

## **LINEE GUIDA PER IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DEL SSR**

Un sistema di controllo interno è un insieme di regole, procedure e strutture organizzative volte a consentire una conduzione dell'azienda sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati.

Gli obiettivi del Sistema di controllo interno sono:

- assicurare l'affidabilità delle informazioni;
- assicurare l'osservanza di leggi e regolamenti
- garantire la salvaguardia del patrimonio aziendale
- aumentare l'efficacia e l'efficienza delle operazioni aziendali.

Il Sistema di controllo va visto come uno strumento per contribuire a sviluppare ed consolidare una cultura dei controlli nell'azienda per ridurre la probabilità e l'impatto di decisioni sbagliate, errori, frodi, violazioni di leggi, di regolamenti e di procedure.

La Regione per favorire la diffusione delle buone pratiche nelle proprie Aziende Sanitarie richiede, già dal 2004, il rispetto di alcuni fondamentali principi generali di controllo che entrando nel merito dei processi aziendali che portano alla formazione dei valori di bilanci, identificando i rischi legati a ciascuna voce, fissando degli standard minimi di controllo interno hanno ottenuto già l'obiettivo di fare adottare alle Aziende procedure e modelli organizzativi, soprattutto nell'area amministrativa, idonei ad avere la ragionevole certezza all'Azienda in primis, alla Regione e a tutti gli stakeholders sull'affidabilità dei dati di bilancio.

Per implementare ulteriormente il sistema di controllo interno e fare un passo in avanti, questa volta dal lato delle strutture e della solidità e qualità delle procedure, occorre che tutti gli enti del nostro SSR, costituiscano, se non ancora sviluppata, una specifica “funzione” di controllo interno finalizzata alla gestione del proprio sistema.

Tale funzione, espletata da una struttura organizzativa formata da personale dedicato ed adeguatamente formato, che gestirà i rapporti con chi in Regione si adopera per l'implementazione di tale importante funzione, dovrà supportare lo sviluppo e contribuire al miglioramento del Sistema di controllo interno attraverso una serie di attività:

- implementare nuove attività di controllo;
- mappare periodicamente i rischi aziendali,
- verificare l'efficacia del sistema attraverso l'effettuazione periodica di test;
- assicurare la qualità dei processi aziendali particolare quelli riconosciuti più delicati;
- garantire che le anomalie riscontrate siano tempestivamente portate a conoscenza di adeguati livelli dell'azienda per l'adozione di iniziative per il loro superamento;
- assicurare la necessaria separazione tra le funzioni operative e quelle di controllo;
- contribuire all'osservanza di norme e regolamenti definendo ruoli e responsabilità;
- attivarsi, quando possibile, per uno snellimento dei processi;
- creare di gruppi interdisciplinari per mappare processi aziendali,
- supportare le articolazioni organizzative aziendali nella valutazione, nello sviluppo e miglioramento del sistema di controllo interno;
- mettere le varie strutture aziendali nelle condizioni di assumere le migliori decisioni nel rispetto delle regole interne ed esterne;

La nuova struttura dovrà operare in modo completamente autonomo, rapportandosi direttamente con la Direzione Generale

La Regione coordinando la progettazione di questa nuova funzione cercherà di fare in modo che le nuove strutture abbiano caratteri il più possibile uniformi e con cadenza annuale chiederà a tali strutture l'analisi di un processo aziendale al fine di identificare e ridurre i rischi attivando le opportune azioni di contenimento dei rischi.

## **LA GESTIONE ED IL CONTROLLO DELL'AREA IMMOBILIZZAZIONI**

### **Immobilizzazioni immateriali**

#### **PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO**

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei

dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle immobilizzazioni immateriali.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'appropriata iscrizione in bilancio;
- accertamento del corretto computo degli ammortamenti;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

Si ricorda che la Direzione ha la responsabilità di costituire e mantenere un sistema amministrativo-contabile che includa una serie di controlli interni considerati necessari per l'azienda.

## **PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO**

### **1. PREDISPOSIZIONE DI UN PIANO DEGLI INVESTIMENTI**

Il piano degli investimenti deve essere prodotto per un arco temporale di almeno tre esercizi, quindi deve essere ridefinito in modo specifico all'inizio di ogni esercizio. Il piano degli investimenti deve essere elaborato sentito il parere dei responsabili delle U.O. di natura sanitaria, oltre che i gestori dei budget per fattore produttivo.

