Università
Ca'Foscari
Venezia

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Corso di Laurea magistrale in Sviluppo Economico e dell'Impresa - Imprenditorialità e finanza

Tesi di Laurea
in Ragioneria Internazionale Avanzata

I sistemi informativi e il rischio di revisione

Internal ed External audit nelle ULSS Venete

Relatore

Ch. Prof. Giovanni Vaia

Ch. Prof.ssa Chiara Saccon

Laureando

Giulia Rosteghin

Matricola 830703

Anno Accademico 2013 / 2014

Giunta alla fine del mio percorso accademico, ritengo doveroso ringraziare quanti mi sono stati vicini in questi momenti e hanno condiviso con me i sogni e le paure, le gioie e le incertezze, i successi e le delusioni.

Grazie alla Prof.ssa Marcella Lucchetta, alla Prof.ssa Monica Billio, per avermi dato delle possibilità uniche e per aver supportato le mie scelte in questo percorso di laurea magistrale.

Grazie all'azienda ULSS 13 per avermi dato la possibilità di collaborare per esaminare da vicino le procedure di internal audit in un clima di collaborazione ed insegnamento.

Un grazie particolare va alla mia famiglia e ai miei amici, perché hanno creduto in me.

Giulia

INDICE

I. INTRODUZIONE **6**

II. I SISTEMI INFORMATIVI **11**

II.1. L'INFORMATIVA AZIENDALE 13

II.2 IL SISTEMA INFORMATIVO INFORMATICO 16

II.3 IL SISTEMA INFORMATIVO GESTIONALE 20

II.4 IL SISTEMA INFORMATIVO CONTABILE 24

III. L'ANALISI DEL RISCHIO DI REVISIONE **31**

III.1 IL RISCHIO 31

III.2 LE TIPOLOGIE DI RISCHIO 35

III.3 IL RISCHIO DI REVISIONE (AUDIT RISK) 37

III.4 INTERNAL ED EXTERNAL AUDIT 49

EXTERNAL AUDIT 55

III.5 L'IT AUDIT 59

IV. IL RISK AUDIT NELLE ULSS VENETE **66**

IV.1. Le peculiarità delle aziende ULSS e la Regione Veneto 66

IV. 2 AREE CRITICHE E PECULIARITÀ 80

IV. 3 PAC 87

IV. 4 LA METODOLOGIA PROPOSTA: RUOLO INTERNAL AUDIT ED EXTERNAL AUDIT

91

V. CONCLUSIONI **96**

VI. BIBLIOGRAFIA **99**

I. INTRODUZIONE

Il seguente lavoro si propone di analizzare il ruolo del revisore interno e del revisore esterno all'interno delle ULSS della Regione Veneto.
Lo scopo è attenuare i rischi di revisione mediante la stretta collaborazione tra internal ed external audit.

Il presente lavoro nasce da una esperienza di studio-stage maturata all'interno dell' ULSS n. 13 di Mirano-Dolo nel periodo dell'estate 2014 e durante la mia attuale esperienza lavorativa come financial auditor nella società internazionale di revisione Mazars S.p.a

Colgo l'occasione di ringraziare l'azienda ULSS N.13 di Mirano per avermi dato l'opportunità di sperimentare le procedure di account e audit con software gestionali estremamente all'avanguardia per la tipologia d'azienda (SAP/R3), di comprendere le dinamiche delle Unità Locali Socio Sanitarie con la Regione Veneto e gli obblighi a cui sono sottoposte per la fase di pre-consolidamento nel bilancio regionale.
Allo stesso tempo ringrazio l'ufficio e il direttore amministrativo, le dottoresse incaricate all'internal audit per avermi permesso di assistere ai processi di revisione interna.

Il seguente progetto vede protagoniste due tematiche fondamentali: i sistemi di informazione ed il rischio

Erroneamente si correlano, spesso, al concetto di informazione aziendale, solo gli strumenti hardware le applicazioni software che le aziende utilizzano come strumento per la gestione delle informazioni; in questo modo però ci si limita ad analizzare il sistema informatico di un'azienda, definito come l'insieme di strumenti informatici e telematici a supporto delle diverse attività di organizzazione.[1]

Come l'informatica ha modificato l'informativa aziendale e quali sono i principali vantaggi e svantaggi che ha portato nell'analisi di bilancio, quali differenze vi sono tra una pubblica amministrazione e una società per azioni nell'utilizzare un software per la creazione e revisione di bilancio, quali metodologie e linguaggi permettono più efficacemente l'individuazione del rischio: ecco gli interrogativi ed i passaggi logici, che l'accostarsi delle due discipline, mette in evidenza in una riflessione di questo tipo.

La fortissima innovazione tecnologica e scientifica di questi ultimi decenni vede l'informatizzazione come vera e propria rivoluzione metodologica in sempre più settori.
Per comprendere l'impatto dell' informatica sulla quotidianità, è sufficiente porre alcune semplici domande: "Come sarebbe la mia vita senza computer?" o ancora meglio "come posso pagare un MAV?" "Come potrei telefonare ad un mio amico in California?" "Quanto tempo dovrei spendere per reperire informazioni lontane per una ricerca?" "Come sarebbe scandita la mia vita senza un mezzo così veloce che mi permette di gestire, trovare, comunicare in tempi ridotti in tutto il mondo?".
Questi sono solo semplici interrogativi, che un cittadino medio può porsi per comprendere il grande vantaggio che da l' informatizzazione dei servizi.

Il concetto si rafforza, pensando a tutti gli aiuti che l'informatica ha donato alla nostra società: dalla facilità nell'archivio alla ricerca di informazioni nei casi più semplici, alla progettazione di software aziendali, che sono stati veri e propri fiori all'occhiello del management moderno (esempio tipico la gestione kanban della Toyota).

---

[1] M. Tagliavini, A. Ravarini, D. Sciuto (2003), "Sistemi per la gestione dell'informazione", Milano, APOGEO

Si pensi alla creazione di un bilancio in una azienda di notevoli dimensioni, sarebbe ancora possibile trovare un grande libro giornale che rendiconti tutte le operazioni? No.
Per questo motivo anche dal punto di vista legislativo il legislatore italiano (e ancor prima quello europeo) ha introdotto la possibilità di predisporre bilanci e documenti aziendali su supporti informatici, l'unico vincolo è il rispetto delle strutture imposte da bilancio civilistico e la conservazione dei documenti per una durata di dieci anni.

La ratio della legge è molteplice: da un lato vi è l'aumento di una sensibilità ambientale, che prende inizio da un contesto nord europeo, dall'altra vi sono ragioni di spazi per l'archivio che risultano spesso insufficienti, il costo dei formati cartacei, la dimensione temporale che viene completamente diminuita grazie alla velocità e alla facilità nel reperire informazioni.

Per contro il notevole utilizzo dell'informatizzazione e della nuova prospettiva aziendale fa scaturirete una nuova tipologia di problema ossia il rischio.
Nelle ULSS si ha una vasta estensione di processi e tuttavia delocalizzati dall'amministrazione. spesso il personale impiegato è in maggior numero personale sanitario o amministrativo con una cultura dell' audit non ancora in gran parte sviluppata.
Da qui nasce la necessità di avere un passaggio informativo di tipo top down: ossia che il personale amministrativo incaricato alla revisione interna assieme alla società esterna di revisione deve fornire al personale di reparto le conoscenze e le istruzioni per un giusto compimento dei processi e per un razionale passaggio di informazioni all'Amministrazione. L'obiettivo è di raggiungere un quadro veritiero e sintetico della situazione all'interno dei singoli reparti e quindi di una visione globale dell' USL e più in generale della situazione sanitaria veneta.

A tal proposito il seguente elaborato sarà composto da tre macro aree che vedono una panoramica dell'aspetto informativo, della gestione del rischio e della comunicazione

- *"I SISTEMI INFORMATICI NELLA REVISIONE CONTABILE ED IL SISTEMA INFORMATIVO " è una breve introduzione sulle motivazioni, che portano a fare un'analisi di questo tipo. Quindi oltre a spiegare il ruolo dell'informazione in se, si analizza il ruolo dell'informatica in tutte le operazioni di internal ed external auditing. L'importanza di avere piena conoscenza dei sistemi gestionali addottati e in che modo questi possono salvaguardare un giusto compimento delle operazioni. Allo stesso tempo se ne descrive l'assoluta necessità per la corretta gestione dei processi e per un rapido controllo delle operazioni. Inoltre l'utilizzo dell'informatica ha permesso senza dubbio un rapido passaggio delle informazioni aziendali ed è stato un grande aiuto per i controlli. In ultima verrà trattato i del ruolo del sistema informativo all'interno delle aziende ULSS e degli obblighi che l'azienda deve mantenere nei confronti dei terzi e della regione e quindi tutti i modelli e i dati riassuntivi che la Regione Veneto e successivamente il Ministero della Salute richiedono ad ogni singola ULSS per avere una giusta visione di essa.*

- *I RISCHI NELA REVISIONE": analizza l'impatto dell'informatica nella revisione contabile dal punto di vista della prevenzione del rischio. All'interno di una ULSS come all'interno di qualsiasi altra azienda vi sono processi più o meno rischiosi. Sono degni di analisi più accurata quei processi che vanno ad aver maggior impatto positivo o negativo nell'impresa deformandone il risultato in quanto risultano essere o fraudolenti o errati. Si cercheranno le metodologie più idonee e si analizzeranno i processi legati alla individuazione del rischio e al suo contenimento.*

- *LE ULSS VENETE: si propone di analizzare mediante un esempio pratico che si trova al confine tra due realtà: il sistema della Pubblica Amministrazione classica e l'azienda ospedaliera. Ho scelto un'esperienza di studio all'interno di ULSS in quanto è la parte empirica della tesi a testimonianza di quanto detto nei capitoli*

precedenti. La complessità dei procedimenti per mole e obblighi legali e fiscali permette di avere un'ampia panoramica delle scritture contabili e degli obblighi formali imposti dalla Regione Veneto per l'analisi e la creazione del bilancio consolidato. L'analisi all'interno di un'azienda di notevoli dimensioni come viene utilizzato il sistema informatico in tutto l'organigramma per lo scambio di informazioni interne ed esterno: nello specifico la creazione dello Stato patrimoniale, Conto Economico, Relazione sulla gestione, budget, inventari, gestione di magazzino e del ciclo attivo e passivo con il supporto della tecnologia SAP. Alla fine vi sarà una breve valutazione sui rischi connessi e i pregi operativi e il rapporto con l'External auditing. Si premerà nelle analisi dei processi e nelle principali problematiche che si riscontrano nella revisione di queste aziende, avendo una notevole complessità per standard, mission, finanziamenti, numerosità di processi, magazzino centralizzato e le varie unità, i reparti ed il personale addetto.

II. I SISTEMI INFORMATIVI

Senza informazione non c'è progresso e senza progresso non ci sarebbe la moderna economia. il potere informativo lo saggiamo ogni giorno nelle più piccole realtà.

Secondo la sociologia moderna è l'informazione che sta alla base di qualsiasi atto o fatto nella società moderna. senza informazione non ci sarebbe interazione e senza scambio non vi sarebbe alcun tipo di accrescimento e di conoscenza in generale.

Senza un continuo scambio informativo non si sarebbe mai raggiunto il livello attuale.

Famosa è la frase di Isaac Newton "Seduti sulle spalle dei giganti" che ci ricorda l'importanza dell'accumulazione del sapere derivante dal continuo scambio di informazioni che porta ad un continuo accrescimento del sapere.

Dal punto di vista aziendale basta fare un piccolo esempio vicino alla nostra quotidianità per capire come sarebbe la nostra vita senza la possibilità di conoscere la vita d'azienda. Dunque si pensi in un' ottica di cittadino medio medio, ossia di un risparmiatore che vorrebbe investire i propri risparmi. Ci si può immaginare quale investitore decide di conferire denaro in un'impresa senza conoscere l'andamento di questa e quindi senza poter essere informato sul suo bilancio.

Basta ricordare il caso Parmalat ed è facile comprendere la situazione. C'è da dire che in quell'episodio nessun cittadino privo di profonde conoscenze in materia di accounting avrebbe potuto riconoscere la frode.

L'informazione è:
il processo con cui i dati grezzi sono portati in forma intellegibile e hanno assunto un preciso significato nella gestione dell'azienda[2]

[2] Tratto da: "Vivere l'azienda 2", Tramontana

E' una definizione apparentemente semplice, ma è volutamente tratta da un libro del biennio di scuola superiore in quanto rappresenta nel modo più concreto e pragmatico la prima impressione che uno studente di economia dovrebbe avere per quanto riguarda l'informazione in azienda.

E' importante effettuare una prima separazione dei concetti di informatica e di azienda dando le seguenti definizioni:

Un sistema informativo è

un insieme ordinato di elementi che rilevano, elaborano, scambiano e archiviano dati con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni nel momento e nel luogo adatto alle persone che in azienda hanno bisogno, utilizzando la tecnologia più appropriata[3]

Il sistema informativo è composto da dati, procedure, persone, principi e strumenti.

Il sistema delle informazioni è:

l'insieme delle informazioni qualitative, quantitative e monetarie che rappresentano lo stato attuale, passato o prevedibile nel futuro dei fenomeni di interesse dell'azienda[4]

Il sistema informativo automatizzato:

sistema che si basa sull'informatica per il trattamento dei date la produzione delle informazioni[5]

Questi tre sistemi, pur essendo interdipendenti tra loro, costituiscono un unico grande canale di scambio, per raggiungere il fine ultimo ossia lo scambio di informazioni interne ed esterne nell'impresa (azienda o società).

---

[3] Definizione di Camussone (1998)

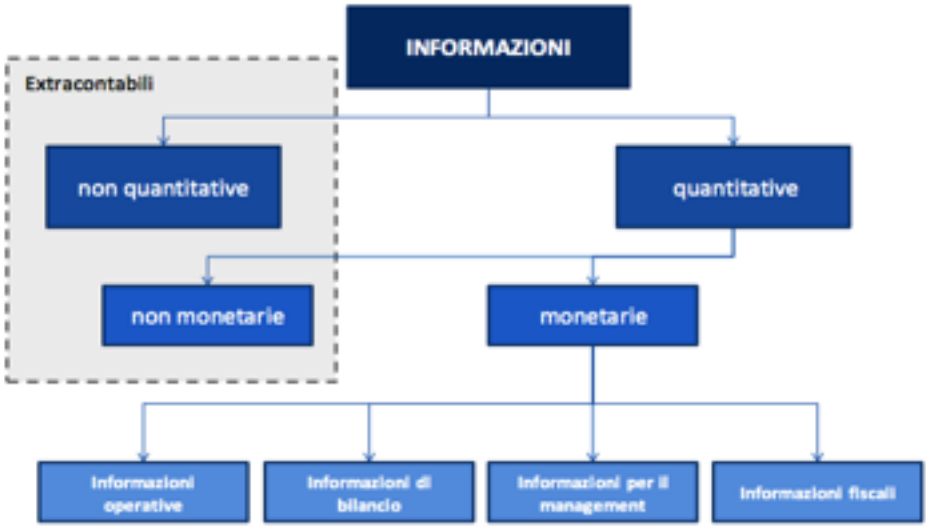
[4] Definizione di Camussone (1998)

[5]Definizione di Camussone (1998)

Da qui la definizione di informazione societaria ossia:

il complesso delle comunicazioni effettuate attraverso qualsiasi canale di diffusione dagli organi di una società per azioni (o da chi comunque può esercitare un influsso rilevante sulle scelte di gestione di tale società) alle varie classi di interesse in essa convergenti (siano destinate alla totalità oppure solo a una parte di esse) e aventi ad oggetto singole operazioni di gestione oppure tutte le operazioni poste in essere in un determinato periodo. [6]

II.1. L'INFORMATIVA AZIENDALE[7]



[6] Tratto da: Massimo Belcredi (1993), "ECONOMIA DELL' INFORMAZIONE SOCIETARIA", UTET Libreria, Torino, pag. 7

7 Fonte: adattato da R. N. Anthony, D. F. Hawkins, D. M. Macrì, K. A. Merchant, Sistemi di controllo-Analisi economiche per le decisioni aziendali, McGraw Hill, 2004.

Il sistema informativo aziendale è definito come[8]:

l'insieme dei processi formali ed informali di raccolta, elaborazione e trasmissione delle informazioni, che attraverso l'utilizzo di diversi elementi-persone, mezzi, tecnici, dati- determinano i procedimenti di produzione dell'informazione finalizzati a soddisfare con efficacia ed efficienza, le esigenze conoscitive interne ed esterne d'azienda

L'informativa è lo strumento che mette in relazione l'azienda con l'ambiente esterno e all' interno permette all'azienda di comunicare con tutte le sue componenti.[9]

Internamente consente la comunicazione tra i vari livelli della gestione del processo produttivo. Essa è fondamentale per comprendere gli effetti economici delle operazioni svolte e governare in modo più efficiente l'impresa.

Dunque affinché un'impresa o azienda possa svilupparsi e continuare a vivere è necessario che abbia un suo sistema informativo anche se più o meno esplicitato.

Si definisce il sistema informativo aziendale come l'insieme:

- dei processi,

- delle risorse,

- delle procedure per la gestione dei rischi aziendali.

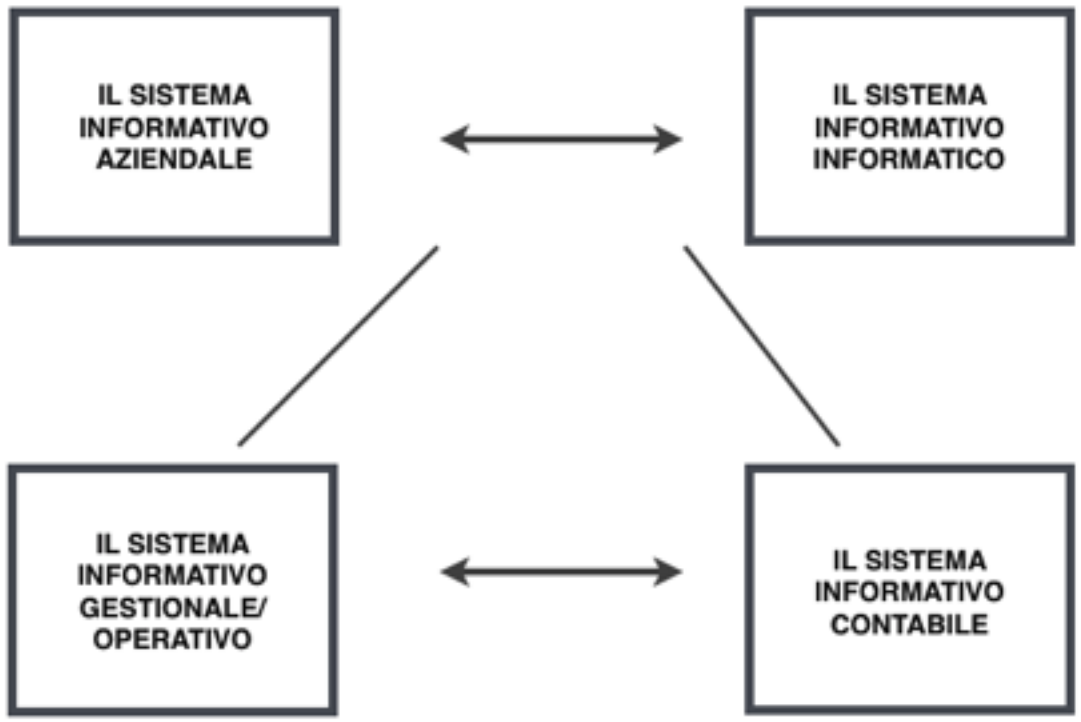
Ogni sistema informativo presuppone la raccolta di informazioni omogenee tra loro secondo un sistema logico.

---

[8] Definizione tratta dagli autori Rugiadini (1970), Camussone (1990 e 1998), Agliati (1996), Marchi (2003)

9 Salvioni Daniela M. (2002), "CULTURA DELLA TRASPARENZA E COMUNICAZIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DI IMPRESA", ISTEI Università Bicocca, Milano. pag. 2

Pensando a qualsiasi realtà aziendale possiamo comprendere la numerosità di dati presenti in azienda in tutti i suoi settori. Per esempio banalmente si pensi alla produzione di un qualsiasi oggetto: prima produrlo è necessario un progetto, il quale conterrà dati fisici operativi, ma affinché il processo sia realizzabile è necessario parlare con l'amministrazione che determina l'ammontare dei costi e le rilevazioni preventivali per la realizzazione e tutti i relativi permessi etc… Se brevemente questa è solo la parte iniziale, è facile immaginare come è complesso la gestione del complesso di informazioni in tutta la fase di produzione e vendita del prodotto, dunque si pensi a questo carico di informazioni per tutti i prodotti presenti in azienda e per ogni processo. Sicuramente non sarebbe possibile la produzione se non ci fosse dialogo tra amministrazione e linea o tra linea e magazzino. Allo stesso tempo sarebbe impensabile che ai nostri giorni e nelle nostre aziende il sistema informativo è l'anima del sistema aziendale e senza di questo non vi sarebbe nessuna attività. Essendo il flusso di informazioni così ampio, risulta impossibile non avvalersi di sistemi informatici in grado di interfacciarsi e comunicare tra loro nei vari step della creazione del prodotto o servizio e della vita in generale dell'azienda stessa.



Il sistema informativo aziendale sottende il concetto di SISTEMA INFORMATIVO INFORMATICO, che rientra a supporto dei due sistemi che compongono l'informazione in azienda ossia: SISTEMA INFORMATIVO GESTIONALE e SISTEMA INFORMATIVO CONTABILE.

In azienda vi sono dunque due tipologie di rilevazione: le rilevazioni contabili ed extra contabili. Le prime utilizzano il conto e le metodologie contabili; le seconde utilizzano altre tipologie come grafici, report, tabelle etc…

II.2 IL SISTEMA INFORMATIVO INFORMATICO

Il sistema informativo informatico aziendale è l'insieme dei software e degli hardware presenti in azienda. Il SII assicura la generazione, l'elaborazione, la circolazione e la memorizzazione delle informazioni su supporti magnetici.[10]

Il sistema informatico si avvale di software e hardware ed è lo strumento di supporto al sistema informativo, esso ne agevola i compiti e permette un'ottimizzazione dell'informazione rendendola:

- velocemente disponibile
- efficiente
- efficace

Il sistema informativo informatico ha ridotto notevolmente il costo dell'informazione, sia dentro sia fuori l'azienda. [11]

---

[10] Definizione tratta da:"

[11] Tratto da Ciambotti (2012), "I sistemi informativi automatizzati a supporto dei processi di direzione aziendale. Ancora un ritardo cronico per le piccole imprese?" Articolo su rivista

In un contesto globalizzato e dinamico e complesso come quello in cui viviamo il sistema informativo informatizzato rappresenta una risorsa fondamentale per l'anima dell'azienda. Esso rappresenta un fattore chiave per incrementare l'efficienza e la competitività di un'azienda sia che essa abbia grandi dimensioni sia per imprese dalle micro, piccole, medie dimensioni.

Proprio le PMI, che negli ultimi anni sono diventate la realtà aziendale più diffusa nel contesto europeo, dovrebbero investire in queste tecnologie che offrono vantaggi molto più evidenti rispetto all'impatto sulle grandi dimensioni.

Le Piccole medio imprese hanno maggiori necessità di diminuire l'*outsourcing* ed internalizzare la produzione, ma anche di essere rapide nel cambiamento delle scelte gestionali e strategiche dell'impresa.

