio Tognotti, Direttore Dipartimento Risorse economico e finanziarie, ATS Sardegna

Manca, soprattutto, una gestione delle aziende sanitarie secondo una logica per processi, che permetta di comprendere la trasversalità delle funzioni e di tendere verso un obiettivo comune. È quindi necessario investire innanzitutto nella formazione che coinvolga tanto le persone individuate come referenti – in maniera esclusiva – nelle aziende, sia le direzioni amministrative e/o generali affinché siano maggiormente consapevoli dell'importanza della funzione. In secondo luogo, è necessaria una mappatura dei processi: dei processi tipici che interessano tutte le aziende, e anche dei processi che interessano il territorio per le aziende ospedaliero universitarie. Infine, è necessario integrare bene la funzione all'interno dell'azienda perché l'auditor, oltre ad avere tutte le competenze tecniche necessarie, deve essere in grado di instaurare un rapporto di fiducia con i vari uffici per potere collaborare in qualità di consulente e non essere percepito come un ispettore.

La pandemia da Covid-19 prima e il cambiamento organizzativo a livello regionale, disciplinato dalla legge 24 del 2020 hanno arrestato i primi tentativi di

sviluppo e, soprattutto, di diffusione in altri contesti organizzativi, dopo l'esperienza positiva nella gestione delle giacenze condotta su tutto il territorio regionale. Tuttavia con la recente riforma del SSR è rimasta viva l'intenzione di investire su tale funzione, ne sono importanti testimonianze: il riconoscimento ufficiale della funzione nella LR 24/2020, il mandato del sistema di Internal Auditing di tutto il SSR adottato mediante DGR, l'istituzione di una cabina di regia regionale con sede nell'Assessorato della Sanità e il coinvolgendo di Ares nel coordinamento operativo della funzione che ha predisposto un regolamento di Internal Auditing per tutto il sistema SSR. Pertanto, con il nuovo assetto regionale, che vede la cabina di regia regionale come fulcro strategico di indirizzo e impulso e di ARES come supporto operativo delle scelte strategiche della Cabina di regia, che realizzerà coordinando le altre 13 aziende sanitarie locali, di recente il progetto ha ripreso vigore.

La Tabella 15.3 sintetizza lo stato dell'arte dell'implementazione dell'Internal Auditing nelle aziende sanitarie oggetto di analisi.

15.5 Conclusioni

L'analisi delle esperienze di implementazione della funzione di Internal Auditing ha messo in evidenza come la presenza di una regolamentazione a livello regionale contribuisca a una maggiore legittimazione della funzione all'interno del contesto organizzativo aziendale. Alcune Regioni (quali, in particolare, Lombardia ed Emilia-Romagna) ben rappresentano un esempio di applicazione della teoria istituzionale. In esse, la normativa regionale lascia una maggiore autonomia, a livello di singola azienda, nella definizione degli assetti di governance (i.e., collocazione gerarchica e composizione della funzione) e delle modalità operative (i.e., modalità di conduzione del *risk assessment*). Altre regioni oggetto di analisi (Veneto e Abruzzo), invece, rappresentano un esempio di applicazione della teoria dell'agenzia, in quanto la normativa regionale influenza in maniera significativa sia gli assetti di governance della funzione, sia le modalità operative (ad esempio, definizione dei piani di audit; messa a disposizione di strumenti puntuali a supporto delle attività di *risk assessment*).

Per quanto riguarda le prospettive applicative e il *focus*, si evidenzia come quasi nella totalità delle esperienze rilevate, il *trigger* che ha portato all'istituzione della funzione di Internal Auditing è rappresentato dall'introduzione dei PAC ed è, pertanto, di natura amministrativo-contabile. Oltre a tutelare l'azienda dal punto di vista dei rischi economico-finanziari, le funzioni di Internal Auditing analizzate sono orientate a tutelare l'azienda dai rischi di compliance e, tra questi, in particolare, dai rischi di frode e corruzione. Meno presidiati da questa funzione di controlli di seconda parte e di terzo livello, sono i rischi strategici e i rischi operativi (rischio clinico). Se il mancato presidio

Tabella 15.3 **Stato dell'arte dell'implementazione dell'Internal Auditing nelle aziende sanitarie**