La predisposizione di un piano degli investimenti consente di:

- conoscere le esigenze della struttura;
- programmare gli investimenti in base alle disponibilità di autofinanziamento e all'ottenimento di eventuali contributi in conto capitale;
- valutare l'economicità degli investimenti in base ai ricavi attesi dagli stessi.

### **2. CONTROLLO SULLA CAPITALIZZABILITÀ DEI COSTI**

E' necessario prevedere un controllo congiunto da parte dell'ufficio competente e dell'U.O. Acquisizione risorse, assieme al servizio economico-finanziario, per la verifica della capitalizzabilità dei costi relativi a immobilizzazioni immateriali. Tale controllo, da effettuarsi al momento della contabilizzazione, deve essere formalizzato con apposita documentazione di supporto.

### 3. RICONCILIAZIONE TRA LIBRO CESPITI E CONTABILITÀ GENERALE

Periodicamente è necessario effettuare una riconciliazione tra la contabilità cespiti (libro cespiti) e la contabilità generale al fine di individuare, analizzare e, se necessario, correggere eventuali differenze. Tale riconciliazione deve essere prevista almeno in fase di predisposizione del bilancio sebbene gestionalmente sia raccomandata una riconciliazione a cadenza infrannuale (trimestrale).

### 4. RICONCILIAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI IN CORSO RISULTANTI IN CONTABILITÀ GENERALE CON IL PROSPETTO DI AVANZAMENTO LAVORI DELL'UFFICIO COMPETENTE

Almeno a fine esercizio il conto di contabilità generale immobilizzazioni in corso (immateriale) deve essere riconciliato con le risultanze gestionali dell'ufficio competente. L'allineamento di questi due dati deve garantire la corretta capitalizzazione dei beni per i soli beni o per le sole opere aventi effettiva utilità futura (possibilità di recupero del costo sostenuto in conseguenza di effettive migliorie apportate ai beni esistenti o recuperabilità attraverso i ricavi attesi dall'opera in costruzione). Il prospetto dell'ufficio competente deve inoltre indicare la percentuale di avanzamento dell'opera, la data prevista per il suo completamento e la classe di cespiti in cui sarà classificata l'opera una volta conclusa.

### Immobilizzazioni materiali

#### **PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO**

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle immobilizzazioni materiali.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza della proprietà e della libera disponibilità delle immobilizzazioni;
- accertamento della corretta valutazione delle immobilizzazioni;
- accertamento della corretta determinazione dei fondi di ammortamento;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni registrate nei conti accessi alle

immobilizzazioni ed ai fondi di ammortamento;

- accertamento della corretta esposizione in bilancio delle immobilizzazioni e dei fondi di ammortamento;

- accertamento della uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue una logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

## **PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO**

### **1. INVENTARIO FISICO DELLE IMMOBILIZZAZIONI**

L'azienda deve aver effettuato un inventario fisico iniziale completo dei cespiti e deve avere recepito le risultanze di tale inventario nel libro cespiti o nel software che gestisce l'inventariazione dei beni.

È necessario prevedere l'aggiornamento dell'inventario fisico dei cespiti che consenta di monitorare:

- l'esistenza dei beni (tutela del patrimonio);
- l'ubicazione (per l'aggiornamento del Centro di Costo cui il bene è imputato);
- il responsabile del bene (assegnatario);
- lo stato di funzionamento (per modificare eventualmente la vita utile o per prendere in considerazione l'ipotesi di svalutazioni dell'attivo immobilizzato).

L'inventario può essere eventualmente effettuato in modo ciclico per classe di cespiti o per centro di costo ma deve comunque garantire la completezza della verifica fisica per lo meno ogni cinque anni.

### **2. PREDISPOSIZIONE DI UN PIANO DEGLI INVESTIMENTI**

Il piano degli investimenti deve essere prodotto per un arco temporale di almeno tre esercizi, quindi deve essere ridefinito in modo specifico all'inizio di ogni esercizio.

Il piano degli investimenti deve essere elaborato in collaborazione dei responsabili delle U.O. di natura sanitaria, oltre che dei gestori dei budget per fattore produttivo.

La predisposizione di un piano degli investimenti consente di:

- conoscere le esigenze della struttura;
- programmare gli investimenti in base alle disponibilità di autofinanziamento e all'ottenimento di eventuali contributi in conto capitale;

- valutare l'economicità degli investimenti in base ai ricavi attesi dagli stessi.