I sistemi informativi informatici offrono molti vantaggi quali:

- velocizzare produzione di informazioni
- maggiore accuratezza
- maggiore tempestività
- diminuzione del costo gestione informazione
- maggiore confrontabili
- maggiore accessibilità

In realtà come quella Veneta caratterizzata da *small entities* è difficile trovare aziende completamente automatizzate nel sistema informativo. Un esempio è la gestione di magazzino. Dal punto di vista del revisore contabile è veramente molto difficile trovare aziende che decidono di implementare il loro sistema di gestione mediante l'utilizzo dei codici a barre o di altre tecnologie che permettono un più accurato controllo della movimentazione della merce e un minor rischio di furto o frode.

Uno dei principali ostacoli che si pongono davanti alla diffusione del IS in Italia e nelle realtà regionali sono i costi iniziali, che spesso non vengono concepiti dall' imprenditore come un investimento ammortizzabile in diminuzione dei costi di gestione e diminuzione dei rischi oltre a tutti i vantaggi sopra elencati, ma come un costo fine a se stesso per l'azienda, casi come un "lusso" necessario solo in alcune parti operative dell'azienda e non in tutte.

Gli attuali sistemi informativi aziendale si avvalgono dell'uso degli Electroning Data Processing (EDP)[12] ossia l'utilizzo di sistemi automatizzati per compiere le operazioni di management. L'uso dell'EDP si estende dal magazzino alla prima nota, fino ad arrivare alla vera e propria stesura di bilancio.

E' ragionevole pensare che, i software a disposizioni delle grandi e medie imprese non sono spesso quelli posseduti dalle micro e piccole imprese: *in primis* per una questione di costi, i*n secundis* per una questione tecnica e di necessità. Si parte da poche centinaia di euro per software che permettono di fare fatturazioni, registri IVA, libri mastro e giornali, inventari, bilancio in formato XBRL, etc, fino ad arrivare a software più complessi e con costi estremamente più elevati.
A tale ragione è immediato vedere come un software contabile mi permette di analizzare nel minor tempo possibile i miei mastri. Lo fa codificandoli con una serie di numeri, che permettono una veloce e semplice ricerca.
Un esempio molto discusso in letteratura è stato per esempio il linguaggio XBRL, cui è mia intenzione fare un breve accenno per comprendere l'importanza, che ha avuto nell'impatto aziendale come nuovo metodo di utilizzo della contabilità.
Il linguaggio XBRL è acronimo *EXtensible Business Report Language.*

---

[12] "Con EDP, acronimo di Electronic Data Processing, ci si può riferire all'utilizzo di sistemi automatizzati per processare dati commerciali.
Tipicamente viene inteso come elaborazione di una grande mole di dati similari automatizzando semplici operazioni ripetitive (fatturazione, emissione DDT, ecc.). Le prime aree di applicazione dell'EDP furono infatti la contabilità, le retribuzioni e i magazzini." tratto da http://it.wikipedia.org/wiki/Electronic_data_processing

Consiste nell' etichettare digitalmente dei dati e delle informazioni che compongono il reporting aziendale. La natura di tale importanza avviene dalla necessità di un miglioramento dell'informativa economico-finanziaria in termini di trasparenza, tempestività, efficienza e comparabilità dei dati.
Istituzioni come IASB, SEC, UE, BC hanno approvato l'utilizzo di tale linguaggio in quanto non è solo un linguaggio elettronico ma ha avuto un notevole impatto sui flussi di comunicazione interni ed esterni delle imprese.

L'Xbrl non impone peraltro la definizione di nuovi contenuti, di nuove regole o di nuovi principi contabili e finanziari, ma prevede la codificazione in un formato digitale degli elementi, delle norme e dei principi già esistenti, contribuendo a migliorarne l'impiego e la comparazione, e introducendo significativi avanzamenti nell'ambito del più complesso processo di comunicazione-economico finanziaria[13]

E' evidente come il linguaggio Xbrl ricopra un ruolo di grande rilevanza nel campo dell'*internal auditing.*
Come detto in precedenza oltre a migliorare la qualità dell'informazione, l' efficienza e di conseguenza anche la capacità analitica. In questo modo si cerca di ridurre risk management.
In tal modo con una semplice etichettatura del processo si assiste ad un vero proprio monitoraggio di questo dalla sua entrata in azienda fino al reporting nelle scritture contabili, tenendo osserva il suo ciclo di vita.
I vantaggi sono innanzitutto (come già più volte detto) una riduzione dei costi di amministrazione dell'intero processo informativo. La dimensione temporale è completamente abbattuta e il controllo risulta continuo.
Dal punto di vista dell' *external auditing* invece sono di notevole vantaggio in tutti quei casi dove il flusso informativo è molto ampio e il controllo esterno è continuo. Ad esempio si pensi ad una PA soggetta ad una continua integrazione dei dati proveniente

[13] Luciano Marchi (2010), "XBRL e informativa aziendale- Traiettorie, Innovazioni e sfide", Franco Angeli

dai vari organi la compongono e alla necessità di pubblicazione dei dati per la trasparenza. In questo caso è necessario uno strumento in grado di dare efficienza, accuratezza e razionalizzazione delle informative.

Xbrl offre un formato elettronico con fruibilità immediata, dando possibilità di fruizione immediata.

Per quanto riguarda il caso aziendale dell' Ulss n. 13 come di tutte le aziende che lo utilizzano, il linguaggio Xbrl ha dato la possibilità di un' immediata ricomposizione di tabelle richieste dalla Regione del Veneto dai documenti classici di informativa.[14]

L'Xbrl è dunque un linguaggi universale applicato per dare una maggiore accuratezza nella confrontabile dei dati nel tempo e nello spazio.

II.3 IL SISTEMA INFORMATIVO GESTIONALE

Gli EDP entrano a far parte della dinamica aziendale dalla seconda metà del 1900. I primi scritti in letteratura appaiono dalla fine del 1968 ad opera di alcuni studiosi della scuola di Boston, per poi espandere lo studio in tutti gli States e in secondo luogo in Europa. In Italia, per esempio, si inizierà a parlare di EDP e di sistemi informativi informatici dopo circa dieci anni dagli studi americani

L'evoluzione dei sistemi gestionali ha fatto moltissimi passi avanti dagli anni 60 ad oggi.

ANNO	IS	FUNZIONI PRINCIPALI
60s	**TPS O EDP**	Supporto azioni più ripetitive
70s	**MIS**	Supporto controllo direzionale con informazioni standard attraverso procedure automatizzate
80s	**DSS**	supporto al top management
90s	**ES**	sistemi in grado di simulare le decisioni umane

[14] La seguente tabella si propone di sintetizzare l'evoluzione dei sistemi informativi soprattutto gestionali nel corso degli anni, evidenziandone la capacità di migliorare l'attività decisionale e gestionale dell'azienda

La vera rivoluzione è nei primi anni 2000. Dalle esperienze passate nascono nuovi sistemi gestionali:

- I sistemi Business Intelligence (BI) che permettono a qualsiasi tipo di livello di management una confrontabilità dei dati nello spazio e nel tempo nei diversi livelli gerarchici.
- Sistemi Supply Chain Management (SCM), Supply Ralationship Management (SRM), Customer Relationship Management (CRM) sono sistemi che nascono dai sistemi BI e ERP ma che si focalizzano su una unica funzione del processo gestionale portando i dati relativi alla pianificazione, produzione e vendita a tutti i livelli gerarchici.

In Italia come negli altri paesi industrializzati si ha una vera e propria informatizzazione del management non più inteso come raro caso, ma è pratica diffusa e reiterata. Tant'è che ad oggi nessun revisore potrebbe pensare di analizzare il bilancio di una società in versione che non sia in versione telematica, ma soprattutto nessuna impresa (comprese le micro imprese e PMI) ad oggi non possiede software applicativi in grado di agevolare e facilitare le operazioni aziendali. Le aziende di micro dimensioni, secondo un'indagine effettuata dall'Università di Urbino nel 2012, presentano ancora gravi lacune sull'utilizzo dei sistemi informativi in quanto per una problematica di costo e soprattutto di cultura poco sensibile all'importanza di questi strumenti, non utilizzano nemmeno per la tenuta della contabilità il software, abbassando notevolmente il livello i informatizzazione delle nostre imprese dalla media europea.

Facendo un passo indietro possiamo ogni azienda è costituita da sistemi gestionali i cosiddetti sistemi EDP possono essere semplici o complessi.

Come detto precedentemente i sistemi informatici si distinguono in semplici e complessi.

Si individuano i sistemi complessi quando il volume dei dati e le operazioni di elaborazioni non appaiono immediate, ma vi è un notevole sforzo nella procedura.

Nel 2010 è stato effettuato uno studio[15] per la creazione di un nuovo sistema di archiviazione presso un'impresa lattiero-casearia in espansione. Essa aveva come principale necessità la raccolta e l'integrazione delle informazioni presenti.

L'azienda ha commissionato la creazione di un nuovo sistema d'archiviazione che va ad integrarsi con gli attuali sistemi ERP di gestione e con i sistemi di informatizzazione e raccolta di dati.

Il risultato è stato un software, che come testimonia l'azienda, è in grado di:

- garantisce strumenti di produttività individuale
- importazione e profilazione automatica dei PDF
- connettore sistemi di posta elettronica
- connettore fax
- possibilità di lanciare eseguibili programmi di comandi
- possibilità di esternalizzazione: connessione con database esterni
- aumento e diminuzione degli utenti in base alle esigenze aziendali
- nuove funzionalità per la archiviazione e gestione documentale
- workflow dei processi
- conservazione sostitutiva

[15] Tratto da:"Una-Piattaforma-per-controllo-qualità.pdf"

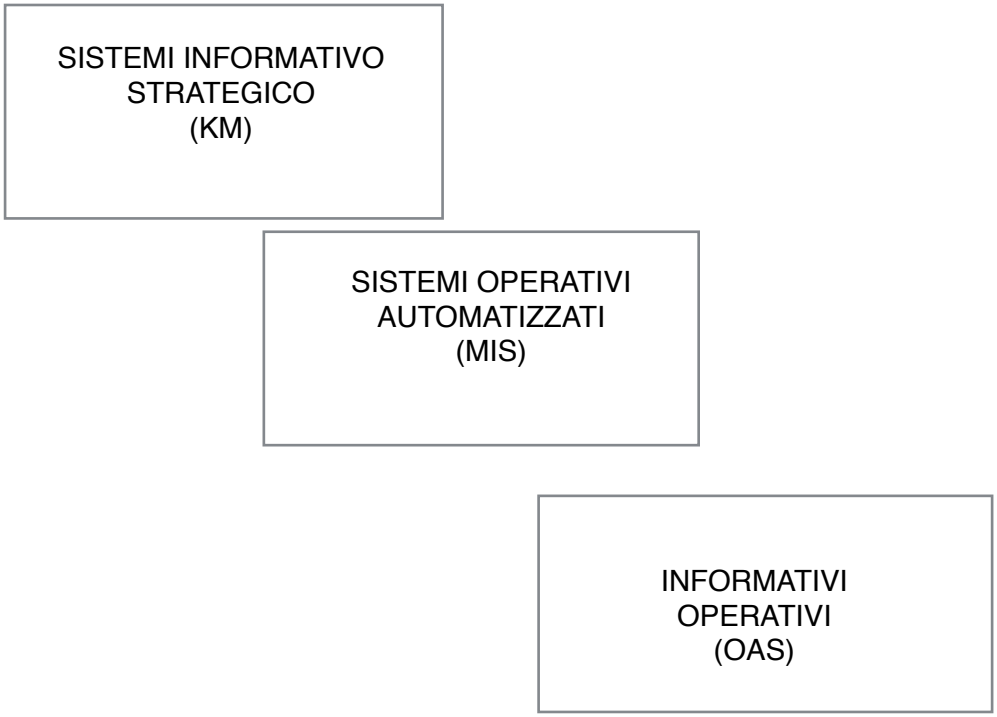
Secondo Anthony e Simon i sistemi informativi informatici aziendali si possono dividere in tre livelli.

In base al punto gerarchico dove vengono utilizzati si dividono in :

- Sistemi informativo operativi: vedono l'elaborazione dei dati di tipo contabile. Sono utilizzati per operazione routinarie e frequenti ma aventi la caratteristica di essere semplici quali la tenuta della contabilità o l'elaborazione delle buste paga etc…

- Sistemi operativi automatizzati sono indirizzati al management di medio livello ossia quello di linea. La loro funzione è quella di assistere al processo di produzione coordinando i fattori ed i tempi di produzione

- Sistemi informativo strategico sono i sistemi che permettono la previsione dei processi previsionali, cercando di dare stime e congetture il meno distorte possibile in modo da avvalersi di essi per scelte di posizionamento, target ed ulteriori scelte che prevedono l'analisi del fattore sociale ed umano.



II.4 IL SISTEMA INFORMATIVO CONTABILE

Il sistema informativo contabile nasce in un secondo tempo rispetto al sistema informativo gestionale ed ha come principale pilastro il conto.

I sistemi contabili si interessano maggiormente di dati quantitativi- monetarie.

Le informazioni contabili si possono dividere in quattro sottocategorie:

- informazioni operative: informazioni che sono necessarie per il corretto e normale svolgimento della vita aziendale.
- informazioni di bilancio e di contabilità generale: il bilancio dell'azienda e i relativi report
- informazioni fiscali: informazioni che sono indirizzate a scopi civilistici e al pagamento di tasse ed imposte
- informazioni di contabilità direzionale: informazioni quantitative utilizzate del management per monitorare la vitalità dell'azienda. Su di esse si basano le scelte strategiche e le previsioni che l'amministrazione prende per dar vita a nuove operazioni o per testare l'efficienza interna.

Dal punto di vista del revisore è il sistema sul quale fare analisi e sul quale avvalersi per il controllo dell'azienda. Esso fa riferimento alle informazioni di bilancio e contabilità generale: al conto.

Secondo gli schemi tradizionali e per consuetudine si utilizza il metodo della partita doppia con le rilevazioni in dare ed avere. Il metodo contabile della partita doppia

Ogni evento da luogo ad una doppia rilevazione: in dare in uno o più' conti e in avere in uno o più' conti in modo tale che per ogni scrittura il totale degli addebitamenti è sempre uguale al totale degli accreditamenti

Il tradizionale mastrino a sezioni contrapposte si vede trasportato dai software COGE in scritture su supporti informatici che facilitano la lettura e la rendicontazione delle singole poste in conti più dinamici e facilmente estraibili e consultabili.[16]

- gli inventari;
- le scritture elementari;
- le contabilità sezionali;
- la contabilità generale;
- la contabilità gestionale;

Il sistema informativo contabile deve:

- rilevare i rapporti con i terzi: fornitori, clienti, prestatori di servizi
- far fronte a quanto stabilito dalla legge in materia di scritture obbligatorie;
- valutare i risultati conseguiti con la gestione, esaminata negli aspetti reddituali finanziari e patrimoniali;
- consentire il controllo della gestione;
- fornire informazione su cui poggiano le loro decisioni a tutti coloro (stakeholder) che sono coinvolti direttamente o indirettamente nell'impresa.

Entrambi compongono il sistema informativo aziendale e vedono e funzionano con sinergia l'uno con l'altro. Mette in contatto l'azienda con gli utilizzatori di bilancio esterni all'impresa. Gli "stakeholders" ossia coloro che traggono interesse nella conoscenza del bilancio aziendale. I motivi posso essere molteplici: da coloro che

[16] Tratto da "Appunti di informatica" unibo.it

portano capitale di credito, ai lavoratori che prestano servizio in azienda, ai *competitors* o ai creditori fiscali, etc…

Tali possono suddividersi in otto macro-gruppi ossia[17]:

- Investitori (attuali e potenziali): coloro che vogliono apportare proprie risorse come investimento all'impresa, aspettandosi una remunerazione al prestito concesso.
- Enti finanziatori: istituti di credito che forniscono denaro per le operazioni imprenditoriali
- Dipendenti: il personale che apporta il proprio lavoro per il funzionamento dell'impresa
- Fornitori: figure per le quali l'impresa può avere debiti e quindi cercano la certezza di pagamento
- Clienti: soggetti che si apprestano ad instaurare un rapporto con l'impresa e che quindi ne devono valutare l'affidabilità.
- Governi- fisco: in Italia a differenza dei paesi anglosassoni non vi è la concezione del doppio binario (ossia bilancio informativo non è ai fini della rilevazione fiscale), ma la tassazione vede come base imponibile i dati iscritti a bilancio.
- Concorrenti: altre imprese presenti nello stesso mercato e che devono monitorare la concorrenza del settore per avere nuovi stimoli e/o per rimanere in vita.
- Collettività

17 Giorgio Simonelli, "Corso di Ragioneria Internazionale Avanzato", Unive (2013)

Il bilancio è la "carta di identità" dell'azienda, è pubblico e deve essere reperito facilmente. La logica di fondo è la necessità di trasparenza.

L'informazione societaria dovrebbe fornire agli operatori economici dati utili per le loro decisioni di investimento.[18]

Dopo gli scandali dei fallimenti dell'ultimo decennio, gli "stakeholders" richiamano il diritto di conoscere in modo più rapido possibile la situazione dell'impresa dove hanno portato il loro interesse. Il modo più rapido? la pubblicazione di bilancio on-line.

Dalle Pubbliche Amministrazione alle società private quotate c'è stato un adeguamento a questa esigenza esterna e quindi vi è stata una vera e propria ricalibrazione dei metodi di rendicontazione, portando dunque ad una nuova visione del bilancio societario, iscritto non più solo per l'azienda, ma soprattutto per la collettività.

Oggi on-line è possibile trovare sul sito del proprio comune un prospetto di conto economico e di stato patrimoniale, allo stesso modo è possibile trovare all'interno del sito della propria regione un bilancio consolidato di tutte le ULSS presenti nella regione e nel sito della ULSS di appartenenza un bilancio proprio. Allo stesso modo un investitore può trovare velocemente e rapidamente il prospetto del bilancio dell'esercizio precedente della società per azioni in cui ha investito.

L'obbligo di omogeneità nelle scritture, permette di comparare i dati per un unico bilancio tra le imprese di uno stesso gruppo (il c.d. bilancio consolidato), ma anche tra imprese esterne.

Ecco che il ruolo del revisore come figura "super partes" inizia ad entrare in gioco: egli deve verificare la correttezza dei metodi di valutazione e di creazione di bilancio nel rispetto dei metodi e delle norme prestabilite.

Nelle società di revisione solitamente esistono due tipi di controllo a questo livello: uno che riguarda la corretta metodologia nelle operazioni di creazione di bilancio dal punto

---

18 Belcredi Massimo (1993), "Economia dell'informazione societaria", UTET

di vista informatico e quindi che riguarda l'aspetto più pratico delle procedure, un altro che ha come oggetto la specifica analisi della corretta metodologia delle operazioni di scrittura di bilancio. Ovviamente nella visione sia di aiutare l'impresa committente nella realizzazione dei documenti, sia nel controllo esterno.

Il revisore non soltanto certifica la validità del bilancio, ma supporta l'azienda con continui aiuti dal punto di vista procedurale nel corso dell'anno contabile.

Alla luce di quanto detto fino ad ora il progetto di propone di analizzare come i sistemi informatici siano fondamentali per la revisione contabile.

In sintesi "il sistema informativo aziendale è l'insieme coordinato delle persone, dei mezzi tecnici e delle procedure con cui si raccolgono i dati che in seguito ad un processo di elaborazione, sono trasformati in informazioni che vengono distribuite sia ai soggetti interni sia ad alcuni soggetti esterni."[19]

Per esaminare tali aspetti ritengo sia necessario compiere un percorso in primis teorico per comprendere gli strumenti adottati e solo in secundis procedere con una verifica su quanto detto utilizzando un'esperienza di studio e lavoro presso un' Unità Locale Socio Sanitaria per evidenziarne particolarità, strumenti e metodi.

Negli ultimi anni il sistema informativo contabile tradizionale ha visto l'aggiunta di un'apparato di informazioni *extra contabili,* che contribuiscono ad avere una visione globale dell'impresa.

Sono informazioni non finanziarie che permettono a imprese di grandi dimensioni di dare un ulteriore illustrazione della loro situazione, permettendo di dare maggior risalto alle qualità dell'azienda oltre a quelle già descritti dai format standard di legge.

Per volontà del legislatore europeo le *no financial informations* sono state integrate nel modello di relazione della gestione in quanto informazioni che per ratio e caratteristiche

[19] Tratto da "Vivere l'azienda 2" di Eugenio Astolfi , Tramontana pag. 182

si possono accomunare alle già presenti nell'art. 2428 del Codice civile (revisionato e modificato con l'emanazione del D.Lgs. n. 32/2007 secondo le volontà Comunitarie).

Le imprese europee di grandi dimensioni devono dunque dare informazioni su:

- diritti sociali,
- diritti ambientali
- diritti umani,
- lotta alla corruzione,
- questioni di corruzione
- informazioni sulle politiche di diversità presenti negli organi direttivi e di controllo

Le *ratio* di tale norma sono:

- aumento della quantità di informazioni
- miglioramento della trasparenza;
- incremento della comparabilità.

Le criticità di questa possibilità per le aziende di grandi dimensioni sta nel produrre informazioni ridondanti o che sviano la vera natura dei dati, provocando delle immagini falsate rispetto alla realtà. Un'altra tipologia di rischio è la confusione che si può andare a creare tra linee guida comunitarie e norme attive nei passi comunitari, per la quale l'unica soluzione è cercare di trovare una rappresentazione più omogenea e comune possibile tra i Paesi degli Stati Membri, mantenendo vive le peculiarità territoriali come sta accadendo in Francia, Spagna, Germania, Svezia e Gran Bretagna.

Tra queste informazioni di natura extra contabile vi sono anche gli indicatori sulla performance. Anch'essi presenti in relazione sulla gestione e anch'essi voluti su linee guida del legislatore comunitario.

Non essendo ancora informazioni di tipo obbligatorio, ma solo di natura volontaria in un'ottica di *integrated report, per* il revisore contabile assume una posizione di secondo piano. Egli deve essere a conoscenza di questa tipologia di informazione, ma non essendo di utilità primaria ai fini della valutazione tecnica dell'impresa, ne prende atto ma si estranea da tutti i rischi che possono essere derivanti da una scorretta rappresentazione, inoltre l'unico intervento che compete al revisore in questa fase è la verifica del criterio di competenza e continuità dell'informazione e della coerenza con i dati rappresentati. In ogni caso la responsabilità è solo secondaria.

In conclusione il revisore contabile, come qualsiasi utilizzatore di bilancio, deve essere a conoscenza di tutte le informazioni riguardanti all'azienda che revisiona.

Queste informazioni possono essere di carattere interne ed esterne. Le informazioni interne sono coloro che caratterizzano il cuore dell'azienda e che passano tra i vari settori all'interna, dando vita ad un corpo comunicativo che riguarda l'attività aziendale. Per quanto riguarda invece l'informazione esterna sono le informazioni che l'azienda volge a terzi e che l'ambiente esterno da all'azienda.

Allo stesso tempo c'è da evidenziare che il revisore deve essere a conoscenza di tutte l'informativa contabile ed extra contabile, ma non è tenuto a voler analizzare l'informativa gestionale.

E' buona norma e prassi che il revisore esterno prima di un intervento si informi oltre che sul core business aziendale anche sull'ambiente esterno dove l'impresa opera per

Inoltre il revisore esterno dovrebbe avere modo di interagire e dialogare sia con il revisore interno sia con gli organismi di vigilanza per avere un quadro più nitido e completo della situazione aziendale.

Per questi motivi l'attività del revisore è continuamente sottoposta a rischi interni ed esterni che dipendono delle informazioni che l'azienda fornisce.

III. L'ANALISI DEL RISCHIO DI REVISIONE

III.1 IL RISCHIO

I sistemi informatici complessi, ossia tutti quei sistemi che permettono un'elaborazione dei dati complessi, devono essere oltre che ben progettati per poter affrontare ogni casistica, devono essere controllati in un periodo di tempo molto breve per consentire l'efficienza del sistema.
In questo modo il revisore oltre ad avere maggiore assicurazione sull'affidabilità ha anche maggiore accuratezza dei dati contabili operativi.