Azienda Sanitaria	Collocazione gerarchica Internal Auditing	Assetto Organizzativo Internal Auditing	Focus	Punti di forza	Prospettive evolutive
Azienda Sanitaria dell'Alto Adige	Direzione Generale	RIA preposto unicamente all'Internal Auditing + 4 collaboratori	Amministrativo-contabile. Esclusa dimensione clinica.	Supporto da parte della direzione. Rendicontazione semestrale.	Maggiore integrazione con le diverse funzioni di controllo.
Azienda Ospedaliera di Verona	Direzione Amministrativa	RIA preposto unicamente all'Internal Auditing	Aree critiche in base al risk scoring. Esclusa dimensione clinica.	Coordinamento e indirizzo da parte di Azienda Zero, anche in termini di strumenti a supporto.	Maggiore integrazione componente sanitaria.
AULSS5 Polesana	Direzione Amministrativa	RIA assegnato anche agli affari generali	Aree critiche in base al risk scoring. Esclusa dimensione clinica.	Coordinamento e indirizzo da parte di Azienda Zero, anche in termini di strumenti a supporto.	Maggiore integrazione componente sanitaria.
ASST Grande Ospedale Metropolitano Niguarda	Direzione Generale	RIA assegnato anche ad altre funzioni + 1 collaboratore full-time + collaboratori occasionali	Aree critiche in base al risk assessment strutturato condotto tra il 2016 e il 2019. Esclusa dimensione clinica.	Risk assessment ha coinvolto sia l'organizzazione, sia il territorio.	Funzione interamente dedicata.
Azienda Sanitaria di Parma	Direzione Amministrativa	RIA + collaboratori full-time	Aree critiche, inclusa dimensione clinica.	Collaborazione con la Regione, con la direzione e con le altre funzioni.	Maggiore armonizzazione tra le modalità di implementazione della funzione tra le aziende.
ASL Teramo	Direzione Generale	RIA + 1 assistente amministrativo	Amministrativo-contabile. Esclusa dimensione clinica.	Coordinamento e armonizzazione delle pratiche a livello regionale.	Maggiore integrazione con le diverse funzioni di controllo.
Azienda Tutela della Salute - ARES	Direzione Amministrativa	RIA	Contabile. Esclusa dimensione clinica.	Esperienze su base volontaria hanno contribuito a migliorare i processi e responsabilizzare i soggetti coinvolti.	Maggiore integrazione con le diverse funzioni di controllo. Investimento in formazione per aumentare la consapevolezza aziendale.

Fonte: Interviste rielaborate dagli autori

del rischio clinico sorprende, dal momento che le funzioni di *risk management* e *patient safety management* sono tra quelle storicamente più presenti nelle aziende sanitarie, il mancato collegamento con i sistemi di controllo strategico e di gestione appare, allo stato attuale in linea con quanto sottolineato dalla letteratura internazionale.

Nelle aziende sanitarie, mai come in questo momento di tensione economica, l'efficace gestione delle risorse finanziarie e il raggiungimento degli obiettivi strategici sono di fondamentale importanza. Per garantire la trasparenza, l'efficienza e la conformità normativa, è cruciale stabilire un collegamento solido tra i sistemi di Internal Auditing e controllo strategico. Tuttavia, tale connessione tende ad essere ostacolata da alcuni fattori che richiedono una gestione proattiva.

Primo fra tutti le differenze di obiettivi e focus: il sistema di Internal Auditing si concentra principalmente sulla valutazione e sul monitoraggio dei processi aziendali, identificando i rischi e suggerendo azioni correttive. D'altro canto, il controllo strategico è orientato verso l'analisi delle strategie aziendali, l'allocazione delle risorse e l'attuazione dei piani. Le differenze di obiettivi e focus possono creare tensioni e difficoltà nel collegamento tra i due sistemi.

Inoltre, va tenuto in considerazione che il personale coinvolto nel controllo strategico e nell'Internal Auditing potrebbe avere diverse competenze e conoscenze. Mentre il controllo strategico richiede una visione ampia e una comprensione approfondita dell'ecosistema sanitario, l'Internal Auditing richiede competenze specifiche nell'analisi dei processi e nella gestione dei rischi. Questa disparità di competenze potrebbe limitare la capacità di entrambi i settori di comprendere appieno le dinamiche aziendali e di collaborare efficacemente.

Peraltro, le aziende sanitarie gestiscono una grande quantità di dati sensibili, compresi quelli relativi ai pazienti e alle operazioni finanziarie. La protezione della riservatezza delle informazioni è fondamentale, ma può creare sfide nel collegamento tra il sistema di Internal Auditing e altri *tool* gestionali (tra i quali il controllo strategico e il *risk management*). La necessità di condividere informazioni riservate per un'adeguata valutazione dei rischi può entrare in conflitto con le politiche di riservatezza aziendali.

In tal senso, la mancanza di una comunicazione chiara e tempestiva può ostacolare l'identificazione dei rischi strategici e la messa in atto di azioni correttive tempestive.