### 3. ADEGUATA INVENTARIAZIONE DEI BENI

Tutti i cespiti ricevuti devono essere immediatamente inventariati (il prezzo di riferimento può essere quello dell'ordine fino al ricevimento della fattura) e la stampa del numero di matricola deve essere apposta sul bene. Nel momento dell'inventariazione il bene può essere "bloccato" sull'archivio elettronico dei cespiti fino al relativo collaudo con esito positivo, al fine di evitare l'attivazione del processo di ammortamento. Con l'inventariazione il cespite deve trovare la sua collocazione in azienda e il bene deve essere abbinato al Centro di Costo utilizzatore.

Il momento dell'inventariazione è anche il momento in cui si abbina il cespite alla classe di immobilizzazioni adeguata e si attribuisce allo stesso l'aliquota di ammortamento più indicata (generalmente quella prevista dai presenti principi, ma potrebbe anche essere previsto un diverso periodo di ammortamento se il bene ha una diversa vita utile; tale eccezione è possibile solo se l'aliquota di ammortamento utilizzata è maggiore da quella prevista dal D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.).

### 4. INDIVIDUAZIONE DEI CESPITI ACQUISTATI CON CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Per i beni acquisiti con contributi in conto capitale deve essere effettuato l'abbinamento dei contributi ricevuti con i beni stessi. Tale procedura è indispensabile per sterilizzare correttamente gli ammortamenti e per monitorare nel tempo i contributi in conto capitale iscritti nel patrimonio netto. I dati consuntivi devono essere periodicamente confrontati con il piano degli investimenti al fine di individuare eventuali anomalie e di rivedere, se necessario, il piano in base alle nuove esigenze di investimento.

### 5. CONTROLLO SULLA CAPITALIZZABILITÀ DELLE MANUTENZIONI

Le manutenzioni aventi natura straordinaria devono essere autorizzate dall'ufficio competente. E' necessario prevedere un controllo congiunto da parte dell'ufficio competente e dell'UO Acquisizione risorse assieme al servizio economico-finanziario per la verifica della capitalizzabilità delle manutenzioni aventi natura straordinaria. Tale controllo deve essere formalizzato.

### 6. RICONCILIAZIONE TRA LIBRO CESPITI E CONTABILITÀ GENERALE

Periodicamente è necessario effettuare una riconciliazione tra la contabilità cespiti

(libro cespiti) e la contabilità generale al fine di individuare, analizzare e, se necessario, correggere eventuali differenze. Tale riconciliazione deve essere prevista almeno in fase di predisposizione del bilancio sebbene gestionalmente sia raccomandata una riconciliazione a cadenza infrannuale (trimestrale).

#### 7. DISMISSIONE DEI CESPITI

La dismissione dei cespiti deve essere tempestivamente comunicata dal responsabile consegnatario del bene all'ufficio inventariazione per l'attivazione delle procedure di dismissione e di eliminazione del bene dal libro cespiti. Le modalità di dismissione devono essere prontamente comunicate al servizio economico-finanziario per l'emissione dell'eventuale fattura (in caso di cessione) o per la gestione dell'eventuale permuta oltre che per la rilevazione contabile della plusvalenza o della minusvalenza emersa una volta predisposta la delibera formale di dismissione.

#### 8. RICONCILIAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO RISULTANTI IN CONTABILITÀ GENERALE CON IL PROSPETTO DI AVANZAMENTO LAVORI DELL'UFFICIO COMPETENTE

Almeno a fine esercizio il conto di contabilità generale immobilizzazioni in corso (materiali ed immateriali) deve essere riconciliato con le risultanze gestionali dell'ufficio competente. L'allineamento di questi due dati deve garantire la corretta capitalizzazione dei beni per i soli beni o per le sole opere aventi effettiva utilità futura (possibilità di recupero del costo sostenuto in conseguenza di effettive migliorie apportate ai beni esistenti o recuperabilità attraverso i ricavi attesi dall'opera in costruzione). Il prospetto dell'ufficio competente deve inoltre indicare la percentuale di avanzamento dell'opera, la data prevista per il suo completamento e la classe di cespiti in cui sarà classificata l'opera una volta conclusa.