La norma internazionale ISO 31.000 definisce il rischio come:

Scostamento positivo o negativo rispetto alla situazione inizialmente prevista

Il rischio non è un dato certo ma è una stima. Per poter riconoscere un rischio, bisogna essere consapevoli di essere e hindi avere una cultura che permetta di identificarlo. Sarà questo uno dei problemi e delle criticità delle ULSS, dove il personale addetto non è in grado di riconoscere la presenza del rischio.
Per la comprensione del rischio vanno identificate tre fasi fondamentali:

1. L'identificazione
2. La valutazione
3. L'intervento

L'identificazione del rischio avviene mediante l'individuazione della genesi del processo. Ci si deve chiedere se nel compiere l'attività si possono incorrere a dei rischi, individuandone cause e conseguenze. Questo è uno dei motivi per cui in revisione si

cerca la mappatura delle procedure, che permette l'individuazione degli errori nello svolgere le attività e quindi la conseguente individuazione dell'esistenza del rischio.
Una volta identificato il rischio si procede alla sua valutazione tramite la valorizzazione.[20]

Punteggio	Descrizione	Note di Valutazione
1	IMPATTO NON SIGNIFICATIVO	No effetti su immagine aziendale e costi
2	IMPATTO MINIMO	impatto sul' immagine mancate entrate e maggiori costi <50mila Euro
3	IMPATTO DI MINORE RILEVANZA	impatto sul' immagine mancate entrate e maggiori costi <500mila Euro
4	IMPATTO RILEVANTE	impatto sul' immagine mancate entrate e maggiori costi <1milione Euro
5	IMPATTO PARTICOLARMENTE RILEVANTE	impatto sul' immagine mancate entrate e maggiori costi>1milione Euro

Individuata l'esistenza e la valutazione del rischio si cercano le modalità di intervento:
Un rischio in base alla sua valutazione si può:

1. accettarlo
2. trasferirlo
3. evitarlo
4. gestirlo

[20] Tabella sulla valorizzazione del rischio proposta nel testo di Bizzarri, Dario, Jseppi, Roberti, "Lo sviluppo del sistema del controllo interno nelle aziende sanitarie. Come ridurre i rischi amministrativo-contabili e migliorare le performance", FrancoAngeli, Milano

Nel caso di accettazione del rischio, si ritiene che debba andare tenuto sotto controllo in modo da effettuare continui test per cercare di avere un monitoraggio ed una stima del rischio esistente e della sue evoluzione.

Nel caso si decidesse di trasferirlo, bisogna trovare il modo di porre il processo in *outsourcing*. Trasferendo la genesi del processo a terzi se ne trasferisce anche la competenza del rischio, che non pesa più sul bilancio aziendale, ma su quello di terzi.

In caso si volesse gestirlo bisogna adottare delle misure preventive o correttive per diminuirne gli effetti, tramite appositi controlli continui per mitigare e frazionare.

Per questo motivo si sceglie di adottare dei controlli preventivi e/o correttivi.

Si parla di controlli preventivi nell'ottica di facilitare il lavoro del revisore e la più facile individuazione dei compiti: per esempio la segregazione dei compiti o la rilevazione delle procedure o il blocco delle attività mediante password e accessi. Queste sono solitamente attività che in trevigiane vengono descritte all'external auditor e successivamente verificate dall'IT Audit. La segregazione dei compiti è uno dei principali rilevatori di rischio dettata dall'ISACA prevede una vera e propria descrizione della separazione delle competenze di ciascun operatore affinché non ci possa essere un conflitto. Esiste la separazione delle attività di redine e pagamento, oppure di custodia ed informazione. Nella rilevazione delle procedure si richiede all'IT Audit che verifichi il corretto funzionamento del software.

I controlli correttivi riguardano un ulteriore controllo delle attività, un procedimento che permetta l' autocorrezione nelle riconciliazioni ed in tutte quelle procedure rischiose.
Ciò consente di avere da parte dell' *external* e dell'*internal auditor* una maggiore efficacia nello svolgimento delle sue operazioni di controllo: in pratica consente di avere sondaggi di conformità, procedure di validità e tempistiche più efficienti di quanto non si avrebbe con un software no all'avanguardia o non adeguatamente progettato e controllato. In questo caso si avrebbe una limitata assicurazione sull'accuratezza dei dati e non si avrebbe la certezza della loro correttezza.

Ci sarebbe appunto un'incapacità di valutazione corretta della situazione e quindi una mancata affidabilità della piattaforma informatica, che deve essere ricompensata con una verifica manuale dei supporti cartacei e quindi un ulteriore aumento di costo e perdita di tempo.
E' ovvio pensare che in ultima vi deve essere una continua revisione di una divisione tecnica dei supporti informatici.
Per sistemi informatici complessi si posso individuare alcune tipologie di caratteristiche che possono rendere la determinazione dei rischi:

- Scarsità di tracce per interpretare la logica di esecuzione dell'operazione
- uniformità dell'elaborazione dei dati in modo da diminuire l'errore umano di elaborazione del processo
- scarsità di operazioni di funzioni
- errori e irregolarità che si possono commettere umanamente (errori di procedura, di distrazione)
- avvio o esecuzione delle transazioni: in un sistema con organigramma o funzionigramma complesso spesso non c'è l'autorizzazione immediata da parte del sistema di compiere una determinata operazione, ma bisogna attendere o rimandare il contenuto all'utente che dispone di tali operazioni, in questo caso vi è una maggior perdita di tempo di quanto non ci sarebbe col cartaceo.

- continuo bisogno di controllo: sia automatici sia manuali da parte del sistema e del revisore qualora ci fossero grandi dati da elaborare si supporta un tecnico informatico al revisore

Per far fronte ai rischi aziendali è stato necessario creare un framework di controllo integrato che ha come punti principali:

- una concezione di controllo dinamico che vede varie figure di riferimento all'interno dell'azienda
- una segregazione dei ruoli più definita e precisa per non incorrere a sovrapposizioni o conflitti di interesse
- software contabili costantemente controllati e aggiornati
- maggior controlli automatici per avere maggior sicurezza sull'accuratezza dei dati contabili

Il rischio in azienda non è unico, ma è la sommatoria di un'insieme di rischi.

III.2 LE TIPOLOGIE DI RISCHIO

Rischi di impresa e di errata esposizione in bilancio:

Si presenta quando vi è una possibilità di errore nell'esposizione di bilancio di operazioni complesse o per mancata conoscenza dell'iter procedurale informatico o per errori di distrazione o per mancanza di sufficienti informazioni. Vi può essere anche una mancanza o di conoscenza o dell'esistenza di apparato normativo *ad hoc*.

Può essere presente a livello di controllo intrinseco ed estrinseco.

E' possibile che avvenga nel mancato riconoscimento della giusta classe di appartenenza del bene o che non rispetta la voce di bilancio in maniera adeguata come richiesto dai schemi predefiniti dal legislatore.

A questo si collega anche il rischio di impresa che comprende tutti quei rischi che si incorrono quanto non c'è un'attenta analisi o lettura del bilancio e delle operazioni che si andranno ad effettuare.

I Rischi associati ai sistemi informatici:

Sono rischi che nascono da problemi legati ai software e possono dare notevoli distorsioni nell'analisi dei dati aziendali. Il revisore deve dunque essere in grado di prevenirli o comunque di considerarli come eventualità nell'analisi di bilancio.
Essi possono generare rischi di varia natura e di vario livello nei conti.

- Rischio di accesso: l'accesso alle informazioni ai dati e ai programmi può essere effettuato in modo non appropriato rispetto ai ruoli organizzativi e quindi comportare o l'intromissione di personale non autorizzato o fuga di notizie o conflitti di interesse

- Rischio di integrità: rischio che è legato allo sviluppo e alla manutenzione delle applicazioni e delle piattaforme informatiche. Esso riguarda la completezza dell'informazione, alla gestione della sicurezza del software e della rete.

- Rischio di rilevanza: le informazioni apportate non sono rilavanti dal punto di vista aziendali e potrebbero produrre distorsioni dei dati in bilancio o della visione complessiva dell'impresa

- Rischio di disponibilità: il reperimento dei dati può non essere facile in quanto i supporti informatici hanno subito un danno o l'hardware usurato e quindi vi è il rischio di non poter più trovare i dati, le poste salvate e l'archiviazione.
- Rischio del Cyber Crime[21]: è una tipologia di rischio nata nell' ultimo decennio del 2000. Secondo uno studio svolto nel 2010 il Cyber Crime è una tipologia di rischio che coinvolge aziende pubbliche e private di grandi e medio piccole dimensioni. Il crimine informatico include. furti di denaro, frodi, false comunicazioni, furti di identità, furti di proprietà intellettuale, spionaggio industriale, sabotaggi di sistemi,

[21] Tratto da Lisei Barbara, Longhin Irene, Gaiani Ester (2010), "Studio Deloitte- Il CyberCrime ancora un serio pericolo per aziende pubbliche e private. Approccio risk based la soluzione per fronteggiare tattiche di estorsione sempre più sofisticate"

distruzione di dati, riciclaggio di denaro e terrorismo. Le aziende per arginare questo rischio si affidano a sistemi informatici che permettono una sicurezza rispetto agli attacchi hacker, ma non rispetto ai rischi dell'e-business. Si ritiene che per questo tipo di pericolo l'azienda deve monitorare con più accuratezza i sistemi informatici mediante una costante squadra IT ed un più attento controllo delle procedure da parte della team di audit interno ed esterno, in quanto non è possibile calcolare la vera percentuale di rischio, vista la forte imprevedibilità dei fattori.

L'obiettivo ultimo è cercare di arginare il rischio. Uno strumento fondamentale per le aziende nel quale si riversa l'analisi del rischio è la revisione. In revisione il metodo più utilizzato è l'analisi del rischio attraverso la figura dell'auditor tradizionale e la figura dell'IT Audit. Esistono anche per i revisori dei rischi.

III.3 IL RISCHIO DI REVISIONE (AUDIT RISK)

L'obiettivo del revisore è quello di ottenere più informazioni possibile dalla società per ottenere una visione più completa possibile ai fini dell'espressione del giudizio se il bilancio è stato redatto in conformità della normativa in tutti i suoi aspetti significativi.

Un revisore per rispetto del principio ISA 530, che descrive l'obbligo del revisore di entrare in possesso di tutti i documenti probativi al fine di validare il bilancio. Per questo motivo il revisore può fare controlli secondo tre ragioni:

- nel complesso, ovvero scegliendo il 100% degli *items* da esaminare. Questo può avvenire solo quando i numeri sono contenuti e il processo non richiede troppo tempo. Ad esempio nell'analisi dei fondi o dei crediti nelle PMI

- secondo specifiche caratteristiche: si sceglie di esaminare determinati *items* per la loro significatività, per la rilevanza nel bilancio aziendale o nello specifico test che si sta eseguendo. Ad esempio nella verifica di magazzino per avere certezza del peso

della merce in bilancio si procede con a scelta dei codici a maggior valore complessivo e/o unitario

- secondo campionamento statistico: attraverso un programma di estrazione casuale si estraggono degli *items* in base alla loro *performance materialità* e a loro intervallo di confidenza. L'intervallo di confidenza (PM) nel metodo della selezione degli *items* mediante campionamento statistico si definisce come*:*

PM/(1-(DR2[22]^1/PM))

Anche se questa metodologia risulta la più rischiosa in quanto può selezionare *items* che non appaiono legati al core business o poco significativi rispetto all'ambiente aziendale rischiando di portare il revisore a conclusioni errate, è molto utilizzata per verificare le voci residuali. In questo modo si cerca di arginare il rischio di commettere errori di valutazione al bilancio complessivo, cercando di estrarre dei campioni casuali e quindi privi di elementi di scelta soggettivi. Anche la numerosità del campione da analizzare è data da formule matematiche che ne determinano una certa sicurezza sul campione testato rispetto alla popolazione. Si definisce

Numerosità del campione =(Popolazione/I)

dove I (intervallo)= PM/Fattore confidenza

e il fattore di confidenza è uguale a PM/(1-(DR2^1/PM))

Il metodo del campionamento statistico è il metodo più utilizzato dalle moderne società di revisione, in quanto permette di ridurre il rischio soggettivo nella scelta del campione da verificare, che potrebbe apparire distorto o non contenere le caratteristiche significative della popolazione.

[22] DR2 è il rischio di valutazione delle procedure alternative. Vedi pagine seguenti

Il rischio di revisione avviene in presenza:

- di un giudizio errato dal parte del revisore per mancanza di dati o

- per il mancato riconoscimento di errori formali o

- per un mancato distacco tra revisione e management.

Il revisore si trova a dover considerare la presenza del rischio in sede di pianificazione dell'intervento e provvedere alla corretta stima della procedura che va ad analizzare.

Essendo la professione del revisore molto esposta al rischio, nello svolgimento della revisione contabile si deve tenere conto dei principi di revisione che permettono di avere una ragionevole sicurezza sulla correttezza del bilancio e ovviamente di una ragionevolezza certezza che il bilancio sia stato svolto in maniera corretta.

In primo luogo il revisore deve verificare la significatività e la sua correlazione al rischio.

Secondo principi contabili IAS, un'informazione è significativa se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio.

Durante la fase di pianificazione la significatività incide sul livello del rischio di revisione sia dal punto di vista del giudizio al bilancio complessivo, sia analiticamente per ogni singola voce. La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione o imprecisione. Una voce può essere considerata significativa se e solo se l'esame di questa viene fatto in una prima singola valutazione e successivamente rapportata alla totalità. Per decidere se una voce o un insieme di voci è significativo, bisogna valutare insieme la natura e il valore della voce.

Il principio di revisione generale ISA 320 non fornisce una metodologia paradigmatica da utilizzare per poter definire la significatività di un elemento, per questo motivo le

principali società di revisione si sono organizzate con degli strumenti interni ed informali che permettono una valutazione della significatività secondo il senso critico del revisore e la sua esperienza personale.

La significatività di una società viene determinata in fase di pianificazione e , ad eccezione della presenza di shock che cambiano notevolmente le condizioni esistenti, viene portata avanti in tutta la vita aziendale. Per determinare la significatività si fa affidamento su aree stabili dell'esercizio quali:

- totale attività
- patrimonio netto
- totale costi
- totale ricavi
- bilancio di verifica a lordo delle imposte

La procedura per la stima della significatività maggiormente utilizzata è la seguente:

I. Stima preliminare della significatività

Questa prassi deriva dalla dottrina statunitense e vede l'utilizzo di uno dei seguenti metodi:

a) metodo semplice (*Rule of thumbs):* per le voci più significative di bilancio si utilizza un intervallo percentuale predefinito su base teorica per la determinazione degli elementi da valutare come significativi in quanto presentano tale incidenza sulle voci di bilancio analizzate

Elemento di confronto	Range di percentuale significativa
Risultato al lordo di tassazione	5%-10%
Totale Attivo	0,5%-1%
Patrimonio Netto	1%-5%
Ricavi vendite	1%-5%

b) Metodo della dimensione dell'impresa (*Size Method*)

Il metodo della dimensione dell'impresa riprende i parametri illustrati dal metodo semplice (del pollice) e li ricalibra secondo la dimensione dell'azienda che si va a revisionare.

c) metodo della media.

Il metodo della media prende in considerazione più parametri al fine di rendere più attendibile l'analisi, riducendo il rischio di aver utilizzato, al fine dell'analisi, dati che potrebbero distorcere la valutazione in quanto anomali[23].

Parametri	Saldo al 31/12/20xx	Parametro minimo	Parametro massimo	Valore minimo	Valore massimo
	[a]	[b]	[c]	i = a x b	l = a x c
Risultato netto ante imposte	1.000.000	5%	10%	50.000	100.000
Totale Attivo	30.000.000	1%	2%	300.000	600.000
Patrimonio netto	5.000.000	1,00%	5,00%	50.000	250.000
Ricavi vendita	40.000.000	0,50%	1%	200.000	400.000
Totale				600.000	1.350.000
				[d]	[e]
Significatività stimata o preliminare			Minimo	Medio	Massimo
PM			150.000	243.750	337.500
			f = d/4	h = (f più g)/2	g = (e/4)

[23] Dalla tabella tratta da: Pesenato Andrea (2011) "SIGNIFICATIVITA` E RISK APPROACH NELLA NUOVA REVISIONE LEGALE" Articolo su rivista "Amministrazione e finanza" n. 1/2011, si mette in evidenza il rapporto che intercorre tra numerosità campionaria, performance materialità e significatività stimata o preliminare

d) metodo della formula matematica

La significatività stimata attraverso la seguente formula matematica, data da dei coefficienti calcolati a priori e che vengono riportati nella tabella qui di seguito[24]

Significatività stimata= Importo base x Moltiplicatore x Importo aggiuntivo.

Importi di riferimento (in Euro)		Moltiplicatore	Importo aggiuntivo
Superiore a	Inferiore a	X	
0	30.000	0,054	750,00
30.000	100.000	0,029	750,00
100.000	300.000	0,018	1.850,00
300.000	1.000.000	0,0125	3.500,00
1.000.000	3.000.000	0,0083	7.700,00
3.000.000	10.000.000	0,006	14.600,00
10.000.000	30.000.000	0,004	34.600,00
30.000.000	100.000.000	0,00272	73.000,00
100.000.000	300.000.000	0,0019	155.000,00
300.000.000	1.000.000.000	0,00125	350.000,00
1.000.000.000	3.000.000.000	0,00087	730.000,00
3.000.000.000	10.000.000.000	0,00058	1.600.000,00
10.000.000.000	30.000.000.000	0,0004	3.400.000,00
30.000.000.000		0,00027	7.300.000,00

II. Determinazione dell'errore accettabile

Questa seconda fase prevede l'individuazione della soglia di errore esistente, tale da non mettere in discussione la giusta valutazione delle aree di bilancio. Si esegue mediante l'utilizzo di quattro metodi anch'essi di origine anglosassone:

a) metodo oggettivo (*probability proportional to size*): è utilizzabile solo qualore si fosse scelto il campionamento statistico. Consiste nell'applicare una percentuale del 40% a ogni singolo conto.

b) metodo soggettivo: non utilizzato in quanto poco affidabile, prevede una soglia di determinazione d'errore variabile dall' 1,5 a 2.

---

[24] Dalla tabella tratta da: Pesenato Andrea (2011) "SIGNIFICATIVITA` E RISK APPROACH NELLA NUOVA REVISIONE LEGALE" Articolo su rivista "Amministrazione e finanza" n. 1/2011

c) metodo delle partite corrette: è utilizzato dalle società di revisione minori o in casi di revisione poco problematica. Si base sulla riduzione della significatività stimata in funzione del numero di errori.

d) metodo relativo all'ampiezza dei valori libro.

$$((TM)^{1/2})= PJM \times \text{saldo contabile}$$

dove TM è il valore tollerabile riferito ad una classe di valori patrimoniali e PJM è la stima preliminare sulla materialità

III. Risultati delle verifiche effettuate.

Si procede alla verifica di tutte le voci che presentano valore maggiore o uguale all'errore stimato

IV. Determinazione dell'errore previsto o rilevato

In questa fase si proietta l'errore riscontrato nelle voci analizzate e lo si proietta in tutta la popolazione:

$$\text{Proiezione}= \text{Errore del campione} \times \text{valore totale della popolazione}$$

V. Confronto tra errore rilevato e errore stimato

In questa fase il revisore deve trarre le conclusioni: se l'errore verificato è inferiore all'errore stimato, allora può fare affidabilità sul proprio giudizio in quanto il bilancio è ragionevolmente corretto e l'errore di revisione è accettabile, qualora accadesse il contrario il rischio di revisione è molto alto e sta al revisore decidere se certificare evidenziando le incertezze o non certificare.

La significatività è fortemente correlata alla rischio di revisione, in quanto ne determina le sue componenti.

Il rischio di revisione determina l'ampiezza e la misura della significatività; nonché le conseguenti procedure di verifica che il revisore legale andrà ad applicare sia con il metodo del campionamento statistico, nelle società quotate e complesse (da parte delle società di revisione), sia con il metodo critico e professionale, nelle maggior parte delle società di media/grande dimensione non quotate e nelle PMI.[25]

Il rischio di revisione avviene in presenza di un giudizio errato dal parte del revisore per mancanza di dati o per il mancato riconoscimento di errori formali o per un mancato distacco tra revisione e management. Negli ultimi anni si sta facendo riferimento ad una nuova tipologia di rischio descritta nel Decreto 39 del 2010: si fa riferimento all'attività del revisore con il cliente ed i possibili errori che si possono commettere per uno scambio errato di informazioni o per altre questioni di ordine soggettivo che si possono andare ad instaurare tra committente e revisore.

[25] Tratta da: Pesenato Andrea (2011) "SIGNIFICATIVITA` E RISK APPROACH NELLA NUOVA REVISIONE LEGALE" Articolo su rivista "Amministrazione e finanza" n. 1/2011

Il revisore deve tenere conto di tre rischi

- Rischio di individuazione o valutazione (DR): incapacità di individuare i propri errori per mancanza di strumenti. E' il primo livello e riguarda l'errata valutazione del risultato da parte del revisore nei confronti dei test e delle verifiche effettuate. Qualora non si emettesse un giusto giudizio nelle conclusioni, si ha un totale rischio di errore. Si effettuano procedure di validità. Si utilizzano procedure di validità a conferma delle aspettative nella fase di final soprattutto.

A tal proposito si parla di due rischi di valutazione: il DR1 ossia il rischio di errata valutazione della presentazione di bilancio e il DR2 ossia il rischio di errore nella lettura dei risultati dei test e delle altre verifiche alternative.

$$DR= DR1+DR2$$

essendo $DR2 = AR/(IR*CR*DR1)$

$$DR= DR1+ AR/(IR*CR*DR1)$$

- Rischio intrinseco o inerente (IR) : suscettibilità di un'asserzione di contenere un errore e quindi un solo elemento, può comportare l'errata valutazione di tutto il processo. Il procedimento utilizzato per l'analisi di tale rischio è l'analisi delle asserzioni derivanti da questionari e check lista adottate. E' il rischio intrinseco che pesa maggiormente nella valutazione del rischio totale. In base all'entità del rischio intrinseco si decide la tipologia di intervento dell'external auditor da effettuare. E' la conoscenza della società tramite analisi del bilancio e quindi tramite il risultato della gestione all'interno dell'anno. Nel rischio inerente vi possono essere anche situazioni non individuabili dal controllo numerico, ma tramite colloqui con la società nei quali si cerca di capire la correttezza etica del management e delle sue azioni.

- Rischio di controllo (CR): errori in classi di operazioni, saldi contabili per mancato controllo e quindi per una giusta e corretto utilizzo dei mezzi. Bisogna individuare i

punti controllo della società. Come detto precedentemente per arginare e contenere il rischio si effettuano numerosi test. Si valuta il rischio di controllo mediante test di interim come il *walk through,* test che si propone di ripercorrere tutte le fasi di un ciclo, attraverso la raccolta di documenti probatori, per verificarne la correttezza nel procedimento e la validità del rispetto delle norme e della stabilità in caso di shock.

Esiste anche due ulteriori sottocategorie di rischi di revisione e sono i cosiddetti rischi di incarico e il rischio di frode.

Il rischio di incarico riguarda la giusta pianificazione dell' area di lavoro: si raccolgono le informazioni dell'azienda da revisionare, ci si accerta della veridicità delle informazioni e solo successivamente si da al cliente una pianificazione dell'intervento che si effettuerà all'interno dell'intervento d audit. In questa fase si cerca anche di coinvolgere l'IT Audit, per avere un quadro completo ed omogeneo del contesto informativo contabile in azienda.