Allo stato attuale, la funzione di Internal Auditing, che rappresenta, potenzialmente, un controllo di terzo livello e di seconda parte a tutela sia della direzione strategica, sia delle singole direzioni aziendali, deve ancora guadagnarsi quella credibilità che le permetta di agire come stimolo al miglioramento della performance aziendale e al raggiungimento degli obiettivi strategici e operativi. Perché ciò sia possibile sono cinque potenziali ambiti di azione:

1. promuovere una comunicazione aperta e continua tra la funzione di Internal Auditing e il management strategico e operativo aziendale. Organizzare incontri regolari per discutere delle sfide, degli obiettivi e delle priorità di tutti i settori dell'azienda;

2. investire nella formazione e nello sviluppo delle competenze del personale coinvolto nelle aree di management strategico, operativo e di Internal Auditing e offrire opportunità di apprendimento e di scambio di conoscenze per favorire la comprensione reciproca delle dinamiche aziendali;
3. creare un framework di governance integrato che incoraggi l'allineamento delle attività di Internal Auditing con gli obiettivi operativi e le strategie aziendali. Assicurarsi che i processi di Internal Auditing siano integrati nel processo decisionale operativo e strategico dell'azienda sanitaria;
4. sviluppare politiche e procedure chiare e condivise per la gestione delle informazioni sensibili e la condivisione delle informazioni tra le diverse funzioni. Definire protocolli di sicurezza per garantire la riservatezza dei dati e l'aderenza alle normative relative alla protezione dei dati sanitari. Allo stesso tempo, facilitare la condivisione delle informazioni necessarie per un'adeguata valutazione dei rischi e per supportare le decisioni aziendali;
5. implementare un sistema di monitoraggio e valutazione per valutare l'efficacia del collegamento tra il sistema di Internal Auditing e il risk management e il controllo strategico.

Affrontare in modo proattivo le criticità richiede impegno, collaborazione e adattabilità. L'obiettivo deve essere quello di creare un ambiente in cui il sistema di Internal Auditing, il controllo clinico e operativo e il controllo strategico si integrino in modo sinergico, promuovendo una gestione efficace dei rischi e il raggiungimento degli obiettivi strategici nelle aziende sanitarie.

Ciò al fine di permettere lo sviluppo e il consolidamento di una cultura aziendale in grado di apprezzare e utilizzare fino in fondo il contributo offerto da questa funzione.

15.6 Bibliografia

- Adams M. B. (1994). «Agency Theory and the Internal Audit», *Managerial Auditing Journal*, 9(8), pp. 8-12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Aikins S. (2011). *An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance*, 11, pp. 306-337.
- Alzeban A., e Gwilliam D. (2014). «Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, pp. 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>
- Arena M., e Azzone G. (2007). «Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies», *International Journal of Auditing*, 11(2), pp. 91-114. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2007.00357.x>

- Brown A., Santilli M., e Scott B. (2015). «The internal audit of clinical areas: a pilot of the internal audit methodology in a health service emergency department», *International Journal for Quality in Health Care*, 27(6), pp. 520-522. <https://doi.org/10.1093/intqhc/mzv085>
- Brusoni M., Trincherò E., e Vescia, M. (2014). «La gestione del rischio in sanità: elementi organizzativi e gestionali», in De Matteis R., e G. Vecchio G. (a cura di), *La responsabilità in ambito sanitario*, Cedam.
- Carcello J. V., Eulerich M., Masli A., e Wood D. A. (2018), «The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground», *Accounting Horizons*, 32(2), pp. 121-140. <https://doi.org/10.2308/acch-52046>
- Chambers A. D., e Odar M. (2015). «A new vision for internal audit», *Managerial Auditing Journal*, 30(1), pp. 34-55. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>
- Cohen A., e Sayag G. (2010). «The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisation», *Australian Accounting Review*, 20(3), pp. 296-307. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Cordery C. J., e Hay D. C. (2020). *Public Sector Audit (1st ed.)*, Routledge. <https://doi.org/https://doi.org/10.4324/9780429201639>
- D'Onza G., Selim G., Melville R., e Allegrini M. (2015). «A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value», *International Journal of Auditing*, 19. <https://doi.org/10.1111/ijau.12048>
- DiMaggio P. J., e Powell W. W. (1983). «The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields», *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Enofe A. O., Mgbame C., Osa-Erhabor V. E., e Ehiorobo A. J. (2013). «The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector», *Research Journal of Finance and Accounting*, 4, pp. 162-168.
- Eulerich M., Kremin J., e Wood D. A. (2019). «Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee», *Advances in Accounting*, 45, 100410. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>
- Ferry L., Zakaria Z., Zakaria Z., e Slack, R. (2017). «Watchdogs, helpers or protectors? – Internal auditing in Malaysian Local Government», *Accounting Forum*, 41(4), pp. 375-389. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.10.001>
- Gelderens S., Hesselink G., Westert G., Robben P., Boeijen W., Zegers M., e Wollersheim H. (2017). «Optimal governance of patient safety: A qualitative study on barriers to and facilitators for effective internal audit». *Journal of Hospital Administration*, 6, 15. <https://doi.org/10.5430/jha.v6n3p15>
- Hay D., e Cordery C. (2018). «The value of public sector audit: Literature and