### **LA GESTIONE DELL'AREA RIMANENZE**

#### **PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO**

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle rimanenze.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze;
- verifica del titolo di proprietà o di possesso;
- accertamento della corretta valutazione mediante: controllo della determinazione del costo, controllo della determinazione del prezzo di mercato in termini comparativi rispetto al costo;
- verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo rispetto alle giacenze di magazzino;
- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

## **PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO**

### 1. ESISTENZA FISICA DELLE GIACENZE

Le diverse fasi della gestione di magazzino devono essere affidate a singoli responsabili incaricati di garantire il rispetto di idonee procedure, quali:

#### a) Determinazione di linee di responsabilità per le giacenze di magazzino

- al ricevimento del bene: identificazione, controlli quantitativi e qualitativi, collaudi, riscontri con gli ordinativi d'acquisto; tempestivo inoltro al destinatario;
- nell'area di giacenza: adeguata dislocazione e disposizione dei beni; controllo sui movimenti all'interno del magazzino e sui prelievi, versamenti e movimenti vari tra il magazzino ed i reparti di destinazione;
- nell'area di spedizione: controllo sulla corrispondenza tra quantità e qualità del bene da spedire e preventiva autorizzazione all'uscita, formalizzata su apposito documento; tempestivo inoltro del bene al destinatario; segnalazione dell'avvenuta uscita del bene agli uffici incaricati delle registrazioni relative ai beni presso terzi e della tenuta della contabilità di magazzino.

#### b) Adeguata protezione fisica delle giacenze

A questo fine è necessario che siano istituite e formalizzate appropriate misure per movimentare, immagazzinare e custodire le giacenze, salvaguardandole da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, danneggiamenti colposi e dolosi, sottrazioni.

#### c) Uso e controllo di moduli prenumerati e approvati da responsabili autorizzati per la movimentazione fisica delle giacenze

Questa prassi prevede che ogni movimentazione delle giacenze sia accompagnata e comprovata da appositi documenti (buoni di entrata, uscita, prelievo e versamento,



collaudo, scarto, ecc.). Tali documenti, emessi e firmati da responsabili a ciò autorizzati,

possono consistere in moduli prenumerati per facilitarne il controllo di sequenza e la corretta archiviazione.

d) Esistenza di una contabilità della movimentazione di magazzino

La contabilità di magazzino risulta necessaria dal punto di vista gestionale per poter seguire i movimenti delle giacenze, i livelli di riordino e individuare fenomeni di lento rigiro, obsolescenza, eccedenza di scorta, ecc.. Facilita altresì l'esecuzione di ricognizioni fisiche e controlli periodici di magazzino.

e) Rilevazione fisica delle giacenze effettuata periodicamente

Una rilevazione fisica delle giacenze deve essere effettuata periodicamente.

Tale ricognizione può essere attuata:

- in unica soluzione, mediante un inventario fisico completo;
- con inventari parziali, su base ciclica, aventi una frequenza tale da inventariare, almeno una volta all'anno, tutte le componenti di magazzino.

Le risultanze inventariali devono essere riscontrate con le esistenze della contabilità di magazzino, per poter ricercare le cause di eventuali discordanze e per apportare le dovute rettifiche alle rilevazioni fisiche o a quelle contabili, oltre che alle procedure di gestione del magazzino.

f) Idonee procedure di rilevazione fisica delle giacenze

Per un'appropriata esecuzione di un inventario fisico si richiede che siano previsti e risolti i punti seguenti:

- una programmazione dell'inventario fisico che si concretizzi in appropriate norme scritte che disciplinino i settori di rilevazione, le modalità di esecuzione ed i soggetti responsabili, sia per i magazzini (farmaceutico ed economale) che per i reparti;
- una razionale predisposizione delle giacenze allo scopo di facilitarne i conteggi;
- un chiaro sistema di identificazione e descrizione delle scorte;
- l'individuazione delle giacenze a lento rigiro, obsolete, difettose;
- predisposizione di adeguate procedure di conteggio, riepilogazione e controllo delle quantità risultanti da inventario, mediante l'adozione di una idonea modulistica (cartellini prenumerati o simili);
- un controllo sulle eventuali movimentazioni di magazzino che intervengono nel corso dell'inventario;
- l'identificazione dei beni di terzi presso l'azienda e dei beni di proprietà dell'azienda

che si trovano in viaggio o presso terzi;

- corrette procedure di imputazione su base di competenza degli utilizzi e degli acquisti effettuati nel periodo precedente e in quello successivo all'inventario fisico.