Il rischio frode è definito come

Qualsiasi atto illegale caratterizzato da raggiro, occultamente e abuso di fiducia. Tali atti non fanno ricorso a minacce di violenza o all'uso della forza fisica. Le frodi sono perpetrate da individui e organizzazioni per ottenere denaro, beni o servizi; per evitare il pagamento o la perdita di servizi o per procurarsi vantaggi personali o aziendali.[26]

Dopo aver descritto i rischi che influenzano il rischio di revisione, è necessario individuarlo. L'approccio più diffuso ed utilizzato in revisione è il cosiddetto *risk based.*

Il *risked based* considera il rischio di revisione come composto delle tre tipologie di rischio. Questo non può mai essere uguale a zero, in quanto risulta una combinazione di fattori che non saranno mai nulla per la loro natura.

[26] Definizione tratta dall'Institore of Internal Auditors

Come si può osservare la relazione aritmetica che collega le tre tipologie di rischio è:[27]

AR= IR*CR*DR

Un altro elemento che il revisore deve tenere conto riguarda il rapporto tra significatività e rischio di revisione. Questi sono inversamente proporzionali: ad un alto livello di significatività corrisponde un basso livello di rischio.

La matrice che identifica la correlazione presente tra il rischio di controllo e il rischio inerente permette di dare delle linee guida al revisore sull'ampiezza del controllo che deve andare ad effettuare, decidendo in base al rischio di individuazione l'entità del controllo.

IR	CR		
	ALTO	MEDIO	BASSO
ALTO	molto basso	basso	medio
MEDIO	basso	medio	alto
BASSO	medio	alto	molto alto

Il fine ultimo del revisore è quello di poter essere sicuro di aver minimizzato il rischio totale di revisione e quindi di poter garantire una veridicità di bilancio al minor costo possibile. Il rischio di revisione per definizione può raggiungere soglia minima del 5% e mai completamente annullarsi. Qualora si riesce a raggiungere con il controllo dei vari fattori (DR, IR, CR) un livello vicino al valore del 5%, permette di considerare il procedimento valido.

[27]Tratto da Ballarin Francesco (2014), "Il campionamento nel processo di revisione" art. su rivista "Il commercialista veneto" n. 217 gennaio/febbraio 2014

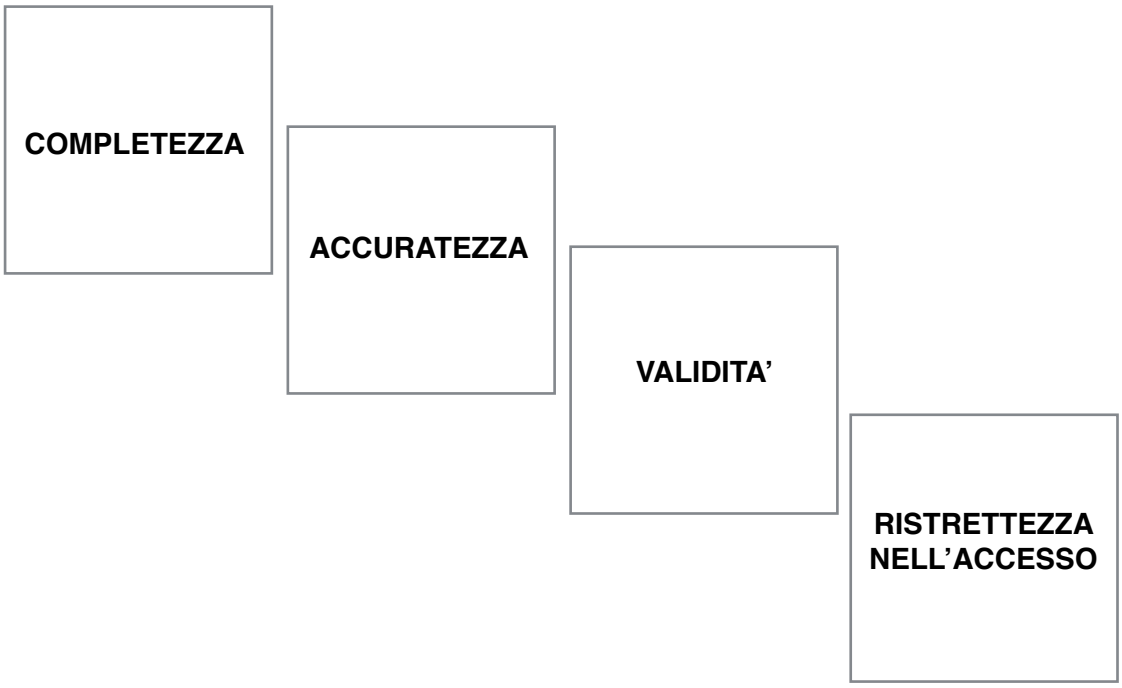
Come è già stato illustrato, soglia del del 5% è un valore arbitrario massimo al di sopra del quale non viene considerato accettabile il rischio di revisione. La percentuale d'errore che può commettere il revisore affinché il suo giudizio sia considerato valido è:

Errore = Somma%(Valore contabile - Valore accertato)/numerosità del campione

Qualora l'errore dovesse superare tale percentuale, i test e le procedure di valutazione risulterebbero falliti ed il rischio di revisione prenderebbe il sopravvento.

Per cercare di ridurre il rischio bisogna agire mediante due tipologie di controlli: i controlli di carattere preventivo: controlli che elidono le cause di rischio; i controlli correttivi finalizzati a trovare errori ed eccezioni da fonti non eliminabili.

Per facilitare la fase di controllo del governo del rischio, l'azienda e le figure dell'audit possono utilizzare il paradigma CAVR



Un processo affinché non sia rischioso deve soddisfare i principi della: Completezza in quanto tutte le operazioni devono essere interamente registrate e le transazioni rilevate ed accettate una sola volta; Accuratezza ai fini di assicurare una corretta comparabilità e transazione delle operazioni; Validità che ha lo scopo di assicurare che le transazioni siano effettivamente avvenute e Ristrettezza d'accesso che riguarda la tutela della privacy e la segregazione dei compiti.

Con il D.Lgs n.39 del 2010 si concorre ad avere un nuovo quadro disciplinare sullo svolgimento della revisione legale, secondo i principi internazionali approvati dalla Commissione Europea, a prescindere dalle caratteristiche del soggetto incaricato all'audit e alle dimensioni della società sottoposta a revisione. Nell'ottica del governo del rischio di revisione ci si affida alle tre figure fondamentali per il controllo normativo contabile: il revisore interno, il revisore esterno e L'IT Auditor.

III.4 INTERNAL ED EXTERNAL AUDIT

INTERNAL AUDIT

L'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell'impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati[28]

L'internal audit è il ramo della revisione che si occupa della prima verifica delle scritture e della correttezza delle operazioni all'interno dell'impresa.

Secondo la PCGI[29] il controllo interno deve tendere a tre obiettivi principali:

[28] Definizione tratta da Codice autodisciplina Borsa italiana Versione 2011

[29] Pcgi è l'acronimo di Corporate Governance per l'Italia

- economicità gestionale

- efficacia informativa: attendibilità e accuratezza delle informazioni di bilancio

- conformità delle leggi, regolamenti e metodologie.

La CSO Report individua cinque elementi di componenti di controllo:

- l'ambiente di controllo: si intende l'atteggiamento di sincero di revisione, senza subire influenze di qualsiasi genere.

- la valutazione del rischio: evidenzia e corregge tutte le situazioni rischiose (vedi paragrafo 3)

- il sistema informativo: riassunto ed elaborazione dei dati

- test: effettuati nelle situazioni in cui non c'è la certezza dei dati e quindi si vuole avere una situazione coerente con quella di appartenenza e nel caso correggere la situazione.

- continuo monitoraggio e confronto tra l'ambiente interno ed esterno.

E' una funzione presente nelle medio grandi imprese per esigenze organizzative. Raramente è possibile trovarla nelle imprese di micro piccole dimensioni a causa dell'impatto dei costi.
I revisori interni sono in una posizione di inferiore al top management, dal quale dipendono, ma devono svolgere il loro ruolo indipendentemente così da garantire un dato veritiero.
Esso è dunque praticato dai dipendenti dell'azienda e ha scopi essenzialmente consultivi e preventivi delle operazioni proposte dal top.
In base all'ambiente in cui opera il controllo interno deve monitorare costantemente le attività dell'azienda sia dal punto di vista dei processi operativi sia di quelli amministrativi.

Le cinque componenti che caratterizza la revisione interna sono[30]:

- l'ambiente di controllo: si propone di monitorare il comportamento etico del management
- la valutazione dei rischi: l'azienda è consapevole delle aree dove incontra maggior criticità sia nell' interfacciarsi con l'esterno sia i rischi che presenta all'interno della sua realtà
- le attività di controllo: sono il rigoroso rispetto del discernimento dei compiti, che permettono trasparenza ed un continuo autocontrollo in tutte le operazioni svolte. in tal modo oltre a controllare l'ambiente del management di riducono le probabilità del rischio di frodi
- informazioni e comunicazioni: il personale deve essere a conoscenza delle operazioni da svolgere e deve avere consapevolezza del proprio ruolo come componente indispensabile per la vita dell'aziende. Questo sarà una delle criticità maggiori che troveremo nelle ULSS
- Monitoraggio: consiste in una continuo o periodico controllo delle procedure per far fronte ai rischi aziendali e raggiungere con maggior efficienza gli obiettivi del top, in questo modo si possono rilevare il dispendio di risorse e si possono monitorare i costi.

Gli organi coinvolti nel controllo interno sono: il revisore interno, collegio sindacale, organismo di vigilanza, organo di gestione. Affinchè si raggiungano gli obiettivi richiesti dal top management questi organismi devono essere in grado di comunicare tra loro e con il revisore esterno.

[30] Tratto da: Russo Andrea (2014), "Il sistema di controllo interno nel processo di revisione", Articolo su rivista "Il commercialista veneto" n. 219 maggio/giugno 2014

Vi sono tre tipologie di Controllo Interno:

CONTROLLO GESTIONALE

Gli EDP risultano fondamentali per un accelerazione del processo e per una tempestiva e facile ricerca di informazioni all'interno del contesto aziendale.E' la così detta revisione gestionale. L'obiettivo è di tenere sotto controllo i livelli di efficacia ed efficienza delle procedure gestionali. Tende ad evidenziare le "Sacche di inefficienza"[31] che permettono di evidenziarne e rimuoverne le cause di tali disfunzioni.

Il revisore interno osserva il controllo gestionale mediante il controllo amministrativo contabile. E' infatti il controllo di gestione che deve osservare i processi, i contratti e le operazioni che permettono all'impresa di conseguire i processi operativi. I due controller utilizzano software diversi: l'internal auditor osserva le operazioni di gestione cercando di arginare il risk of audit, mentre il controller gestionale verifica il contenimento del risk management. Entrambe le figure devono interfacciarsi e comunicare, per avere una visione complessiva ed armonica dei processi in azienda e della situazione in toto. Sarà compito del revisore esterno assieme all'IT Audit verificare che le due aree sono in sinergia e che le verifiche effettuate siano a specchio tra gestionale e contabile.

IL CONTROLLO AMMINISTRATIVO CONTABILE

Ha come obiettivo rendere più efficiente l'informativa contabile ossia di permettere una giusta rendicontazione della situazione aziendale mediante il corretto utilizzo della normativa contabile dettata da Codice Civile, OIC, IAS/IFRS, legislazione *ad hoc*.

Oltre che di una conoscenza del personale, l'azienda solitamente si avvale di software contabili che permettono una diretta interfaccia tra i conti.

---

[31] Tratto da: Fortuna Fabio"La revisione contabile caratteristiche, oggetto e finalità", Università G. d'Annunzio

Molto spesso, infatti, l'operatore non è tenuto a conoscere la contropartita del conto, in quanto il più delle volte si ha la fortuna di avere un software sottostante che ha già inserito la procedura dell'operazione a priori. L'operatore dovrà solo inserire i dati e fare un controllo manuale per scrupolo personale.

L'azienda , inoltre, si avvale degli EDP per tre importanti funzioni:

Archiviazione: Un'impresa di qualsiasi settore e dimensione necessita di un continuo aggiornamento delle informazioni in linea e con una facilità di accesso immediato per la continua elaborazione dei dati analitici che si andavano ad aggiungere.

Il legislatore italiano prevede l'obbligo di conservazione dei documenti contabili, della corrispondenza e di tutti i documenti relativi all'impresa per un periodo di dieci anni.

Impensabile ad oggi avere archivi ancora cartacei, sia per una questione di spazi, sia per una questione temporale. La reperibilità delle informazioni e la velocità dei processi sono alla basa della competitività imprenditoriale.

Il bilancio di verifica è il documento riepilogativo delle operazioni avvenute nel corso dell'esercizio. Esso verifica ad una certa data (solitamente trimestrale) i conti aziendali, dandone un quadro riepilogativo provvisorio della situazione dell'impresa. Infatti è lo strumento di base per il revisore contabile, in quanto unico mezzo di vera conoscenza per l'analisi delle verifiche che si vogliono andare a fare. E' con il bilancio di verifica e poi a chiusura con il bilancio d'esercizio, che il revisore opera. Il conto è la base del lavoro dell' auditor, senza questo strumento, non ci sarebbe l'azienda.

In mercato vi sono numerosi software che predispongono modelli per la compilazione di questo tipo di bilancio. Dalle macro in Excel a veri e propri sistemi si ha un ampio margine di scelta. Per una questione di pubblica comprensione il bilancio di verifica è sempre richiesto in foglio excel o in supporto leggibile ed elaborabile dal revisore. Ad oggi tutti i software contabili permettono questa opzione, venendo incontro alle esigenze degli utilizzatori.

La scelta è regolata in base alle esigenze e alle dimensioni aziendali, l'unico vincolo è che vi sia il rispetto dei vincoli imposti dalla quarta e settima Direttiva.

Per arrivare a tale predisposizione ci si avvale di software più o meno importanti con strutture differenti che permettono un importazione excel a prospetto di mastro.

Nello specifico della mia esperienza tutti i software gestionali come SAP (che è sicuramente quello più diffuso nelle imprese del triveneto) per importare i dati all'interno dei conti di appartenenza, in modo consequenziale lo stesso programma permette la creazione di uno o più bilanci di verifica mediante la scelta dei conti di riferimento etichettati secondo impostazione regionale come in una realtà di tipo ULSS. PROSPETTI E REPORT RIASSUNTIVI: Preparare altri prospetti fondamentali per la revisione, ossia per la conoscenza dell'impresa, come prospetti ad hoc per l'implementazione di determinate operazioni o controlli. Il sistema EDP ha notevolmente arginato il rischio nel controllo contabile, perché ha permesso, dopo l'intervento di IT Audit, di escludere errori di scritture errate o di processi non conformi. I veri rischi all'interno dei controlli contabili possono essere rischi di frode o rischi di errore umano, al di là della procedura mappata. Sono dunque rischi che non dipendono dai sistemi informatici, ma dalla volontà o dalla erronea conoscenza dell'operatore.

IL CONTROLLO NORMATIVO

il controllo normativo anche detto *compliance* è in via generale il controllo delle norme, della legalità e della reputazione. Fanno riferimento al controllo sia dal punto di vista della normativa italiana, sia europea. Tengono conto dei principi contabili internazionali emanati dalle principali associazioni di esperti.

EXTERNAL AUDIT

La revisione esterna è svolta da soggetti indipendenti dalla gestione aziendale, si tratta di vere e proprie società di servizi che certificano la corretta procedura nella redazione del bilancio ai fini di una rappresentazione veritiera e affidabile della situazione aziendale.

A tal riguardo si parla di indipendenza del revisore contabile sia dal punto di vista mentale sia dal punto di vista formale.[32] Egli è visto come una figura facente parte di un'altra società e quindi nel contesto come esterno in azienda, ma anche come persona che libera da vincoli gerarchici ma con l'obiettivo di comunicare la verità agli *stakeholders.* Da qui eccezioni positive e negative comparse in letteratura sulla figura dell' auditor.

Vista l'importanza delle operazioni di riferimento, è logico comprendere come la revisione si coordina in una serie di funzioni, che vanno dalla vera e propria revisione all'attestazione e all' *assurance*.

Il revisore esterno nella sua opera di analisi e revisione (come il revisore interno) deve tenere conto delle sette asserzioni che permettono di dare il paradigma delle analisi da completare. Ogni revisore conosce le sette asserzioni che permettono di dare una corretta valutazione del bilancio.

Per esempio credito o un debito deve esistere ad una data certa, bisogna individuarne gli obblighi ed i diritti di imputazione, questo deve manifestarsi nel corso dell'esercizio nella sia completezza e deve essere valutabile e misurabile. Inoltre deve avere un'informativa in grado computare la sua esistenza, che ne permetta la prova. Queste sono le caratteristiche fondamentali che un revisore deve sempre tenere a mente nella valutazione di un dato. L'external Audit a maggior probabilità di rischio in questa valutazione in quanto influenzabile dal contesto aziendale o da mancanza di informazioni.

---

[32] Tema tratto e approfondito in Ianniello Giuseppe (2009) "PRESTAZIONE DI SERVIZI "NON DI REVISIONE": INFORMATIVA DI BILANCIO E INDIPENDENZA DEL REVISORE" Articolo su "Financial Reporting" Franco Angeli, Milano

Il revisore esterno è in azienda in tre momenti:

- nella programmazione: a momenti del lavoro. Si prende notizia della situazione aziendale e si decide del tipo di programma di lavoro svolgere. In questa fase si contatta la parte di IT Audit per avere un quadro anche dei possibili rischi e delle materialità
- in interim : durante l'esercizio sociale, ogni tre mesi di norma, il revisore va in azienda per verificare le condizioni di questa, attivando dei controlli contabili per verificare la situazione delle banche, il corretto stanziamento e pagamento delle imposte , la corretta tenuta dei libri sociali e contabili, effettuare test procedurali e materiali.
- in final: a chiusura dell'esercizio e dopo aver compiuto assieme la società l'inventario per assicurarsi che le procedure inventariali siano corrette, il revisore fa un quadro a chiusura dell'esercizio della situazione dell'anno, confrontandolo con l'anno passato. In questo modo si evidenziano i principali scostamenti e si ha una corretta percezione dello stato di salute. E' questo il momento fondamentale, nel quale si andranno a raccogliere le informazioni per la certificabilità di bilancio.

E' necessaria in queste fasi una composizione di *accounting* informatizzato.

Il revisore attraverso i software è in grado di individualizzare subito i conti e di osservare la metodologia, ovviamente se alla base vi è già una struttura caratterizzata da bilanci presentati in forma telematica, come ormai è consuetudine.

La fase di external auditing è presente sin dalla fase di internal auditing: il revisore esterno si affianca al revisore interno, portando suggerimenti e metodologia di elaborazione dei dati nella composizione delle strutture.

Internal ed external sono due momenti ben distinti ma correlati, l'uno a supporto dell'altro: è il reciproco aiuto e la interazione tra impresa e società di revisione esterna che permettono una verifica veloce e corretta della situazione.

La presenta della società di revisione all'interno dell'azienda nel momento di revisione interna può verificarsi nella rilevazione delle rimanenze, nella cartolarizzazione dei crediti, nella verifica dei cespiti, etc…

Il revisore esterno deve fare tante più procedure di verifica quanto minore è l'affidabilità del revisore interno.

Il revisore esterno deve tener conto del rischio (come abbiamo detto precedentemente) derivante dal sistema di controllo interno e deve implementare i test di verifica.

Il revisore esterno ha il compito di raccogliere tutti gli elementi probativi per validare le procedure di revisione[33]

Per elementi probativi si intendono:

- verifiche fisiche (inventario)
- indagine
- osservazione diretta
- riesecuzione di attività
- verifica dei calcoli
- le procedure di analisi comparativa
- l'analisi documentale
- le richieste di informazioni
- le conferme esterne (circolarizzazioni)

[33] Tratto da Ballarin Francesco (2014), "Il campionamento nel processo di revisione" art. su rivista "Il commercialista veneto" n. 217 gennaio/febbraio 2014

Per questo motivo nella maggioranza dei casi la società di revisione chiede all'azienda revisionata la medesima piattaforma informatica, per avere una più efficace comparabilità nella struttura dei dati, maggior accessibilità e un maggior grado di efficienza.
Il compito ultimo del revisore esterno è di certificare la validità di bilancio affinché esso sia coerente con le metodologie imposte dal legislatore e dalla prassi contabile, che il sistema informatico sia stato utilizzato correttamente e che la rappresentazione di bilancio sia veritiera dell'azienda dal punto di vista formale.

Si ritiene che la relazione di controllo contabile debba essere costituita dai seguenti elementi che il revisore deve far emergere:

- il periodo di revisione
- le verifiche apportate
- i criteri utilizzati
- i test compiuti
- i documenti ottenuti
- gli effetti riscontrati dalla verifica

Come detto precedentemente il revisore può fare una verifica sostanziale al 100% o secondo campionamento a scelta ragionata o casuale assumendo su di se i rischi descritti. La cosa fondamentale è poter avere un quadro veritiero della vita dell'azienda in modo da poter avere una maggior sicurezza sui dati che si vanno a verificare in bilancio. Per testare che vi sia corretto un corretto svolgimento delle operazioni il revisore si propone di effettuare due tipologie di test: i test di conformità e i test di sostanza.

I test di conformità nascono in sede di *interim* e nascono con l'obiettivo di verificare l'effettiva operatività del controllo interno e le procedure che vengono applicate. Se il revisore esterno raccogli i documenti probativi per accertare la validità del corretto

svolgimento delle procedure, l'IT audit ne verifica la stabilità del controllo interno a livello informatico. Mettendo assieme l'operato dei due revisori si è in grado di verificare che ciò che è stato descritto nelle procedure (ottenute tramite intervista alla società) sia effettivamente supportato dal sistema IT. Le procedure di validità invece sono procedure eseguibili in fase di chiusura di bilancio e hanno lo scopo di verificare l'efficacia e la corretta rilevazione dei fatti gestionali nelle scritture contabili. Il revisore esterno in questa fase effettua un'analisi comparativa Analitical review, cerca conferme esterne (circolarizzazioni), verifica transazioni e la rilevazione fisica dei beni in magazzino. L' IT Audit effettua parallelamente le stesse verifiche cercando di capire in che modo sono supportate del sistema informativo e ne verifica la validità.

Fondamentale per il revisore esterno è la figura dell'IT Audit, ossia un revisore specializzato solo sul monitoraggio della tecnologia presente in azienda di supporto allo scambio di informazioni interne ed esterne tramite software.

III.5 L'IT AUDIT

Audit ignoring the computer and treating it as a black box is no longer valid An auditor cannot effectively function by auditing around the computer and auditing has come of age Auditor has to audit thro' the computer "if not with the computer". Whik auditing, though the computer, auditor tests the client's computer programs by providing his own data and analysing the results.[34]

Siamo nei primi anni '80s nello stato del Massachusetts. Ciò che traspare della parole degli autori è una difficoltà di fondo nel far utilizzare all' "audit" il sistema informatico, in quanto non ancora pratica reiterata.

[34] tratto da Porter Thomas W., Perry William E., (1981), "EDP controls and auditing", Boston (MASS) : Kent Publ. pag. 6

I principi ISA 610 e ISA 620 ammettono l'introduzione di un esperto dei sistemi informativi informatici ai fini del contenimenti del rischio di revisione per non incorrere a giudizi sbagliati visto la poca conoscenza del processo IT. L'IT Audit nasce come figura strumentale alla revisione tradizionale.

I sistemi informativi nella revisione contabile vengono detti IS Audit e consiste:

nella revisione e la valutazione di tutti gli aspetti (o di uno degli aspetti) dei sistemi di elaborazione automatica delle informazioni [35].

l'obiettivo di un processo di Audit dei Sistemi Informativi è condurre verifiche, in accordo con standard e linee guida, per assicurare che la tecnologia informatica dell'azienda e degli applicativi (di business) siano adeguatamente controllati, monitorati e valutati

Questa è la definizione ufficiale proposta dall' ISACA, l'associazione internazionale degli IS Auditor ed è ciò che l'IT Auditor va a verificare.