- history», *Journal of Accounting Literature*, 40(1), pp. 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hughes M. (2012). *Clinical Audit. A Manual for Lay Members of the Clinical Audit Team*.
- Jensen M. C., e Meckling W. H. (1976). «Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure», *Journal of Financial Economics*, 3(4), pp. 305-360. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kajihara C., Kono K., Munechika M., Kaneko M., e Sano M. (2018). «Internal Audit for Business Continuity Management System Focused on Procedure Manuals in Hospitals», *Total Quality Science*, 4, pp. 92-98. <https://doi.org/10.17929/tqs.4.92>
- Lenz R., e Hahn U. (2015). «A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities», *Managerial Auditing Journal*, 30(1), pp. 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Nerantzidis M., Pazarskis M., Drogalas G., e Galanis S. (2022). «Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda», *Journal of Public Budgeting*, 34, pp. 189-209. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>
- Rappini V., Trincherò E., e Zavattaro F. (2011). «Lo sviluppo dell'internal auditing in sanità. Tre esperienze di eccellenza a confronto», *Economia & Management*, 6.
- Roberts D. A. (1989). «Working for Patients' the 1989 White Paper on the Health Service: An Over-Review and Commentary», *Teaching Public Administration*, 9(1), pp. 33-40. <https://doi.org/10.1177/014473948900900103>
- Rodakos A., Koutoupis A., Thysiadou A., e Kampouris C. (2021). «A systematic literature review on the implementation of internal audit in European and non-European public hospitals», *Journal of Governance and Regulation*, 10, pp. 336-342. <https://doi.org/10.22495/jgrv10i4siart13>
- Roussy M. (2013). «Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager», *Critical Perspectives on Accounting*, 24, pp. 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>
- Roussy M., e Perron, A. (2018). «New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review» *Accounting Perspectives*, 17(3), pp. 345-385. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/1911-3838.12180>
- Rumapea M., Bagariang N., Hemalli D., Purba P., Jamaluddin, Purba E., Pasaribu D., e Sagala E. (2019). *Evaluation of Internal Control of Payroll System in Hospital*. <https://doi.org/10.1109/ICoSNIKOM48755.2019.9111544>
- Sarens G., e De Beelde I. (2006). «The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions», *International Journal of Auditing*, 10(3), pp. 219-241. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x>

- Schillemans T., van Twist M., van der Steen M., e de Jong I. (2018). «New development: Breaking out or hanging on? Internal audit in government» *Public Money & Management*, 38(7), pp. 531-534. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1527574>
- Soh D. S. B., e Martinov-Bennie N. (2011). «The internal audit function», *Managerial Auditing Journal*, 26(7), pp. 605-622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Suchman M. C. (1995). «Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches», *Academy of Management Review*, 20, pp. 571-610.
- Tackie G., Marfo-Yiadom E., e Achina S. (2016). «Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems», *International Journal of Business and Management*, 11, 184. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184>
- Trotman A., e Trotman K. (2015). «Internal Audit's Role in GHG Emissions and Energy Reporting: Evidence from Audit Committees, Senior Accountants, and Internal Auditors», *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34, pp. 199-230. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50675>
- Van Gelderen S. C., Zegers M., Boeijen W., Westert G. P., Robben P. B., e Woltersheim H. C. (2017). «Evaluation of the organisation and effectiveness of internal audits to govern patient safety in hospitals: a mixed-methods study», *BMJ Open*, 7(7), e015506. <https://doi.org/10.1136/bmjopen-2016-015506>
- Van Peurseem K. (2005). «Conversations with Internal Auditors – The Power of Ambiguity», *Managerial Auditing Journal*, 20, pp. 489-512. <https://doi.org/10.1108/02686900510598849>
- Ziegenfuss D. E. (2000). «Developing an internal auditing department balanced scorecard», *Managerial Auditing Journal*, 15(1/2), pp. 12-19. <https://doi.org/10.1108/EUM000000005305>