## 2. TITOLO DI PROPRIETÀ O DI POSSESSO

L'azienda deve disporre di una documentazione e di un sistema di rilevazioni tali da poter provare e salvaguardare il suo diritto di proprietà sui beni acquistati, siano essi in suo possesso oppure in viaggio o giacenti presso terzi.

Per avere un costante controllo dei beni di sua proprietà ma giacenti presso terzi, l'azienda deve disporre di adeguate procedure, quali:

- emissione di appositi documenti per le uscite di beni a titolo non traslativo di proprietà, con l'indicazione della causale dell'uscita, del tipo e quantità del bene, del destinatario e di ogni altro elemento utile;
- emissione di documenti di rientro atti ad essere ricollegati con quelli correlativi di uscita;
- rilevazioni contabili dei documenti suddetti, idonee a consentire la definizione del rapporto con i terzi e la determinazione delle quantità ancora giacenti presso di essi;
- periodiche ispezioni fisiche presso i terzi o richieste agli stessi di conferme scritte relative alla quantità e qualità dei beni in loro possesso, ma di proprietà dell'azienda.

I beni di terzi presso l'azienda devono essere identificati o identificabili sia fisicamente che contabilmente.

A tal fine, oltre ad una documentazione di base e ad una contabilità del tipo già citato per i beni dell'azienda presso terzi, occorre disporre di apposite aree di giacenza, oppure di cartellini o simili mezzi atti a separare i beni di terzi da quelle di proprietà dell'azienda.

Nel caso di beni confusi o comunque non specificamente identificabili, il sistema in atto deve permettere il confronto tra le quantità totali in giacenza con quelle di proprietà dell'azienda e di terzi.

Tutte le limitazioni della libera disponibilità dei beni di sua proprietà devono essere tenute presenti dall'azienda mediante apposite rilevazioni dei vincoli esistenti (riserve di proprietà, privilegi, ecc.).

### 3. CORRETTA VALUTAZIONE DELLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere alla valutazione delle giacenze di magazzino in base ai principi contabili statuiti, tenendo presente, oltre al costo d'acquisto o di produzione, la comparazione dello stesso con il prezzo o valore di mercato.

#### a) Determinazione del costo

Alcune caratteristiche della contabilità analitica rilevanti ai fini del controllo interno sono di seguito elencate:

- collegamento della contabilità analitica con la contabilità generale;
- determinazione degli scostamenti tra contabilità generale e analitica, al fine di stabilire il grado di attendibilità di quest'ultima;
- registrazioni effettuate in base a documenti prenumerati e regolarmente approvati;
- tenuta dell'inventario permanente a valore oltre che a quantità.

#### b) Determinazione del prezzo di mercato

L'azienda deve attuare delle procedure atte a consentire il raffronto tra il costo delle giacenze ed il relativo valore di mercato, così come definito dagli statuiti principi contabili, in tutti i casi in cui vi sia una indicazione della necessità di procedere a tale raffronto. A tal fine, è necessario che la contabilità analitica permetta un'agevole individuazione delle giacenze soggette a fenomeni di scarsa redditività, lenta movimentazione, scadenza, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni.

### 4. COMPETENZA DEI COSTI E DEI RICAVI RILEVATI NEL PERIODO RISPETTO ALLE GIACENZE DI MAGAZZINO

Il sistema di controllo in atto deve assicurare la correlazione tra i movimenti di magazzino e le registrazioni contabili, attribuendo sia gli uni che le altre al periodo di competenza, antecedente o susseguente alla data di bilancio.

A tal fine, le procedure devono garantire, tra l'altro, quanto segue:

#### a) Per gli acquisti:

- tempestiva emissione di appositi documenti per i beni entrati in magazzino o dei quali si sia comunque acquisita la proprietà;
- raffronto dei documenti d'entrata con le fatture dei fornitori, con gli ordini e le delibere di acquisto;
- registrazione dei documenti d'entrata e delle relative fatture nel periodo in cui è effettivamente avvenuta l'entrata o l'acquisizione della proprietà delle giacenze;

- contabilizzazione dei costi accessori di acquisto (trasporto, assicurazione, ecc.) nel periodo in cui è registrato l'acquisto a cui si riferiscono;
- opportuno trattamento contabile dei documenti di entrata non coperti da fattura e delle fatture non abbinate ad alcun documento d'entrata.