Se il compito del revisore è verificare la correttezza e completezza dei dati e l'affidabilità degli strumenti di supporto. Per tale obiettivi ci si avvale di una serie di metodologie descritte e diffuse, l'It auditor va a monte del processo per vedere se all'interno delle informazioni ultime passate al revisore esterno vi sono errori di tipo procedurali o sostanziali. L'IT Auditor si avvale nel confrontare i dati del linguaggio Xbrl che permette:

- una riduzione negli errori ed omissione delle informazioni aziendali
- riduzione dei rischi per via del continuo monitoraggio
- nessun tipo di correzione manuale

[35] Definizione tratta dal sito www.isaca.org

- un controllo immediato degli ordini e delle rimanenze, mediante l'utilizzo dei sistemi ERP è possibile un immediato riconoscimento dell'errore ed una correzione istantanea

- una standardizzazione per un immediato reperimento ed integrazione delle informazioni.

Tale risulta di estrema importanza per i revisori esterni, che riescono a reperire le informazioni ed i dati con una notevole rapacità e accuratezza.

Un metodo utilizzato dalle società di revisione per il controllo interno ed esterno è il c.d. Metodo Co.bit che permette un internal auditing mediante una sequenza metodologica molto precisa. Il metodo Co.bit è il metodo di IT Audit più diffuso e utilizzato dalle società di revisione, permette un'attenta analisi del rischio mediante una sequenza

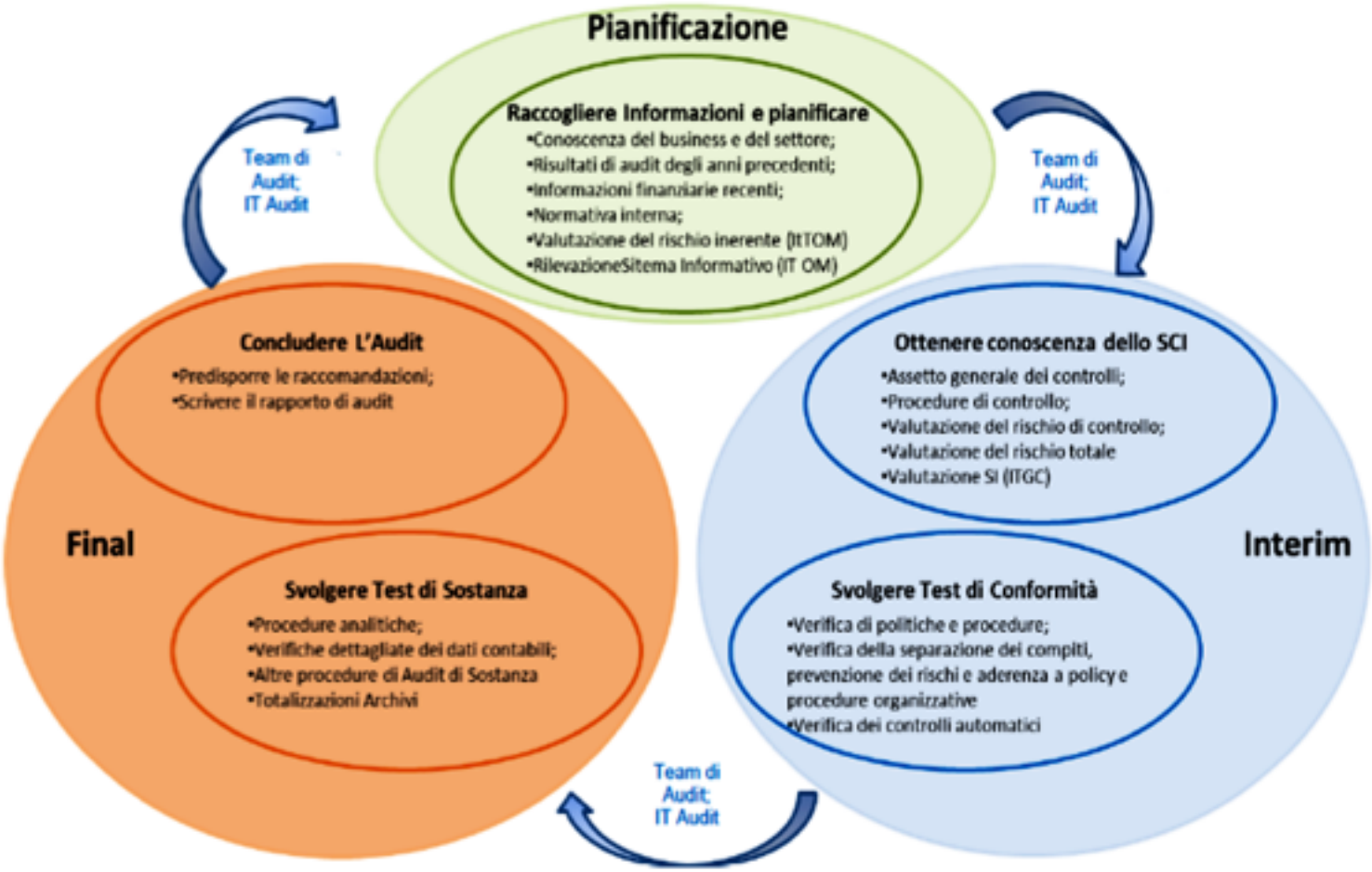


Figura 1- Macro Aree di coinvolgimento

logica e metodologica dalla pianificazione dell'intervento allo svolgimento della relazione.

L'IT Auditor come l'external auditor è presente in azienda in tre momenti distinti nel corso dell'esercizio[36].

L'IT Auditor ha assunto solo recentemente un'importanza fondamentale nella revisione. E' infatti la figura che permette la verifica a fondo e reale dei dati. Mette in comunicazione l'ambiente aziendale con quello del revisore.

Il ruolo dell'IT Auditor si svolge in tre momenti:

- inizialmente: esso è la figura che entra per primo in azienda operativamente, ha il compito di testare e verificare il sistema informativo informatico all'interno dell'azienda da revisionare. Acquisisce informazioni complesse e atte alla comprensione delle aree maggiormente utilizzate e quindi più esposte al rischio. Nel caso di un primo esercizio da revisionare o all'inizio di ogni esercizio il responsabile dell'IT Audit ricerca materiale sulle verifiche fatte precedentemente e ne confronta gli esiti. I documenti che va ad elaborare sono l'IT TOM o L'IT OM (*IT Orientation Memorandum*). Tali documenti sono di fondamentale importanza per il revisore esterno al fine della pianificazione di intervento. Questi rivelano i rischi derivanti dalla *performance materiality* e dall'ambiente, in questo modo al fine della programmazione, verranno scelte test più o meno significativi sulle singole attività. Il documento interno è ITSM (*InformationTechnology Summary Memorandum*) composto da quattro sezioni:

i. Technology Supporting Relevant Applications;

ii. Other Significant Information;

iii. IT Department Organization;

---

[36] Grafico tratto dal Manuale di Revisione- Sezione IT Audit di Mazars Spa
Mazars Spa come le più importanti società di revisione utilizza la metodologia CobiT.

iv. Network Diagram.

- in *interim:* l'IT Audit su espressa richiesta del collegare revisore ritorna in azienda a svolgere i tesi di forma e a rilevare il rischio di revisione come prodotto del rischio di controllo, rischio sistemico. Svolge test di conformità ossia di verifica del giusto funzionamento del sistema informativo informatico e ne testa le procedure. In questo caso il revisore IT lascia all'Audit team solo un memorandum dei test svolti e delle aree verificate. Le attività svolte in questa sede sono le cosiddette attività di *Fieldworks*.

- In final: prima della chiusura d'esercizio e dopo aver ricevuto indicazioni sulle aree contabilmente più fragili conclude il suo ciclo operativo con delle verifiche sostanziali (CAATS). Vengono svolte attività legate a *Completion and opinion*. Sono test di tipo analitico e sostanziale. in questa fase vengono analizzare . Alla fine della sua verifica emette un documento

Nel processo di revisione esterna la figura dell'ITA va ad analizzare e a testare:

- la sicurezza delle applicazioni,
- sicurezza di rete,
- la sicurezza fisica e ambientale,
- l'amministrazione del sistema
- la pianificazione di *business continuity.*

Il revisore dei sistemi informatici deve accertarsi che tutte i software e le maschere procedurali abbiano i vari blocchi che permettono all'azienda di non incorrere a rischi di frodi o di mancata segmentazione dei compiti e assicurano che i dati prodotti dalle operazioni di gestione siano non solo veritiere ma anche corrette.

Adottando dei test e cercando di stressare tramite shock le normali condizioni ambientali, verificano la sicurezza delle procedure e delle operazioni routinarie e non.

L'IT audit interno svolge il ruolo di revisione interna, ma soprattutto di assurance dei processi informativi all'interno dell'azienda.

Compito classico dell' IT audit è quello di testare il rischio frodi, andando a vedere i blocchi nei programmi. L'external audit richiede all'IT di testare le operazioni a maggior rischio come l'accesso ai conto correnti bancari o gli addetti alle predisposizioni di pagamento e ordini non possono essere le stesse, allo stesso tempo testano il corretto metodo dei certificati, ed il complesso delle operazioni svolte tramite software gestionali e/o contabili.

Uno dei principali obiettivi del revisore è quello di individuare la segregazione dei compiti. Questo compito per l'IT Audit è individuabile mediante la mappatura del processo individuando gli owner e gli abilitati.[37]

FUNZIONI	ATTIVITA'	INCOMPATIBILI		
	Operativa	Contabile	Custodia	Autorizzazione
Operativa		X		X
Contabile	X		X	
Custodia		X		X
Autorizzazione	X		X	

La segregazione dei compiti, rappresentata in matrice, è una delle maggiori garanzie di governo del rischio. L a matrice descrive il rapporto tra attività e funzioni che possono coesistere e che quindi non si possono considerare come rischiose.

[37] Tabella tratta da Bizzarri, Dario , Jseppi, Roberti (2013), "LO SVILUPPO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLE AZIENDE SANITARIE. COME RIDURRE I RISCHI AMMINISTRATIVO CONTABILI E MIGLIORARE LA PERFORMANCE", FrancoAngeli, Milano

In ultima il ruolo dell'IT Audit è parallelo al revisore contabile esterno al fine di ridurre al minimo il rischio di errore nella valutazione del bilancio. l'IT Audit con il controllo di tutti i sistemi informativi informatici permette di controllare solo il flusso di informazioni, rendendole più efficaci ed efficienti e sicure.

IV. IL RISK AUDIT NELLE ULSS VENETE

IV.1. Le peculiarità delle aziende ULSS e la Regione Veneto

Questo capitolo nasce come frutto della mia esperienza all'interno dell' Ulss n. 13 di Mirano Dolo in veste di internal Audit.

Le aziende sanitarie nascono come Unità Locali Socio Sanitarie e solo dai primi anni '90 diventano a tutti gli effetti aziende.

E' una rete complete di unità sanitarie locali (USL). La dimensione può essere provinciale, sovra-comunale e comunale.

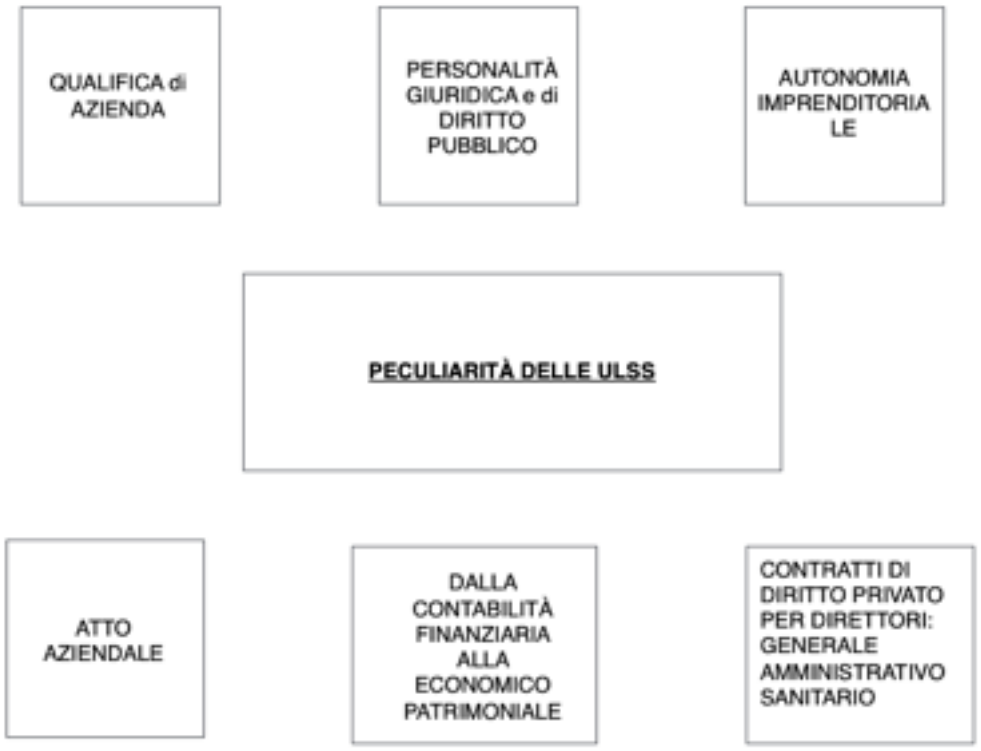
Con la legge n. 421/1992 le ULSS diventano aziende infraregionale con personalità giuridica propria e aventi come oggetto caratteristico la prestazione di servizi sanitari.

L'adeguamento alla realtà aziendale sottende una ratio di snellimento dei processi e di una gestione più funzionale dall'apparato.

Hanno autonomia imprenditoriale sotto responsabilità della Regione.

Infatti già con la legge n. 833 del 1978 “Istituzione del servizio sanitario nazionale” o anche detta “Legge Mariotti” con la quale viene riformato il sistema degli ospedali. Fino da quel momento erano infatti gestiti da associazioni o enti mutualistici, con essa le imprese sanitarie rientrano a far parte del programma di finanziamento nazionale e successivamente regionale. I debiti che erano stati delle associazioni che gestivano gli ospedali vengono completamente estinti con la legge n. 386 del 1974, portando l’assistenza ospedaliera di competenza regionale solamente.

Nel 1 luglio del 1980 si istituisce il servizio sanitario nazionale, che ha matrice britannica.



A tal proposito faccio un breve excursus sull’evoluzione dei sistemi informatici le vecchie stampe cartacee della “TESSERA SANITARIA” ossia quel documento a

disposizione di ogni cittadino italiano (con valenza europea) dove oltre ad essere riportate le generalità anagrafiche e l'assicurazione sanitaria europea, vengono richiamate mediante codice a barre tutte le informazioni cliniche dell'utente. Ogni cittadino è obbligatoriamente iscritto al SSN.

Dunque il diritto della salute è tutelato a livello costituzionale, l'Art. 32 della Costituzione Italiana:

La repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti.
Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione de legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana.

e dall' Art. 38:
Ogni cittadino inabile al lavoro e sprovvisto di mezzi necessari per vivere ha diritto al mantenimento e all'assistenza sociale.
I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, inalidirà e vecchiaia, disoccupazione involontaria.
Gli inabili ed i minorati hanno diritto all'educazione e all'avviamento professionale.
Ai compiti previsti in questo articolo prevedono organi ed istituti predisposti o integrati dallo Stato.
L'assistenza privata è libera.

L'Art. 32 qualifica il diritto della salute come *diritto di prestazione*[38] *ovvero nella pretesa dei soggetti di ottenere cure ed assistenza adeguata dai pubblici poteri*.

[38] Federico del Giudice (2009), "La Costituzione Esplicato", Simone edizioni Giuridiche

Il riconoscimento del diritto alla salute può imporre un intervento pubblico al fine di apprestare le strutture ed i presidi perché ciò avvenga. Qualsiasi persona ha il diritto di essere curato, ovviamente tale diritto non può violare la libertà personale.

In Italia vi è la possibilità di usufruire di un parallelo fornitore di servizi sanitari, che ha natura privata.

Il diritto di poter accedere alle prestazioni di cura è sancito anche dall'art. 35 della *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*

In ragione a questa ratio possiamo affermare che il Servizio Sanitario Nazionale ha esteso l'obbligo dello Stato di fornire all'interno del suo territorio e per ogni suo cittadino le prestazioni sia di servizi sanitari sia di servizi farmaceutici.

Da qui il sostegno della cittadinanza di un piccolo pagamento il cosiddetto ticket.

Il ticket è una quota di pagamento variabile per ciascun assistito del SSN per poter ricevere una prestazione sanitaria.

Non rappresenta il *fair value* della prestazione, ma è una percentuale di pagamento data alla pubblica Amministrazione per il sostenimento dei costi delle prestazioni sanitarie.

Questo è uno dei motivi per cui un' azienda Ulss è soggetta a molteplici controlli sia statali-ministeriali sia regionali.

Secondo tale articolo il SSN si fonda sui principi di:

- Universalità
- Uguaglianza
- Socialità della tutela sanitaria
- Principio di globalità di intervento

Il riassetto istituzionale del SSN si attua con il decreto legislativo numero 502 del 1992 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'art. 1 della Legge 23 Ottobre 1992 n. 421".

Tale normativa viene considerata come:

Il passaggio dallo stato del benessere (walfare state), nel quale lo stato svolge un ruolo di gestione diretta dei servizi pubblici ritenuti critici, allo stato cosiddetto dei servizi, nel quale lo stato svolge una funzione di coordinamento, indirizzo e garanzia. [39]

Da qui il SSN subisce delle profonde variazioni, che possono considerarsi valide anche ai giorni nostri in quanto il principio, che le ha generate, non è ancora stato mutato:

- Le caratteristiche strutturali, tecnologiche e organizzative sono uguali in tutto il territorio nazionale. per garantire la qualità dei servizi
- La programmazione e l'organizzazione è compito delle Regioni, ma il Ministero ne richiede il controllo
- A tal proposito la prestazione di tali servizi sanitari viene vista sotto una visione aziendale e quindi vi è libertà di gestione
- la creazione di un budget di spesa che permette l'erogazione di risorse finalizzate all'effettiva esecuzione delle prestazioni
- le gare d'appalto e contratti: ossia l'introduzione dell'ambito privato all'interno della pubblica amministrazione, mediate una gara che vede la competizione per l'acquisto di un servizio richiesto dalla PA da parte di un privato e che compete in un rapporto di qualità e prezzo.

[39] Cit. G. Casati (2000)

Sempre lo stesso decreto legislativo introduce e prevede delle figure fondamentali per l'azienda:

- direttore generale:
- direttore sanitario:
- consiglio dei sanitari:
- collegio dei revisori:
- coordinatore dei servizi sociali:

In base a quanto dispone l'art. 4 della legge 189/12, il D.lgs n. 502/92 all'articolo 3, comma 1-quater viene modificato affermando che "Sono organi dell'azienda il Direttore Generale, il Collegio di direzione e il Collegio Sindacale"[40]

Il diritto alla salute è garantito dal ministero della Salute, ma il Servizio Sanitario Nazionale, che dalla legge 23 dicembre 1978 n. 833 si organizza per aziende Sanitarie Locali (ASL), opera mediante strumenti regionali.
Il Ministero con il decreto legislativo 30 giugno 1993, n. 266 - ha i compiti di coordinamento, programmazione e vigilanza.
Infatti questo ulteriore svincolo legislativo. Infatti l' Art. 117 della Costituzione sancisce che la potestà legislativa in materia sanitaria è data alle Regioni sempre nel rispetto dell'ordinamento Costituzionale. E' per questo motivo che all'interna della realtà aziendale-ospedaliera si percepisce la redazione di bilancio non come fine ultimo, ma come passaggio intermedio per la redazione di un bilancio consolidato regionale comprensivo di tutte le aziende ULSS della regione d' appartenenza.
Sempre per questo motivo la Regione (nel nostro caso la Regione Veneto) richiede preventivamente:

- una redazione di bilancio omogenea nei principi (dati dal codice civile)
- delle configurazioni di impostazioni e di grafica uguali in tutte le aziende

[40] La presente modifica è tratta dal "Documento aziendale" dell'ULSS n.13

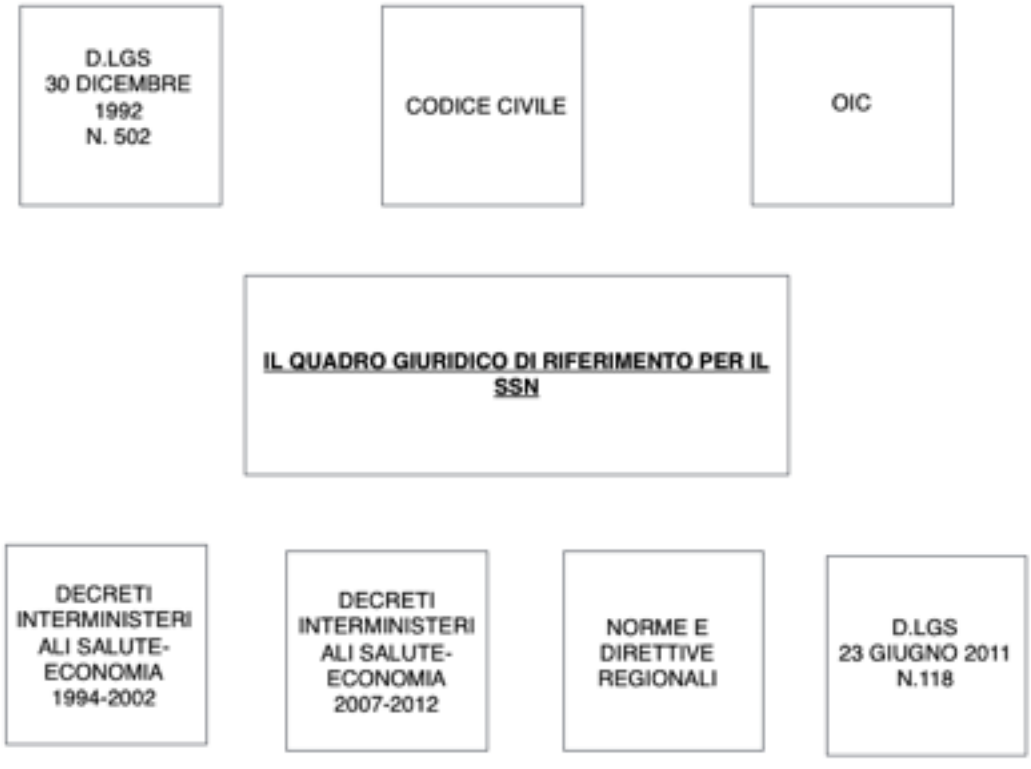
- tabelle complementari per la spiegazione in dettaglio di conti che potrebbero risultare di difficile comprensione o comunque di particolare importanza o complessità.

Un esempio è stata la creazione della tabella dei fornitori per la Regione Veneto, che verrà trattato prossimamente in dettaglio, ma anche la seguente tabella che descrive il preventivo di spesa regionale per l'anno 2013 secondo *format* imposti dalla Regione.

Infatti dalla leggere regionale 14 settembre 1994 n.54 e dalla seguente n. 55 si afferma che:

la Regione del Veneto assicura ai cittadini i migliori livelli uniformi di assistenza sanitaria in ambito territoriale regionale in rapporto alle risorse a disposizione.[41]

Per quanto riguarda l'assetto contabile con la già citato d.lgs del 1992, si ha uno stravolgimento della *ratio di accounting*: si abbandona completamente la contabilità finanziaria per abbracciare una contabilità di tipo economico patrimoniale come descritta dal Codice Civile.



L' Art. 117 della Costituzione sancisce l'obbligo dell'armonizzazione dei bilanci pubblici ossia l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabili delle Regioni e degli enti locali rispetto al bilancio dello Stato e le procedure di consolidamento che ne convengono. La ratio che sta alla base è la garanzia degli equilibri di finanza pubblica.

Vi è alla base tra stato e regione un principio di leale collaborazione.[42]

L'Art. 3 comma 1 D. Lgs n. 502/1992 definisce:

L'ULSS è azienda e si configura come ente strumentale della regione, è dotato di personalità giuridica pubblica di autonomia organizzativa patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica…

Ad oggi l'ULSS n. 13, come ogni altra ULSS Veneta, si presenta in una visione aziendale con specifici obblighi di trasparenza.

All'interno del proprio sito internet è possibile trovare i seguenti documenti a riprova del principio di trasparenza imposto da stato e regioni alle pubbliche amministrazioni.

---

[42] Cit. Del Giudice Federico. Egli afferma che la costituzione in questo modo affida i poteri dello stato alle Regioni per una questione di decentramento dei poteri, che comporta una maggior efficienza dei servizi essendoci diverse realtà nello Stato. Lo Stato è tenuto comunque a monitorare le regioni.

Entrando nello specifico del caso, l' ULSS n. 13 di Mirano nasce nel 1995 come fusione dell'ULSS n. 18 di Dolo e dell'ULSS n.17 di Mirano e Noale.
E' una delle più grandi aziende sanitarie del Veneto. Si estende sul territorio di 17 Comuni. La popolazione assistita è di circa 264.401[43] cittadini residenti.

La mission aziendale è la seguente:

− *conseguire i risultati definiti dalla programmazione socio-sanitaria regionale e assegnati ai direttori generali;*
migliorare il li vello di apprezzamento dell'Azienda da parte di coloro che la utilizzano e di coloro che ne fanno parte;
− *incrementare, attraverso opportuni investimenti, il capitale immateriale dell'Azienda in termini umani, relazionali, cognitivi e tecnologici;*
− *migliorarelaqualitàdell'assistenzanellesuedimensioniprofessionale,organizzativa e relazionale;*
− *sostenere la ricerca, la produzione di conoscenza ed il suo trasferimento sia in campo biomedico che organizzativo-gestionale;*
− *innovare il sistema dell'offerta per migliorare l'efficienza dei processi produttivi-erogativi e per utilizzare in modo ottimale le risorse disponibili, finalizzandole ai bisogni prioritari di salute;*
− *perseguire il costante miglioramento quali-quantitativo delle prestazioni assistenziali erogate approfondendo ogni forma di misurazione e rendicontazione dei risultati ottenuti in termini di output e outcome.*[44]

---

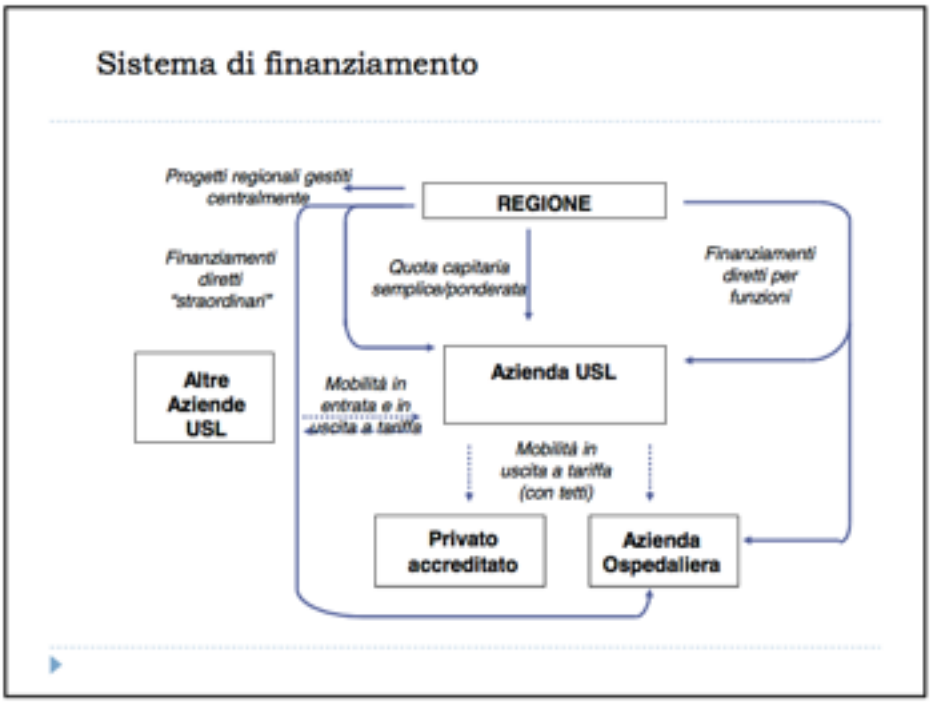
[43] Dato aggiornato al 31.12.2013 contenuto nel "Bilancio 2013".

[44] Mission aziendale descritta nel "Documento Aziendale" precedentemente citato. Esso riassume i principali obiettivi dell'azienda e quindi si ha un' ulteriore chiave di lettura per capire le scelte di bilancio e la divisione strategica all'interno di questa PA.

Dal punto di vista ragionieristico bisogna tenere presente due fondamentali elementi che caratterizzano le ULSS e sono:

- IL FINANZIAMENTO
- L'IDENTITA'

I l



finanziamento delle unità ospedaliere, come abbiamo detto precedentemente, vede coinvolti varie tipologie di attori, che vanno dallo Stato, alla Regione e soprattutto utenti, che generano forti flussi di cassa, ossia una maggiore esposizione al rischio.

Ovviamente ci si trova difronte alla nuova esigenza di dover rendere conto a tutti questi soggetti, che pretendono di poter avere una determinata sicurezza a riguardo.

Le aziende sanitarie italiane sono caratterizzate da un'eccessiva localizzazione, infatti come abbiamo detto precedentemente, l'organo istituzionale che controlla/ sta a monte delle aziende sanitarie sono infatti le Regioni, che con il susseguirsi degli anni hanno modificato le normative *ad hoc* su base territoriale, per cercare di adattare sempre di più

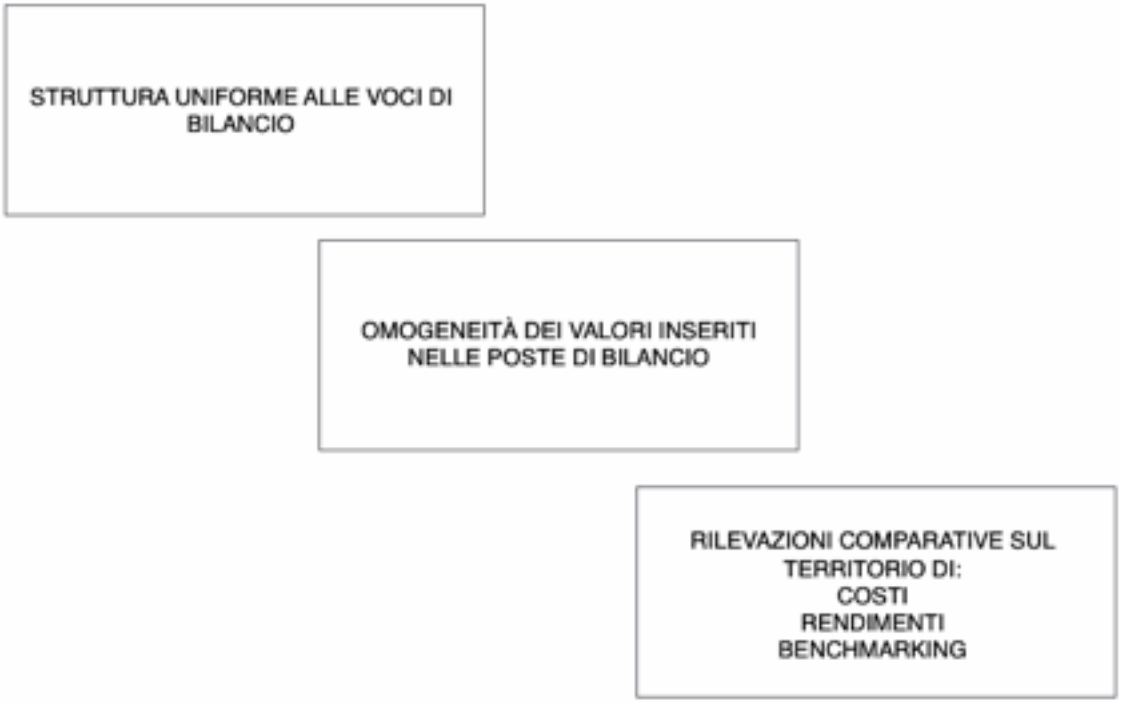
il sistema sanitario alle esigenze dei propri cittadini, ma non solo: dal punto di vista normativo- contabile si è assistito ad una vera e propria omogeneizzazione alla contabilità della regione.

Il Ministero e gli organi Governativi hanno dato via ad una serie di processi normativi, che potessero permettere ai vari utilizzatori nel territorio nazionale di stabilire delle linee guida al sistema contabile sanitario, pur lasciando degli ampi margini di manovra alle Regioni, per mantenere la *ratio* Costituzionale dell'Art. 117.
Il legislatore va a costituire un nuovo impianto di principi e regole operative da applicare ai bilanci dei soggetti pubblici che erogano servizi sanitari con l'obiettivo di dare un linguaggio comune in tutto il territorio nazionale.
Pee poter dare una lettura facilmente comprensibile per gli utilizzatori di bilancio e per evitare che si incorresse a frodi determinate dalle diverse tipologie di fare bilancio dei dare un accurato *reporting* della situazione nelle aziende pubbliche sanitarie nelle varie regioni si è introdotto il concetto di CERTIFICABILITA' (ciò che per le aziende private è il concetto di "revisione contabile" del bilancio per volere del Ministero della Salute in accordo con il Ministero dell' Economia e della Finanza.

Con il Decreto Legislativo n.118 del 23 giugno 2011 (D.Lgs. 118/2011) e decreti ministeriali successivi si è arrivati alla cosiddetta "RIFORMA DELLA RIFORMA".

Il bilancio per gli enti del SSR si deve attenere a tre principali quadri di bilancio

che coinvolgono il carattere di portata generale, ma anche le peculiarità dell'ambito sanitario e della localizzazione.



Con il già citato Decreto Lgs. n. 118/2011 si fondano i punti cardine della contabilità

1. Il bilancio d'esercizio e' redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed e' corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale,(...) e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione

La ratio di tale norma è che il direttore generale si fa su di te carico di ciò che potrebbero essere parallelamente le vesti di un amministratore nel settore privato. I questo modo si ritiene che le competenze che ha in capo (ricordiamo che la figura del direttore generale è una dottore in medicina e chirurgia con almeno dieci anni di esperienza) permettano di razionalizzare la spesa e di avere un'effettiva percezione della qualità e costo del servizio offerto.

Lo Stato in quanto s*takeholders* principale del sistema sanitario, in quanto principale finanziatore, ha disposto oltre che tali clausole anche dei *format* di Stato Patrimoniale e Conto Economico siano diversi da quelli di riferimento al Codice Civile, essi infatti presentano l'obbligo di dare maggior dettaglio di spesa e maggiore rigidità.

L'art. 27 del D.Lgs in questione prevede infatti che ciascuna voce del Piano dei Conti si possa avere solo una corrispondenza univoca alle voci di Stato Patrimoniale e Conto Economico. Anche qui dal punto di vista del legislatore si vede una volontà di

uniformare i bilanci nazionali, permettendo di fare un consolidato attendibile tra le varie regioni italiane, inserendo per ciascuna voce di SP o CE una ed una sola voce del PDC in modo tale da dare una rappresentazione veritiera e trasparente di come realmente sono le voci attive e passive in capo al settore pubblico attraverso un'analisi analitica dei prospetti.

Un'altra deroga che si ha per l'analisi contabile al servizio sanitario italiano riguardano "Principi di valutazione specifici del settore sanitario" di cui all'art.29 del D.Lgs. 118/2011. Le esigenze che di evidenziano sono oltre che il principio di chiarezza e veditier e corretta rappresentazione, si richiedono per tutte le aziende del SSR:

- omogeneità
- confrontabili
- consolidamento

Tra i documenti richiesti vi è anche il bilancio preventivo economico annuale. Esso vuole essere una sorta di budget annuale previsionale richiesto dalla Corte dei Conti con la funzione di monitorare le operazioni gestionali e di garantire un corretto controllo sui costi.

Il bilancio preventivo annuale si compone:

- Nota illustrativa: dove si definisce quali sono i criteri e le motivazione per la redazione del bilancio preventivo economico annuale
- piano degli investimenti: previsione triennale sugli investimenti da fare e le relative motivazioni
- relazione del direttore generale: si da descrizione e collegamenti tra i documenti sopracitati per dare un quadro completo e omogeneo delle operazione da svolgere e dei relativi costi
- Relazione del Collegio sindacale: vedi. prossimo paragrafo.

Riassumendo il SSN con il D. Lgs n.229 del 19 giugno 1999 prevede che ogni Azienda Ospedaliera abbia delle linee guida dalla propria regione sui seguenti argomenti e documenti

Sempre il D. Lgs n.229 del 19 giugno 1999 e successivamente con il Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro delle finanze del 15 giugno 2012da dei precisi schemi di SP e CE nei quali vengono aggiunti delle voci ad hoc

Il Ministro della Salute e il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 settembre 2012 da delle linee guida alla tenuta delle scritture, mediante delle Casistiche applicative

Nello specifico la Casistica applicativa contenuta nel Decreto 17 settembre 2012 è la seguente:

Documento n. 1 - La contabilità economico patrimoniale nella GSA;
Documento n. 2 - Il finanziamento sanitario ordinario corrente;
Documento n. 3 - Il finanziamento sanitario aggiuntivo corrente;
Documento n. 4 - Il finanziamento regionale del disavanzo pregresso;
Documento n. 1 - La sterilizzazione degli ammortamenti.
Documento n. 1 - La sterilizzazione degli ammortamenti
Documento n. 2 - Le immobilizzazioni materiali
Documento n. 3 - Il patrimonio netto
Documento n. 6 - La riconciliazione tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale
Documento n. 7 - Lo stato patrimoniale di apertura
Casistica GSA Documento n. 5 - Finanziamento degli Investimenti
Casistica GSA Documento n. 8 - Il Consolidato sanitario

Mediante la casistica l'accountant è in grado di capire la natura delle poste e non commettere errori di tipo valutativo.

Dopo aver visto il piano di riferimento delle aziende sanitarie nazionali e soprattutto venete, si può facilmente riscontrare l'importanza di avere un controllo interno ed esterno ad hoc per questa realtà.

IV. 2 AREE CRITICHE E PECULIARITÀ

Una delle maggiori criticità delle ULSS è una presenza costante di rischio data non solo dalla materia complicata per via delle varie tipologie di informazioni richieste, ma anche per via del personale addetto che non risulta ancora abbastanza sensibilizzato all'amministrazione aziendale.

Le aziende ULSs sono composte maggiormente da personale di carattere sanitario. Questo comporta per l'amministrazione, ma soprattutto per il revisore di due effetti:

- da una parte ci si trova dinnanzi ad un personale in grado di effettuare in modo razionale e concreto gli ordini, essendo specializzati sul campo
- dall'altra il personale tecnico è ancora è ancora ignaro dall'essere sensibilizzato alla razionalizzazione dei consumi e alle pratiche di internal audit aziendale.

La sensazione che si percepisce all'interno di un ULSS è che amministrazione e personale tecnico siano su due ruoli completamente distinti.

L'ufficio incaricato all'amministrazione economico finanziaria dell'ospedale ha al suo interno anche la sede dell'internal audit.

L'obiettivo che ci si cerca di porre è quello di dare al personale sanitario delle procedure in grado di ottimizzare le risorse e rendere il processo più efficace ed efficiente, ma spesso tale passaggio di consegne risulta inefficace o nullo.

L'esempio è negli inventari. A fine anno alla conta degli inventari non è possibile trovare una conta delle rimanenze effettuata in modo preciso a causa dello scarso monitoraggio dell'utilizzo delle risorse nei reparti spesso dettati dall'urgenza o dalla negligenza degli operatori. Allo stesso tempo si trovano errori di formalizzazione nella conta e nell'utilizzo dei codice dei prodotti, in quanto per mancanza di formazione o di tempo vengono effettuate conte secondo gli standard abituali e non secondo i codici iscritti in gestionale. Ciò provoca una confusione enorme, una ridondanza delle informazione ed una scorretta valutazione e stima del peso di rimanenze del magazzino, che incideranno sul bilancio, non dando una corretta valutazione.

I beni all'interno delle strutture ospedaliere sono beni molto costosi sia dal punto di vista dei macchinari sia dal punto di vista dei farmaci utilizzati. I costi essendo così elevati risultano avere una maggiore incidenza sui costi di conto economico.

Inoltre le aziende ospedaliere sono dislocate in più sedi ed in diversi territori: oltre ai reparti tradizionali, vi sono i distretti: aree staccate del plesso ospedaliero ma collocate

nel territorio di appartenenza. Nei distretti si svolgono i servizi secondari (non di urgenza), ma vi sono farmaci e altre risorse costose.

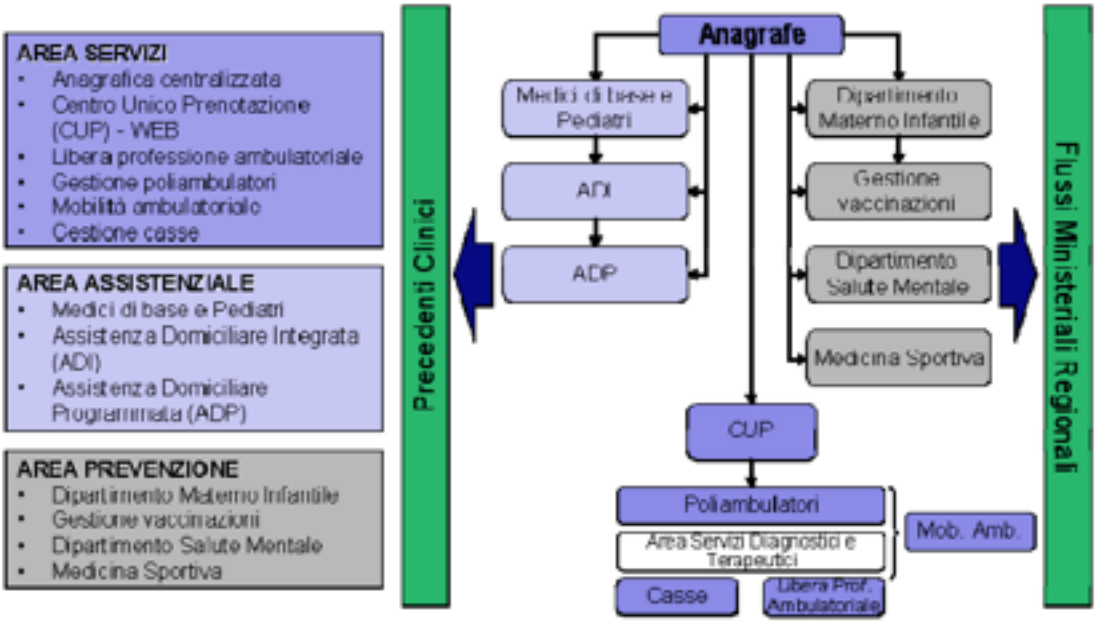
Il flusso di cassa è una delle maggiori criticità delle aziende ospedaliere. Poiché il maggior numero di introiti è dato dai pagamenti dei cittadini, possiamo capire i movimenti di cassa che ogni giorno vengono effettuati all'interno di un plesso ospedaliero e quindi in tutte le strutture appartenenti alle stesse Ulss.

Le aziende sanitarie sono dotate di strutture logistiche, che permettono lo spostamento degli addetti da una sede all'altra e spesso anche per prestazioni all'interno dei domicili dei pazienti. Ma non solo nei casi d'urgenza si mobilita l'apparato delle strutture di primo soccorso con i rischi che ne conseguono.

La struttura di un'azienda sanitaria risulta assai più complessa di una qualsiasi azienda privata per le seguenti ragioni:

- formali: quadro normativo contabile di riferimento
- finanziaria: finanziamenti dati dallo Stato, regioni e utenti
- strutturali: non vi è una molteplicità di reparti, distretti, medici di base, farmacie,
- servizi erogati (veterinari, psicologici, sanitari, medici)
- formativi: il personale addetto essendo di maggioranza sanitario non possiede le competenze amministrative adeguate
- dimensionali: l'estensione extracomunale delle ulss e l'incredibile flusso continuo di informazioni e operazioni che si svolgono tutti i giorni
- tutela della privacy: a causa delle informazioni caratterizzate da materiale molto sensibile, vi è un ulteriore costo ed esposizione al rischio determinato dall'attenzione alla tutela della privacy del paziente e delle informazioni che devono essere comunicate da un reparto all'altro senza che vengano diffuse a soggetti non competenti.

L'immagine descrive a livello territoriale la complessità dei flussi informativi territoriali all'interno di un'azienda sanitaria.[45]



Come descritto al Capitolo I un'azienda di qualsiasi dimensione ha come anima propria lo scambio di informazioni all'interno e all'esterno. A causa delle numerose attività e dei diversi servizi offerti, le Ulss sono costrette a gestire un numero impressionante di dati. A questo livello è fondamentale l'utilizzo di una struttura IT che ne permetta la gestione in maniera completamente automatizzata. La presenza di un complesso sistema di rete interna necessita una costante presenza di un team di IT al livello di internal audit. In questo modo il revisore esterno assieme all' *external it audit* sarà in grado di dare maggiore validità al sistema, riducendo il margine d'errore e quindi la probabilità di essere soggetti a rischio di revisione.

---

[45] Immagine tratta da Giampio Bracchi, Chiara Francalanci, Gianmario Motta (2010), "I SISTEMI INFORMATIVI DI IMPRESA" McGrawHill

Entrando nello specifico, per quanto riguarda la valutazione delle poste di bilancio, un'indagine compiuta nelle principali società di revisione ha fatto emergere che all'interno delle azienda sanitarie risultano critiche le seguenti aree di contabilizzazione per i seguenti processi, che come abbiamo detto precedentemente hanno eccezione rispetto alla normativa nazionale.

Riassumendo dall'indagine svolta dalle principali società di revisione nell'ambito della Regione Veneto per l' esercizio concluso il 31.12.2013, le aree maggiormente critiche e significativa riguardano:

- le immobilizzazioni materiali: assumono una criticità in campo di giusta valutazione nella rendicontazione e nella valutazione del processore verificarne l'adeguatezza e l'ammortamento ossia la sterilizzazione *overall* e per un campionamento di cespiti. Nella maggior parte dei casi criticità in questa analisi si sono presentate per il mancato formato elettronico adeguato per il libro cespiti o di mancate perizie economico-tecniche estimative. Errori nel ricalcolo degli ammortamenti che con il D.Lgs 118/2011 diventano obbligatoriamente a quote costanti. Per sterilizzazione si intende "il procedimento contabile mediante il quale viene annullato («sterilizzato») l'effetto sul CE dell'ammortamento dei cespiti finanziati da contributi in c/capitale, in quanto, l'ammortamento configura un costo che l'azienda in realtà non ha mai sostenuto finanziariamente"[46]

- crediti verso la Regione: sono crediti considerabili "inter company" , risultano di difficile valutazione in quanto l'unico mezzo per il revisore esterno di poter confermare tale voce è mediante la circolarizzazione. Un altro elemento di rischio in questa area è la giusta determinazione dei "contributi in conto capitale" e dei "contributi finanziati" anch'essa determinabile solo attraverso il procedimento di circolarizzazione della Regione. Poiché la Regione raramente, se circolarizzata,

[46] Definizione tratta da circolare illustrativa per la rendicontazione delle aziende sanitarie emanata dalla Corte dei Conti

risponde, non vi è il rispetto del principio di completezza (come evidenziato nel metodo CAVR).