*b) Per le entrate e le uscite di beni a titolo non traslativo di proprietà:*

- emissione di appositi documenti, indicanti, tra l'altro, la **clausola** del movimento ed a che titolo lo stesso è avvenuto;
- tempestiva registrazione dei documenti suddetti in appositi libri o schedari, idonei a seguire il movimento del bene e ad individuare le giacenze dell'azienda presso terzi e quelle di terzi presso l'azienda.

#### 5. UNIFORMITÀ DEI PRINCIPI CONTABILI RISPETTO ALL'ESERCIZIO PRECEDENTE

Il controllo interno deve garantire l'applicazione di principi contabili uniformi rispetto a quelli applicati nell'esercizio precedente e consentire l'individuazione delle eventuali difformità.

Qualsiasi variazione suscettibile di produrre un effetto significativo sui risultati d'esercizio e sulla situazione patrimoniale, deve essere approvata dalla direzione dell'azienda, la quale deve altresì spiegarne i motivi ed evidenziarne gli effetti.

### **LA GESTIONE E IL CONTROLLO NELL'AREA CREDITI**

#### **PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO**

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione dei crediti.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza;
- accertamento della corretta valutazione;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i

controlli devono coprire.

## **PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO**

### **1. ESISTENZA DEI CREDITI**

#### ***a) Separazione dei compiti e delle responsabilità***

Le diverse fasi dell'acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti devono essere applicate da uffici aziendali separati, le cui principali funzioni possono essere così individuate:

- prestazione del servizio (attività di erogazione di assistenza sanitaria, sociale ed altre attività) e predisposizione dei relativi documenti ai fini della rendicontazione;
- rilevazione tempestiva ed accurata delle prestazioni erogate e corretta registrazione dei crediti nel sistema di contabilità generale;
- incasso;
- valutazione ai fini del bilancio.

#### ***b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati***

Questa prassi prevede che ogni operazione suscettibile di originare, modificare od estinguere i crediti sia accompagnata e comprovata da appositi documenti e che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro trasmissione a terzi e prima della loro rilevazione contabile. La pre-numerazione di tali documenti ne facilita il controllo di sequenza e la corretta archiviazione. In base a tali documenti vengono effettuati controlli atti a garantire la correttezza formale e sostanziale delle operazioni che originano il credito. I controlli generalmente considerati opportuni comprendono:

- procedura di controllo dei crediti per contributi in conto esercizio e per altre tipologie di contributi rispetto alla documentazione di supporto (delibere regionali, atti di erogazione ...). La procedura in oggetto deve inoltre prevedere la riconciliazione di tali importi con i soggetti debitori;
- individuazione di un responsabile di progetto per i contributi finalizzati e sociali, che garantisca il rispetto delle finalità del contributo e la tempestiva ed accurata rendicontazione delle spese relative al progetto stesso;
- procedura di controllo della mobilità attiva, attraverso il confronto tra i dati comunicati dalla Regione e le stime effettuate internamente;
- procedura in grado di individuare e documentare puntualmente ed univocamente

le prestazioni effettuate (ad esempio tramite l'abbinamento ad ogni prestazione effettuata di un numero progressivo);

- controllo di corrispondenza tra prestazioni prenotate/prestazioni effettuate/prestazioni pagate, con individuazione tempestiva di tutte le prestazioni effettuate e non pagate, e abbinamento degli incassi con le rispettive fatture emesse.

c) Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta

La tenuta di corrette registrazioni contabili presuppone l'esistenza di sistemi di rilevazione più o meno complessi secondo la natura e le dimensioni dell'azienda, il numero ed il tipo dei suoi debitori. La correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla tenuta delle scritture stesse. I controlli normalmente effettuati includono:

- riscontro tra i saldi dei conti individuali ed i saldi dei conti riepilogativi;
- riscontro delle risultanze contabili dell'azienda con quelle dei clienti, mediante invio a questi ultimi di estratti conto o di lettere con la richiesta di conferma scritta del saldo a credito dell'azienda stessa;
- riscontro degli incassi con le registrazioni nei conti individuali.

## 2. CORRETTA VALUTAZIONE DEI CREDITI

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere ad una corretta valutazione dei crediti, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sul valore degli stessi, quali, ad esempio, il rischio di inesigibilità e il costo finanziario di crediti a lungo termine.