- crediti verso altre aziende del SSN

- casse e banche: questa area risulta rischiosa per un duplice aspetto. In primo luogo vi deve essere una precisa attenzione nella movimentazione delle casse per via delle numerose transazioni in dare che vengono rilevate ogni giorno per i pagamenti delle prestazioni da parte dei singoli utenti; in secondo luogo vi è una sensibilità nella parte che riguarda l'acquisto di materiali nel ciclo passivo.

- risconti attivi

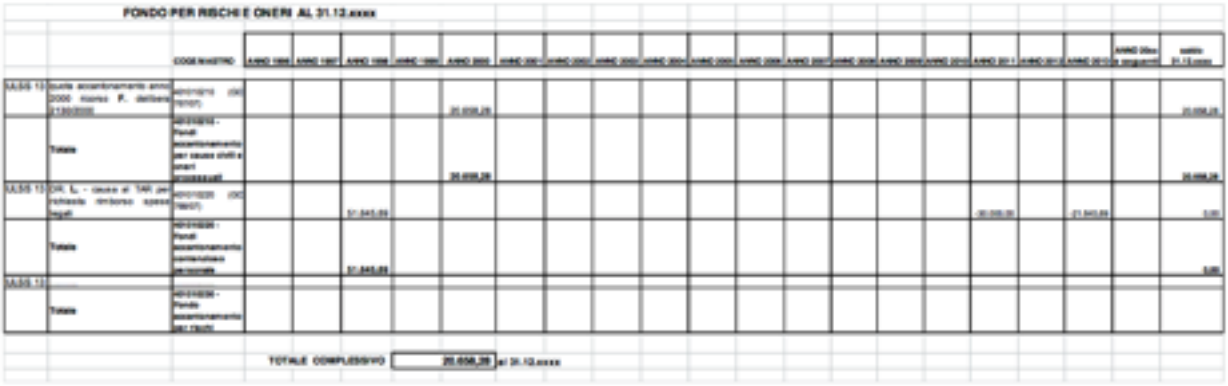
- rimanenze: per le ragioni precedentemente espresse risultano una delle aree più critiche ed esposte al riccio amministrativo contabile in quanto vi è una vera e propria difficoltà nella gestione visto l'enorme quantitativo movimentato ogni giorno nei reparti e la mancanza da parte degli operatori di file di carico e scarico della merce nelle varie CGU. Un'altra difficoltà in questo ambito è presente per la mancanza di procedure strutturate ed implementate in sede di inventario.

- patrimonio netto: "fondo di dotazione" e "finanziamenti per investimenti" sono difficilmente valutabili per la mancanza probativa degli elementi che costituiscono le due voci.

- fondi rischi e oneri: I fondi rischi e oneri si dividono in fondi rischi e oneri a fronte di cause legali, che presentano come principale problematica la valutazione della congruità dei fondi accesi a fronte di cause legali valutabile solo attraverso procedura esterna (circolarizzazione); fondi per rischi e oneri iscritti a fronte di cause per responsabilità civile risultano rischiosi dal punto di vista della valutazione che può essere affidata esclusivamente ad compagnia assicurativa o alla consulenza di un team di assurance; "quote inutilizzate contributi" nelle aziende ULSS come in altre aziende partecipate pubbliche si trova difficoltà nel valutare questo conto per la modalità di realizzazione delle opere in corso di lavorazione o (come in questo caso)

progetti di ricerca, essi sono finanziati attraverso delibere e/o stanziamenti decisi a monte senza avere un piano dettagliato dello stato di realizzazione, in quanto è previsto solo documentazione del risultato finale.[47]

Prospetto riepilogativo Fondi per rischi ed oneri al 31.12.XXXX



- debiti verso fornitori: essendoci delle tempistiche più lunghe rispetto ad un'azienda privata, vi è una maggior difficoltà nell'effettuare la procedura di verifica a fine anno in quanto tra stanziamento e pagamento la durata media è di 180 giorni.

- debiti vs altri

Per evitare che a livello nazionale vi fossero diverse tipologie di rendicontazione e di controllo su queste attività, che risultano avere un impatto significativo sul bilancio, il Ministero della Salute in collaborazione con il Ministero dell'Economia e finanza ha emanato con Decreto Interministeriale del 17 settembre 2012 il Percorso attuativo della certificabilità (PAC) , dando dei requisiti comuni comuni su standard organizzativi, contabili e procedurali divisi in base alle aree critiche sopraelencate e alle tre diverse tipologie di schema di bilancio (Aziende sanitarie, G.S.A, Consolidato regionale).

[47] Tabella tratta da Relazione sulla Gesione del ULSS n. 13 di Mirano Dolo dell'esercizio chiuso al 31.12.2013. L'incidenza dei fondi rischi oneri è di 20.658,28

IV. 3 PAC

Il contesto dello sviluppo interno nasce nella Regione Veneto, essendo una delle regioni più virtuose in campo sanitario, con una serie di DGR sul contenimento del rischio amministrativo contabile mediante l'implementazione del sistema interno.

Con il DGR 1215/2010 "- Rischio Amministrativo Contabile- Linee guida" si ha il primo intervento regionale per la creazione di quello che sarà il PAC nazionale. In questo intervento la Regione dava delle linee guida sul piano di attività per l'anno 2010 degli organismi di vigilanza all'interno delle aziende sanitarie venete. Si individuavano i principali processi degli Enti Sanitari esposti al rischio amministrativo-contabile e all'elaborazione di proposte volte a potenziare le forme di controllo al fine di incrementare l'affidabilità delle procedure. Nasce come prima volta nelle ULSS Venete il concetto del *self assessment* del rischio amministrativo contabile, per cercare di arginare la probabilità di commettere errori.

Sempre nello stesso anno con il DGR 3140/2010 "- Implementazione del controllo interno" si è deciso di attivare un paradigma uguale per tutta la Regione costituito da tre punti fondamentali che ogni internal audit aziendale doveva rispettare ossia: una descrizione dettagliata del tipo di procedure amministrative e contabili e i risultati ottenuti ai fini di poter validare se il procedimento nell'affrontare ogni singola operazione può essere ritenuto valido. Otteniamo così la creazione formale del sistema del controllo interno che descrive le procedure utilizzate, l'identificazione dei rischi e delle azioni per il contenimento e miglioramento della percentuale d'errore. Le aziende sanitarie venete posso avvalersi anche di una revisione volontaria compiuta da una società di revisione esterna al fine di validare il controllo interno per la certificazione PAC.

E' il Decreto Ministeriale del 18 gennaio 2011 che da avvia a quelle che saranno le basi per il PAC, constatando l'internal audit come un'entità indipendente con un ruolo

specifico volto a ridurre i rischi amministrativo-contabili per migliorare la performance interna.

A livello nazionale con Decreto Interministeriale del 17 settembre 2012 su indicazione del decreto di certificabilità, richiesto dopo i parametri esposti dall'Unione Europea a Maastricht sui relativi obblighi di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, il MIS in accordo con il MEF hanno prodotto un documento riassuntivo che fornisce indicazioni sul percorso che ogni singola regione italiana deve attuare al fine di raggiungere gli standard organizzativi, contabili e procedurali, necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci delle Aziende Sanitarie e G.S.A.

E' una vera e propria guida per le fasi di predisposizione, presentazione, approvazione e verifica di attuazione dei PAC da parte delle regioni.

I ministeri richiedevano a ciascuna regione un piano da trasmettere a ciascun ente regionale ce operasse nel SSR nel quale venissero predisposte delle misure in grado di individuare comportamenti non conformi a leggi e regolamenti con impatti significativi sul bilancio.

Grazie al PAC le aziende del SSR utilizzano il seguente paradigma per verificare se i propri controlli interni sono validi e se il rischio di revisione è accettabile.

La Regione richiede alle aziende di trasmettere informazioni sul proprio sistema di controllo interno in termini di rispetto della compliance e delle procedure di verifica che vanno programmate, gestite e successivamente controllate secondo base sistemica. Dal punto di vista dell'IT la Regione richiede all'azienda un accurato dettaglio sul proprio sistema informativo in modo da consentire una gestione e accurata dei dati di bilancio. L'azienda ha l'obbligo esplicitare, al momento dell'invio del PAC in regione, il sistema IT utilizzato, l'ambiente informatico, l'organizzazione delle sue funzioni, la protezione fisica e logica all'accesso non autorizzato (segregazione dei compiti) e le metodologie di internal IT audit per lo sviluppo, gestione e controllo del software all'interno della realtà aziendale.

A livello pratico il PAC presenta nuove metodologie, che dovranno essere implementate nel corso degli anni, per l'individuazione dei rischi. Come abbiamo visto dallo studio del 2013 svolto nella regione veneto (vedi paragrafo precedente) il PAC a due anni dalla sua comparsa nella revisione del SSR non è ancora riuscito ad essere diffuso ed acquisito totalmente nelle aziende.

Il PAC procede con la determinazione dei cicli presenti in azienda e dei possibili test da effettuare per evidenziarne i punti critici e le possibili soluzioni.

IL CICLO ATTIVO

- Area immobilizzazioni: il PAC richiede di separare la responsabilità nelle fasi di gestione, organizzazione, autorizzazione, esecuzione e contabilizzazione delle transazioni. Al fine di avere un controllo maggiore sulle immobilizzazioni si richiede di effettuare inventari fisici periodici ed di allegare alla regione nella propria relazione periodica di accompagnamento gli interventi di salvaguardia e protezione dei beni di proprietà oltre alla predisposizione di un piano dei finanziamenti annuale. Al fine della corretta valutazione dell'acquisto dei cespiti, vanno separati i cespiti acquistati in conto capitale e quelli acquistati in conto esercizio, le donazioni e i lasciti, dandone opportuna informazione in nota integrativa.

- rimanenze: si consiglia una evidenza delle rimanenze presenti nei vari reparti, magazzini o CGU, individuando la movimentazione della merce tramite documenti di carico/scarico probativi ed una segregazione dei ruoli atta ad individuare le responsabilità e a creare semplicità nell'individuazione della gestione. Le rimanenze del SSR sono estremamente importanti ai fini della svalutazione contabile, ma anche ai fini della sicurezza dell' individuo, è bene sottoporre controlli mensili per l'individuazione di quei materiali che mettono in pericolo di vita.

- crediti e ricavi: si consiglia una monitorata segregazione dei compiti e con cadenza mensile un riscontro delle risultanze contabili interne ed esterne. Si richiedono

maggiori controlli per quanto riguardano i documenti atti all'estinzione di crediti e la valutazione e stima dei crediti e ricavi futuri

- aree disponibilità liquide: nuovamente il PAC richiede la segregazione dei compiti; inoltre nella rendicontazione delle liquidità si richiedono delle apposite scritture che permettano di evidenziare la fonte di incasso (che essa sia bonifico, assegno, etc..) e la natura del pagamento o incasso. Si richiedono controlli dal personale interno sia per le casse sia per i beni economati da parte delle Tesoreria

CICLO PASSIVO E NETTO

- Patrimonio Netto: per tale sezione di bilancio si richiedono dei documenti autorizzativi preventivi alle operazioni di gestione che vanno ad impattarsi sul patrimonio netto. Effettuare una riconciliazione dei contributi in conto capitale e la tracciabilità di questi.

- area debiti costi: formalizzare i flussi informativi derivanti dall'acquisto di materiale sanitario e non sanitario. Richiede specifici documenti probatori per identificare i processi d'acquisto dei beni strumentali, redigendo annualmente una stima dei costi per l'anno futuro.

Per quanto riguarda il bilancio consolidato regionale i ministeri richiedono che ciascuna azienda sanitaria nel proprio bilancio deve identificare ed esplicitare, evidenziando in modo adeguato, tutte le parti correlate e le operazioni "inter company" di partite creditorie e debitorie; disporre sistemi informativi in grado di gestire i dati omogeneamente alle altre aziende del SSR.

Il documento risulta fondamentale in quanto permette un internal audit maggiormente strutturato con l'obiettivo di ridurre i rischi presenti nei processi prioritari e nel miglioramento in termini di efficacia ed efficienza dei processi ed un sbattimento del rischio di revisione e del rischio di management.

IV. 4 LA METODOLOGIA PROPOSTA: RUOLO INTERNAL AUDIT ED EXTERNAL AUDIT

Lo sviluppo della funzione di controllo interno ha come obiettivo quello di coordinare, monitorare e promuovere il sistema di controllo interno. L'internal auditor nelle aziende sanitarie non veste un ruolo ispettivo ma esclusivamente di supporto tecnico alle funzioni e agli owner di processo.

La revisione volontaria nasce come supporto all'internal audit. L'obiettivo è quello di verificare l'impatto dei metodi di implementazione del controllo interno con dimensione qualitativa verificabile sul quantitativa ai fini dell'emissione del giudizio. L'external audit revisiona il lavoro dell'internal audit nelle aree dove il rischio di revisione presenta valore critico e ne tramite la Relazione sulle questioni fondamentali evidenzierà punti di miglioramento e criticità di tutto il lavoro nel suo complesso.

La revisione volontaria in un contesto di PAC ha permesso una crescita qualitativa molto importante per quanto riguarda l'internal audit. L'external audit oltre ad indicare le metodologie da utilizzare nell'approccio alla revisione e nel riconoscimento dei rischi ha permesso di individuare e di dare raccomandazioni sulla valutazione e sulla correzione di eventuali differenze di valutazione o di verifica riscontrate nelle due fasi di revisione. Inoltre il team di external audit si avvale di un team di IT Audit che va a testare il sistema IT per la corretta verifica del sistema informatico per la verifica delle procedure.

Come detto precedentemente il rischio di revisione è in capo solo al revisore esterno, che affidandosi su un controllo interno ben implementato avrà una diminuzione del rischio complessivo, avendo diminuito notevolmente il rischio inerente. La componente di rischio inerente è molto significativa nel contesto delle ULSS in quanto vede la complessità della corretta contabilizzazione dei processi.

All'interno delle aziende sanitarie deve distinguere il rischio di internal audit chiamato rischio amministrativo contabile e il rischio che si va in capo alla società di revisione, che è il vero e proprio rischio di revisione.

I soggetti coinvolti nella revisione interna per quanto riguarda la struttura dell'azienda sanitaria sono:

- la funzione del Controllo di gestione
- la funzione di Controllo dei dirigenti
- l'internal auditing
- il Collegio sindacale

Il Collegio Sindacale ai fini del controllo interno ha un ruolo secondario rispetto all'internal audit. Secondo le disposizioni date dal D.Lgs 502/1992 il Collegio sindacale verifica l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico e si assicura che vi sia osservanza della legge e la corretta tenuta dei libri sociali e contabili da parte della società, comunicando almeno trimestralmente le verifiche riscontrate.

I controlli esterni sono di due tipi quelli ai fini del supporto della certificabilità, come precedentemente detto e quelli *oversights* che riguardano la Corte dei Conti e il MEF.

Tra i vari attori c'è una stretta collaborazione che ha permesso di creare un quadro sinergico per arrivare all'obiettivo comune: la riduzione dei rischi.

Cercando di mettere in pratica quanto detto fino ad adesso percorriamo il ruolo dell' internal ed external audit in un'area critica evidenziata dalla PAC: le rimanenze.

Come già illustrato in tutta l'esemplificazione a sostegno della mia tesi riporto di seguito dei dati empirici frutto della mia esperienza come revisore all'interno di un Ulss Veneta.

Le rimanenze, che come detto più volte, rappresentano una delle aree più difficile dal punto di vista gestionale e contabile si articolano in tre momenti di controllo:

- il controllo interno: prevede delle procedure scritte ai fini dell'inventario. Un check della conta fisica è preferibile effettuarla durante l'arco dell'esercizio, nelle aziende sanitarie non si riscontrano momenti di fermo di magazzino o di calo della movimentazione, quindi si ritiene opportuno una volta ogni tre mesi un controllo informale per testare che le procedure siano sufficientemente resistenti agli stress. Il controllo di gestione o l'internal audit deve informare gli operatori di magazzino, ma anche di reparto (essendoci scorte per le prestazioni ambulatoriali e di ricovero) di effettuare una conta dettagliata dei codici presenti in contabilità e nel luogo fisico, apportando i movimenti di carico e scarico da parte della farmacia centrale in ogni reparto e mediante l'utilizzo di bolle apposite come documenti probativi. Si richiede di contrassegnare i codici già contati mediante l'apposizione di un bollino rosso (quale segno di riconoscimento). L'inventario è effettuato da due persone, le quali devono fornire su supporto cartaceo "fogli di conta" l'effettiva L'inventario trimestrale come quello di fine esercizio è preferibile a campione totale della popolazione. Qui di seguito si riporta il foglio delle procedure data agli addetti di ogni reparto nel quale oltre alla descrizione dei procedimenti si richiede anche la modalità di raccolta degli elementi probatori ai fini del test di cut off a fine esercizio da parte del revisore esterno. Gli schemi che riportano la sintesi delle conte sono divisi per reparto e evidenziano al fine anche del controllo della spesa l'incidenza dei vari codici sulla totalità delle rimanenze presenti.

- Il ruolo dell'external audit è stato quello di andare innanzitutto testare il livello di bontà del sistema informativo. L'Ulss n.13 è supportato dal sistema SAP/R che è risultato stabile, in quanto ha in se i principali blocchi di funzioni e di processi, che assicurano un'ampia stabilità e sicurezza. da parte dell'IT Audit non era stato trovato alcun tipo di difformità. Il test effettuato dal team di external audit è stato mediante campionatura di 25 items a maggior valore all'interno del magazzino principale al fine di ricontare che l'effettiva conta fisica fatta dal personale, fosse congruente con

ciò rapportato in conto coge. Non sono state riscontrate eccezioni. il test di cut off è risultato positivo con la raccolta degli ultimi 5 DDT del 2013 e i primi 5 DDT del 2014 al fine di individuare la corretta competenza delle poste iscritte in bilancio per quanto riguarda il peso di magazzino.

Il risultato è stato una media di 4000 Euro a CGU (reparto) per un totale di rimanenze complessive di 4.549.547,94 Euro, di cui 4.233.944,26 Euro di beni sanitari e 315.603,68 Euro di beni non sanitari.[48]

Le immagini di seguito riportate sono schermate tratte dal documento di procedure dell'anno 2013 consegnato agli operatori per la redazione di bilancio.

Azienda Ulss 13 Mirano

Processo di generazione e chiusura bilancio

In particolare nel 2012 è intervenuta l'implementazione del nuovo Piano dei Conti, che ha comportato la duplicazione dell'anagrafica di alcuni articoli e quindi la necessità di effettuare test di controllo proprio in prossimità di fine anno.

Le operazioni di inventario, effettuate secondo la procedura prevista dall'ERP SAP in dotazione all'Azienda si svolgono secondo le seguenti fasi:

a. blocco dei movimenti (carico/prelievi) degli articoli codificati a magazzino per un periodo massimo di 3 giorni;
b. produzione di una stampa su più fogli dei codici e relativa descrizione dei prodotti stoccati a magazzino;
c. suddivisione del magazzino in più zone di lavoro;
d. per ogni zona vengono individuate 2 persone alle quali viene consegnato il foglio con i codici e le relative descrizioni dei prodotti da censire;
e. una persona procede alla conta sullo scaffale e l'altra scrive il numero in corrispondenza della riga interessata;
f. i dati così raccolti vengono inseriti a computer sulla procedura d'inventario;
g. una volta inseriti i dati raccolti sul campo, si lancia la stampa delle differenze tra la giacenza a video e la conta fisica;
h. in presenza di differenze eclatanti si ripete il conteggio degli articoli interessati con persone diverse dalle precedenti. Qualora tali differenze persistano anche dopo il secondo controllo, si verifica nella contabilità di magazzino se siano state effettuate operazioni errate di carico/scarico informatico;
i. dopo avere effettuato sia i controlli, sia le operazioni di assestamento, si validano le scorte di magazzino censite;
j. qualora persistano delle differenze, le medesime vengono contabilizzate producendo, conseguentemente, plusvalenze (qualora il dato fisico sia superiore a quello contabile) o minusvalenze (qualora il dato fisico sia inferiore a quello contabile). Tale contabilizzazione produce quindi il definitivo allineamento del dato fisico con quello contabile. L'aggiornamento delle differenze viene eseguito direttamente nel sistema di contabilità di magazzino, integrato con quello di contabilità generale, in quanto i movimenti di aggiornamento della giacenza sono collegati a specifiche voci di costo;
k. sono previsti ulteriori controlli finalizzati a garantire l'allineamento della giacenza contabile a quella fisica nel periodo tra l'inventariazione fisica del magazzino e la fine dell'esercizio; essi sono così articolati:

62

nel mese di dicembre

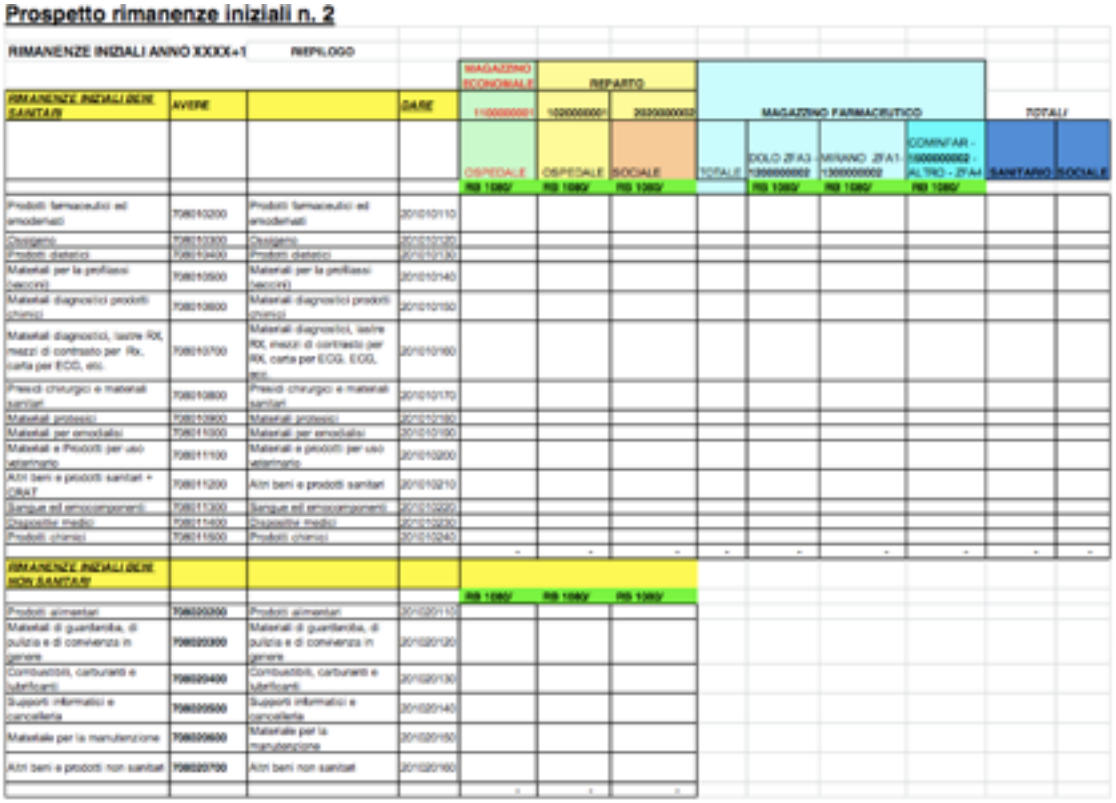
a) lo **scarico** fisico viene effettuato con doppio controllo (evidenziato da doppia sigiatura che viene apposta sulla stampa della richiesta del reparto) in modo da garantire che il dato di scarico da magazzino inserito in procedura sia corretto;
b) il **carico** fisico viene effettuato con doppio controllo (evidenziato da doppia sigiatura che viene apposta sul DDT) in modo da garantire che il dato di carico a magazzino inserito in procedura sia corretto;
c) nelle ultime due settimane si effettua un **riconteggio** fisico dei 10 articoli più movimentati per un confronto con la relativa stampa delle giacenze ed eventuale operazione contabile di rettifica inventariale, secondo le modalità sopra descritte, in caso di disallineamento.

[48] Dati ottenuti dal bilancio d'esercizio 31.12.2013 dell'Ulss n. 13 di Mirano- Dolo

Prospetto rimanenze finali n. 1

RIMANENZE FINALI ANNO XXXX		RIEPILOGO										
				MAGAZZINO ECONOMALE	REPARTO		MAGAZZINO FARMACEUTICO				TOTALI	
RIMANENZE FINALI BENI SANITARI	AVERE		DARE	1100000001	1020000001	2020000002						
				OSPEDALE RS 1080/	OSPEDALE RS 1080/	SOCIALE RS 1080/	TOTALE	DOLO ZFA3 - 1200000002 RS 1080/	MIRANO ZFA1 - 1300000002 RS 1080/	COMIFAR - 1600000002 - ALTRO - ZFA4 RS 1080/	SANITARIO	SOCIALE
Prodotti farmaceutici ed emoderivati	708110200	Prodotti farmaceutici ed emoderivati	2010101101									
Ossigeno	708110300	Ossigeno	2010101201									
Prodotti dietetici	708110400	Prodotti dietetici	2010101301									
Materiali per la profilassi (vaccini)	708110500	Materiali per la profilassi (vaccini)	2010101401									
Materiali diagnostici prodotti chimici	708110600	Materiali diagnostici prodotti chimici	2010101501									
Materiali diagnostici, lastre RX, mezzi di contrasto per Rx, carta per ECG, etc.	708110700	Materiali diagnostici, lastre RX, mezzi di contrasto per RX, carta per ECG, EOG, ecc.	2010101601									
Presidi chirurgici e materiali sanitari	708110800	Presidi chirurgici e materiali sanitari	2010101701									
Materiali protesici	708110900	Materiali protesici	2010101801									
Materiali per emodialisi	708111000	Materiali per emodialisi	2010101901									
Materiali e Prodotti per uso veterinario	708111100	Materiali e prodotti per uso veterinario	2010102001									
Altri beni e prodotti sanitari + CRAT	708111200	Altri beni e prodotti sanitari	2010102101									
Sangue ed emocomponenti	708111300	Sangue ed emocomponenti	2010102201									
Dispositivi medici	708111400	Dispositivi medici	2010102301									
Prodotti chimici	708111500	Prodotti chimici	2010102401									
				-	-	-	-	-	-	-	-	-
RIMANENZE FINALI BENI NON SANITARI												
				RS 1080/	RS 1080/	RS 1080/						
Prodotti alimentari	708120200	Prodotti alimentari	2010201101									
Materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza in genere	708120300	Materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza in genere	2010201201									
Combustibili, carburanti e lubrificanti	708120400	Combustibili, carburanti e lubrificanti	2010201301									
Supporti informatici e cancelleria	708120500	Supporti informatici e cancelleria	2010201401									
Materiale per la manutenzione	708120600	Materiali per la manutenzione	2010201501									
Altri beni e prodotti non sanitari	708120700	Altri beni non sanitari	2010201601									
				-	-	-						

Prospetto rimanenze iniziali n. 2



RIMANENZE INIZIALI ANNO XXXX+1		RIEPILOGO										
				MAGAZZINO ECONOMALE	REPARTO		MAGAZZINO FARMACEUTICO				TOTALI	
RIMANENZE INIZIALI BENI SANITARI	AVERE		DARE	1100000001	1020000001	2020000002						
				OSPEDALE RS 1080/	OSPEDALE RS 1080/	SOCIALE RS 1080/	TOTALE	DOLO ZFA3 - 1200000002 RS 1080/	MIRANO ZFA1 - 1300000002 RS 1080/	COMIFAR - 1600000002 - ALTRO - ZFA4 RS 1080/	SANITARIO	SOCIALE
Prodotti farmaceutici ed emoderivati	708010200	Prodotti farmaceutici ed emoderivati	2010101101									
Ossigeno	708010300	Ossigeno	2010101201									
Prodotti dietetici	708010400	Prodotti dietetici	2010101301									
Materiali per la profilassi (vaccini)	708010500	Materiali per la profilassi (vaccini)	2010101401									
Materiali diagnostici prodotti chimici	708010600	Materiali diagnostici prodotti chimici	2010101501									
Materiali diagnostici, lastre RX, mezzi di contrasto per Rx, carta per ECG, etc.	708010700	Materiali diagnostici, lastre RX, mezzi di contrasto per RX, carta per ECG, EOG, ecc.	2010101601									
Presidi chirurgici e materiali sanitari	708010800	Presidi chirurgici e materiali sanitari	2010101701									
Materiali protesici	708010900	Materiali protesici	2010101801									
Materiali per emodialisi	708011000	Materiali per emodialisi	2010101901									
Materiali e Prodotti per uso veterinario	708011100	Materiali e prodotti per uso veterinario	2010102001									
Altri beni e prodotti sanitari + CRAT	708011200	Altri beni e prodotti sanitari	2010102101									
Sangue ed emocomponenti	708011300	Sangue ed emocomponenti	2010102201									
Dispositivi medici	708011400	Dispositivi medici	2010102301									
Prodotti chimici	708011500	Prodotti chimici	2010102401									
				-	-	-	-	-	-	-	-	-
RIMANENZE INIZIALI BENI NON SANITARI												
				RS 1080/	RS 1080/	RS 1080/						
Prodotti alimentari	708020200	Prodotti alimentari	2010201101									
Materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza in genere	708020300	Materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza in genere	2010201201									
Combustibili, carburanti e lubrificanti	708020400	Combustibili, carburanti e lubrificanti	2010201301									
Supporti informatici e cancelleria	708020500	Supporti informatici e cancelleria	2010201401									
Materiale per la manutenzione	708020600	Materiale per la manutenzione	2010201501									
Altri beni e prodotti non sanitari	708020700	Altri beni non sanitari	2010201601									
				-	-	-						

V. CONCLUSIONI

Il mio elaborato si è proposto di analizzare in versione macro quali sono gli elementi che costituiscono il rischio di revisione.

Avendo avuto esperienze lavorative dapprima come revisore interno presso l'azienda sanitaria ULSS n. 13 e poi come revisore esterno con la società internazionale di revisione Mazars Spa ho avuto l'occasione di sperimentare le due prospettive di controllo nelle aziende pubbliche e facenti parte del SSR.

Il fine ultimo della revisione, come ampiamente esposto nel corso dell'elaborato, è quello di dare agli utilizzatori un bilancio quantomeno veritiero e rappresentativo della vera situazione aziendale.

Essendo il bilancio unico mezzo di rappresentazione dell'attività gestoriale del management sanitario alla collettività, è sottoposto ad elementi soggettivi ed imprescindibili che non ne permettono una totale assenza di rischio di esprimere un giudizio errato nella valutazione di questo, il cosiddetto rischio di revisione.

I mezzi che un revisore ha per cercare di ridurre tale rischio sono forniti dalla società e si caratterizzano per essere stati sottoposti già a controllo interno.

I controlli effettuati dal revisore interno sono atti a validare le procedure del management riflesse nelle arre contabili.

Se il lavoro svolto dal revisore interno ha svolto un lavoro, giudicabile dal certificatore, come valido e privo di elementi che implementano il rischio, è considerabile accettabile e quindi è valido in termini di costo, tempo ed efficienza per l'external audit.

Ecco il motivo per cui molto spesso le società di revisione in ambito sanitario danno dei veri e propri consigli sull'educazione al mantenimento del controllo di tutte le attività che hanno un impatto significativo sul bilancio, al fine di ridurre i rischi che vanno a provocare nella composizione di IR e IC.

La metodologia che è stata proposta è una metodologia analitica che va a condurre test in tutte le aree di bilancio che presentano una significatività tale da poter compromettere il giudizio finale.

In particolare le aziende del settore sanitario presentano molte atipicità rispetto alle aziende private sia dal punto di vista della rendicontazione sia dal punto di vista strutturale.

Un'azienda pubblica ha un organigramma molto più ampio e la segregazione dei compiti, fondamentale per arginare il risk audit, risulta molto più difficile.

Inoltre il personale all'interno delle aziende sanitarie, avendo in percentuale principalmente competenze sanitarie e inferiormente di tipo amministrativo contabile, non risultano ancora culturalmente preparate per rispettare i paradigmi proposti dai ministeri e dalle Regioni.

E' l'elemento culturale che permette una vera e propria rivoluzione nel campo del passaggio informativo e quindi della consapevolezza alla riduzione del rischio.

Se tutti coloro che operano in un contesto sanitario avessero nozioni base riguardo all'importanza del controllo aziendale sia dal punto di vista manageriale sia dal punto di vista contabile, moltissimi degli errori che si vedono commettere non ci sarebbero. A livello di formazione universitaria e superiore dovrebbero essere introdotte materie di tipo economiche, mediante le quali si potrebbe capire che la mancata registrazione di un medicinale nelle rimanenze può avere un effetto micro al livello ambientale, che traslato nel contesto macro di regione e stato ha un effetto notevole sulla spesa pubblica.

E' con il controllo contabile e con la figura del revisore che si cerca di dare una nuova visione dell'importanza che ogni singola azione ha nella collettività.

Con l'elaborato ho messo in luce anche i metodi con i quali il revisore esterno cerca di controllare il lavoro del revisore interno. La necessità di comunicazione tra le due figure appare fondamentale nella teoria e nella pratica.

E’ attraverso il corretto mantenimento del sistema informativo che si diminuisce il rischio. Il sistema informativo risulta essere l’unico canale che permette la comunicazione interna ed esterna in azienda. Un sistema informativo informatico ben implementato è in grado di ridurre i rischi e di aumentare in termini di efficacia ed efficienza il controllo della veridicità del bilancio.

In estrema sintesi il percorso attuativo di certificabilità non va a modificare la tipologia di rendicontazione all’interno delle aziende sanitarie, ma mira a implementare un valido sistema informativo in tutte le aziende del SSN. L’obiettivo è quello di ottenere un vero e proprio paradigma delle azioni e degli strumenti da utilizzare al fine dei controlli.

L’ indagine svolta all’interno della Regione Veneto nel corso degli anni ha visto un miglioramento della rilevazione del rischio del circa 2% e una soddisfazione da parte degli utilizzatori del 68%[49].

In conclusione nel corso degli anni ci si aspetta nuove metodologie in grado di poter dare innovazione in aiuto alla revisione per la gestione dei rischi, anche mediante l’implemento di una nuova generazione di software che aiuti al blocco di quelle operazioni che potrebbero compromettere il giudizio. Inoltre ci si auspica una maggior consapevolezza della collettività al rispetto delle procedure e all’importanza di poter ottenere un’informazione veritiera.

[49] Indagine svolta per la realizzazione del testo Bizzarri, Dario , Jseppi, Roberti (2013), “LO SVILUPPO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLE AZIENDE SANITARIE. COME RIDURRE I RISCHI AMMINISTRATIVO CONTABILI E MIGLIORARE LA PERFORMANCE”, FrancoAngeli, Milano

VI. BIBLIOGRAFIA

Angiola Nunzio (2004), " IAS 14: SEGMENT REPORTING- INTERPRETAZIONE E APPLICAZIONE", Franco Angeli, Milano

Astolfi Eugenio, "VIVERE L'AZIENDA 2" , Tramontana

Aureli Selena, Salvadori Federica (2013), "INVESTIGATION OF RISK MANAGEMENT AND RISK DISCLOSURE PRACTICES OF ITALIAN LISTED LOCAL UTILITIES", Articolo su "Financial Reporting" Franco Angeli, Milano

Ballarin Francesco (2014), "IL CAMPIONAMENTO NEL PROCESSO DI REVISIONE" Articolo su rivista "Il commercialista veneto" n. 217 gennaio/febbraio 2014

Bastia Paolo (1985), "L'INFORMAZIONE DI RACCORDO TRA BILANCI DELLA CAPOGRUPPO E BILANCI CONSOLIDATI" Articolo su "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale "

Bauer Riccardo (2010), "LO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE DOPO LA RIFORMA: IL REQUISITO DELL'INDIPENDENZA" Articolo su "Il controllo nelle società e negli enti" n. 3/2010, Giuffrè, Milano

Belcredi Massimo (1993), "ECONOMIA DELL' INFORMAZIONE SOCIETARIA", UTET Libreria, Torino

Bizzarri, Dario , Jseppi, Roberti (2013), "LO SVILUPPO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NELLE AZIENDE SANITARIE. COME RIDURRE I

RISCHI AMMINISTRATIVO CONTABILI E MIGLIORARE LA PERFORMANCE", FrancoAngeli, Milano

Bracchi, Francalanci, Motta (2010), "I SISTEMI INFORMATIVI DI IMPRESA" McGraw Hill

Burch John G.(2000), "CONTABILITA' DIREZIONALE E CONTROLLO DI GESTIONE- IMPATTO DELLE NUOVE TECNOLOGIE", EGEA, Milano, Seconda Edizione

Ciambotti, Aureli, Giampaoli (2012),"I SISTEMI INFORMATIVI AUTOMATIZZATI.doc"

Cunsolo Roberto, Spaggiari Roberto, Barbieri Gianfranco, Trentin Stefano, Santioni Eugenio, D'Agnolo Michele (2011),"ORGANIZZAZIONE E PIANIFICAZIONE NEGLI STUDI PROFESSIONALI CON L'UTILIZZO DEI SISTEMI INFORMATICI", Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Davis, Gordon B. (1968), "AUDITING & EDP", New York : Publ. by the American Institute of Certified Public Accountants

del Giudice Federico (2009), "LA COSTITUZIONE ESPLICATA", Simone edizioni Giuridiche

Falcon Giandomenico (2008), "LINEAMENTI DI DIRITTO PUBBLICO", CEDAM

Fondati Pino (2008), "CA punta su governance, gestione e sicurezza It", articolo da "Il sole 24 ore" del 15 luglio 2008

Fornaciari Luca (2011), “IL PROSPETTO DI RACCORDO NELLA COMUNICAZIONE ECONOMICO- FINANZIARIA CONSOLIDATA” Articolo su “Financial Reporting” Franco Angeli, Milano

Fortuna Fabio (2004) “LA REVISIONE CONTABILE CARATTERISTICHE, OGGETTO E FINALITÀ”, Università G. d’Annunzio

Gasperini Andrea, Doni Federica (2014), “LA COMUNICAZIONE DELLE INFORMAZIONI NON FINANZIARIE: L’ATTUALE QUADRO NORMATIVO” Articolo su rivista “Amministrazione e finanza” n. Agosto 2014

Guarini Michele (1999), “L’AVVIO DELLA METODICA DI BUDGET NELLE REGIONI”, Franco Angeli, Milano

Hoekstra Angeli, Conradie Nicolette (2002), “TIL AND ISO17799, COBIT, ITIL AND ISO17799 HOW TO USE THEM IN CONJUNCTION” PriceWaterhouseCoopers

Ianniello Giuseppe (2009) “PRESTAZIONE DI SERVIZI “NON DI REVISIONE”: INFORMATIVA DI BILANCIO E INDIPENDENZA DEL REVISORE” Articolo su “Financial Reporting” Franco Angeli, Milano

van Kessel Paul, Layman Jay, Blackmore Jonathan, Burnet Iain, Azuma Yoshihiro (2014), “BUILDING TRUST IN THE CLOUD. CREATING CONFIDENCE IN YOUR CLOUD ECOSYSTEM”, Ernst&Young

Lainhart John “COBIT™: A METHODOLOGY FOR MANAGING AND CONTROLLING INFORMATION AND INFORMATION TECHNOLOGY RISKS AND VULNERABILITIES” Articolo su “American Accounting Association”, PWC

Monteduro Fabio, Salerno Irene (2008), “IL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE E LA CONTABILITA’ DIREZIONALE”, Dispensa per lezione

Moran Pat, Turpie James, Ciminelli Stefano (2014), “MANAGING IT RISK IN A FAST-CHANGING ENVIRONMENT-EMEIA FSO IT RISK MANAGEMENT SURVEY”, Ernst&Young

Naftalski Fabrice, Antonini Pascal (2013), “WHAT “ACCOUNTABILITY” REALLY MEANS – CONSEQUENCES FOR COMPLIANCE AND INTERNAL AUDIT AGENDA?”, Ernst&Young

Okrie Timothy, White Neil, Katyal Vivek, Scott Wallace (2012), "REINING IN PROJECT RISK PREDICTIVE PROJECT ANALYTICS. HOW ORGANIZATIONS INCREASE THE SUCCESS RATE OF COMPLEX PROJECTS BY PREDICTING PROJECT PERFORMANCE”, Deloitte

Oliviero G. “L’INTEGRAZIONE DEI SISTEMI INFORMATIVI E L’IMPATTO SUL CONTROLLO DI GESTIONE”, Tesi dottorato- Università di Pisa

Olivotto Luciano, (2010) *L'IMPATTO DELL'XBRL SULL'INFORMAZIONE PER L'AZIONE ECONOMICA* in ZAMBON S., XBRL E INFORMATIVA AZIENDALE, MILANO, FRANCOANGELI, vol. 1 (ISBN 9788856823141) *(Articolo su libro)*

Pesenato Andrea (2011) “SIGNIFICATIVITA` E RISK APPROACH NELLA NUOVA REVISIONE LEGALE” Articolo su rivista “Amministrazione e finanza” n. 1/2011

Porter Thomas W., Perry William E., (1981), “EDP CONTROLS AND AUDITING”, Boston (MASS) : Kent Publ.

Previdi Gianni (2009), "Il VALORE DELL’INFORMAZIONE. SEMANTICA E LOGISTICA DELL’ICT”, Franco Angeli, Milano.

Rea M.A. (2009), “XBRL (eXtensible Business Reporting Language) e REPORTING FINANZIARIO DI IMPRESA. Quadro conoscitivo e prime riflessioni,” (con D. Valentinetti), ISBN 978-88-548, pp. 1-64;

Romano Giulia, Andrea Guerrini (2011), “L’ EFFICACIA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI CONTABILI DELLE SOCIETA’ QUOTATE ITALIANE: UN’ANALSI DELLE IMPUGNATIVE DI BILANCIO EFFETTUATE DALLA CONSOB”, Articolo su “Financial Reporting” Franco Angeli, Milano

Russo Andrea (2014), “IL SISTEMA DEL CONTROLLO INTERNO NEL PROCESSO DI REVISIONE”, Articolo su rivista “Il commercialista veneto” n. 219 maggio/giugno 2014

Salvioni Daniela M. (2002), “CULTURA DELLA TRASPARENZA E COMUNICAZIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DI IMPRESA”, ISTEI Università Bicocca, Milano.

Simonelli Giorgio (2013), “CORSO DI RAGIONERIA INTERNAZIONALE AVANZATO”, Unive.it

Sostero Ugo (2010), “*LA TASSONOMIA XBRL ITALIANA DELLA NOTA INTEGRATIVA: ANALISI DELLE FONTI NORMATIVE”* IN ZAMBON S., “XBRL E INFORMATIVA AZIENDALE TRAIETTORIE, INNOVAZIONI E SFIDE”, Milano, FrancoAngeli, pp. 86-103 (ISBN 9788856823141)

Taliento Marco (2009), “INTERESSE DI CONTROLLO. RECENTI LINEE EVOLUTIVE E PROFILI DI CRITICITA’ DELLE REGOLE INTERNAZIONALI DI ACCOUNTING E REPORTING FINANZIARIO”, Articolo su “Financial Reporting” Franco Angeli, Milano

Trigiglia Carlo (2009), “SOCIOLOGIA ECONOMICA”, Il Mulino, Bologna

Valentinetti D, Rea M. A. (2013). CRITICAL REFLECTION ON XBRL: A "CUSTOMISABLE STANDARD" for Financial Reporting?. International Journal of Accounting and Financial Reporting, vol. 3, p. 110-132, ISSN: 2162-3082

Valentinetti D, Rea M. A. (2013). XBRL FOR FINANCIAL REPORTING: EVIDENCE ON ITALIAN GAAP VERSUS IFRS. ACCOUNTING PERSPECTIVEs, vol. 12, p. 237-259, ISSN: 1911-382X, doi: 10.1111/1911-3838.12008

Valentinetti D, M. Rea (2011). "ADOPTING XBRL IN ITALY: EARLY EVIDENCE OF FIT BETWEEN ITALIAN GAAP TAXONOMY AND CURRENT REPORTING PRACTICES OF NON-LISTED COMPANIES." The International Journal Of Digital Accounting Research, vol. 11, p. 45-67, ISSN: 1577-8517, doi: 10.4192/1577-8517-v11_3;

Vinciguerra Rosa, Nadia Cipullo (2009), "LA COMUNICAZIONE ECONOMICO FINANZIARIA DELLE PMI SECONDO I PROFESSIONISTI CONTABILI. UN'INDAGINE EMPIRICA" , Articolo su "Financial Reporting" Franco Angeli, Milano

Wilkin Carla L. , Chenhall Robert H. (2010), "A REVIEW OF IT GOVERNANCE: A TAXONOMY TO INFORM ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS", Articolo su rivista "American Accounting Association, PWC

Zambon Stefano (2010). "XBRL E INFORMATIVA AZIENDALE. TRAIETTORIE, INNOVAZIONI E SFIDE", Franco Angeli, Milano

Zambon Stefano (2010), "XBRL E CONTINUOUS AUDIT: NUOVI STRUMENTI E APPROCCI PER IL REPORTING E IL GOVERNO AZIENDALE", accademiaaidea

Zanin Elisa (2008), "I SISTEMA INFORMATIVO E INFORMATICO PER IL CONTROLLO DI GESTIONE IN UN'AZIENDA ULSS", Tesi di laurea Università Ca' Foscari

s.a. (2009), “Information systems as a major challenge”, Ernst&Young

s.a. (2010), “Il comitato di controllo interno vigila sul rischio di compliance“, articolo da “Il sole 24 ore” del 14 ottobre 2010

s.a. (2014), “LA REVISIONE DI BILANCIO NEL SISTEMA SANITARIO: ASPETTI NORMATIVI E MODALITÀ OPERATIVE”, Quaderno Assirevi n. 13/2014

s.a. (2009), “INDICATORI ALTERNATIVI DI PERFORMANCE”- Documento di ricerca n. 137- Assirevi

SITOGRAFIA

- http://www.ey.com/GL/en/Services/Assurance/Fraud-Investigation---Dispute-Services/EY-Global-
- Forensic-Data-Analytics-Survey-2014!
- http://www.francoangeli.it/Ricerca/Scheda_libro.aspx?ID=21058&Tipo=Libro&titolo=Lo+sviluppo +del+sistema+di+controllo+interno +nelle+aziende+sanitarie.+Come+ridurre+i+rischi +amministrativo-contabili+e +migliorare+le+performance!
- http://www.xbrl.org!
- http://inderscience.metapress.com/content/e5351r8690302885/!
- http://www.inderscience.com/dev/search/index.php?mainAction=search&action=record&rec_id=46681&prevQuery=&ps=10&m=or! ! http://www.inderscience.com/info/inarticle.php?artid=57238!

  http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-5957.1983.tb00409.x/pdf!

  http://www.deloitte.com/view/it_IT/it/servizi/analytics/analyticsservizi/b8824ff2e1b3d310VgnVCM3000003456f70aRCRD.htm
- http://it.wikipedia.org/wiki/Electronic_data_processing

- http://www.progettoedp.it/wp-content/uploads/2010/11/Una-Piattaforma-per-controllo-qualità.pdf
- www.abi.it
- www.arsenal.it
- www.ulss13mirano.ven.it