Le procedure che, in genere, permettono di controllare e valutare il rischio di inesigibilità da parte dell'azienda, con particolare riferimento ai crediti verso clienti, possono essere esemplificate come segue:

- evidenza periodica dei crediti scaduti divisi per classi temporali di scaduto (anzianità dei crediti);
- procedure di sollecito dei clienti in ritardo con i pagamenti;
- azioni legali per il recupero del credito;
- evidenza statistica delle perdite su crediti sostenute negli anni al fine di quantificare il rischio generico di inesigibilità.

### 3. COMPETENZE DI PERIODO DELLE OPERAZIONI CHE HANNO GENERATO I CREDITI

Il sistema di controllo interno deve essere tale da permettere la rilevazione del credito nel periodo di competenza, come definito dai principi contabili statuiti. Le procedure da adottare per consentire tale rilevazione possono essere così esemplificate:

- opportuno trattamento contabile delle prestazioni effettuate e non immediatamente pagate (con particolare riferimento all'attività libero-professionale ed ai ticket);
- procedura di controllo periodico formalizzato della fatturazione e degli incassi relativi alla libera professione intra moenia, tramite quadratura tra prestazioni prenotate/visite effettuate/visite pagate, con individuazione tempestiva di tutte le prestazioni effettuate e non pagate (con contestuale iscrizione del credito per competenza);
- procedura di controllo formalizzato che preveda la quadratura tra prestazioni prenotate/prestazioni pagate e la registrazione per competenza di tutte le prestazioni effettuate e non pagate;
- procedura di gestione ordini e rilevazione delle prestazioni svolte, che consenta la completa fatturazione e registrazione per competenza dei ricavi;
- procedura di gestione dei flussi informativi con la Regione relativi alla mobilità attiva;
- procedura di gestione e controllo dei contributi tale da consentire la registrazione per competenza degli stessi;
- registrazione dei documenti di uscita e delle relative fatture di vendita nel periodo di competenza;
- opportuno trattamento contabile dei documenti di uscita non coperti da fattura e delle fatture non corrispondenti a documenti di uscita.

### **LA GESTIONE ED IL CONTROLLO NELL'AREA DISPONIBILITA' LIQUIDE**

#### **PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO**

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione, si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione delle disponibilità liquide.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento dell'esistenza e della libera disponibilità;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni da cui derivano le giacenze di cassa ed i crediti e i debiti verso istituti di credito;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio.

#### **PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO**

Per semplificare la lettura e l'individuazione dell'ambito di applicazione dei controlli, l'esposizione degli stessi segue la logica delle attestazioni di bilancio che i controlli devono coprire.

##### **1. ESISTENZA E LIBERA DISPONIBILITÀ**

###### ***a) Separazione dei compiti e delle responsabilità***

Le diverse fasi della gestione delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso l'istituto cassiere o altri istituti di credito devono essere attribuite ad uffici aziendali separati, le cui principali funzioni possono essere così suddivise:

- ricevimento di valori (contanti, assegni, effetti);
- richiesta di pagamenti da effettuare;
- custodia e gestione dei valori e degli assegni;
- controllo ed approvazione dei versamenti, dei pagamenti, dei prelievi e dei trasferimenti di fondi;
- rilevazioni contabili relative alle operazioni di cui sopra;
- controllo degli estratti conto e di altri documenti ricevuti dagli istituti di credito.

Inoltre, gli uffici responsabili delle operazioni di cassa e di tesoreria dovrebbero essere indipendenti da quelli addetti ad altre importanti funzioni aziendali, quali, ad esempio, gli acquisti, le vendite, la gestione dei rapporti col personale, la contabilità generale.

###### ***b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati***

Questa prassi prevede che ogni operazione di cassa e di tesoreria sia accompagnata e comprovata da appositi documenti e che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro rilevazione contabile.

I documenti più comuni in uso per la rilevazione contabile di incassi e pagamenti sono:

- liste analitiche degli incassi (clienti, casse ticket, casse economali, ecc.);
- reversali d'incasso;
- distinte di versamento presso gli istituti di credito;



- documenti di accredito rimessi dagli istituti di credito;
- ricevute rilasciate dagli istituti di credito, relative ai versamenti effettuati;
- mandati di pagamento;
- matrici degli assegni emessi;
- copie delle disposizioni scritte agli istituti di credito;
- documenti di addebito rimessi dagli istituti di credito.

I controlli relativi alle operazioni di cassa e di tesoreria comprendono generalmente:

- compilazione delle liste analitiche degli incassi e delle reversali d'incasso subito dopo il ricevimento dei valori e prima del loro versamento in cassa o presso l'istituto di credito;
- apposizione della dicitura " non trasferibile" sugli assegni ricevuti;
- tempestivo versamento presso l'istituto di credito del totale degli assegni e dei valori suddetti;
- pronta segnalazione alla contabilità degli incassi effettuati e dei relativi versamenti presso gli istituti di credito: incassi e versamenti possono essere segnalati, rispettivamente, mediante copie delle liste analitiche degli incassi (unite alle eventuali lettere accompagnatorie) e delle distinte di versamento;
- comparazione delle ricevute rilasciate dagli istituti di credito, relative ai versamenti effettuati, con le distinte di versamento, le reversali d'incasso e le liste analitiche degli incassi;
- effettuazione degli incassi, nella misura più estesa possibile, per mezzo di accrediti diretti sui conti degli istituti di credito;
- tempestiva trasmissione alla contabilità dei documenti rimessi dagli istituti di credito, relativi agli accrediti di cui sopra;
- effettuazione dei pagamenti tramite cassa solo dietro presentazione di appositi mandati, firmati da responsabili a ciò autorizzati;
- effettuazione dei pagamenti tramite cassa solo per le spese di piccolo importo, utilizzando fondi a giacenza prefissata reintegrabili periodicamente;
- utilizzo dei conti presso gli istituti di credito per tutti i pagamenti, ad eccezione delle piccole spese;
- approvazione dei pagamenti tramite istituti di credito da parte di responsabili muniti dei necessari poteri;
- controllo dei mandati di pagamento, degli assegni emessi e degli altri eventuali mezzi

- di pagamento con i giustificativi di spesa (fatture fornitori o simili);
- evidenziazione dell'avvenuto pagamento sui giustificativi di spesa, al fine di prevenire una duplicazione di pagamento.

c) Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta

La correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta.

I controlli normalmente effettuati comprendono:

- riscontro delle risultanze contabili di cassa con le giacenze effettive ad una certa data;
- riscontro delle risultanze contabili relative ai crediti ed ai debiti verso istituti di credito con gli estratti-conto rimessi dagli istituti di credito stessi.

2. VERIFICA DELLA COMPETENZA DI PERIODO DELLE OPERAZIONI DA CUI DERIVANO LE GIACENZE DI CASSA ED I CREDITI E DEBITI VERSO ISTITUTI DI CREDITO

Il sistema di controllo interno deve essere tale da permettere la rilevazione delle operazioni da cui derivano le giacenze di cassa ed i crediti e debiti verso istituti di credito nel periodo di competenza, come definito dagli statuiti principi contabili. Normalmente, le procedure che consentono tale rilevazione si basano sulla tempestiva trasmissione in contabilità dei documenti citati al precedente punto 1/b. La prenumerazione di tali documenti, nei casi in cui la stessa sia possibile, facilita il controllo di sequenza degli stessi e quindi anche la loro corretta rilevazione nel periodo di competenza.

3. CORRETTA ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Il sistema di controllo interno, esistente nell'azienda, deve essere in grado di fornire i dati necessari per la corretta presentazione in bilancio delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso istituti di credito. Al fine di rendere tali dati facilmente reperibili, l'azienda deve disporre di un piano dei conti che permetta la classificazione e la descrizione delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso istituti di credito secondo quanto richiesto dagli statuiti principi contabili.

**LA GESTIONE ED IL CONTROLLO NELL'AREA DEBITI**

## **PRINCIPI E OBIETTIVI DEL CONTROLLO**

Ai fini di garantire un adeguato livello qualitativo delle informazioni gestite e dei dati prodotti per il bilancio d'esercizio, le situazioni interinali ed il controllo di gestione,

si riportano in sintesi i controlli fondamentali da prevedere nel processo di gestione dei debiti.

I principali obiettivi del controllo sono:

- accertamento della completa esposizione in bilancio;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato debiti;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- accertamento della uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

## **PROCEDURE MINIME DI CONTROLLO**

### COMPLETA ESPOSIZIONE DEI DEBITI IN BILANCIO

#### *a) Separazione dei compiti e delle responsabilità*

Le diverse fasi del sostenimento dei debiti, della loro rilevazione e della loro gestione dovrebbero essere affidate ad uffici aziendali separati, le cui principali funzioni possono essere così individuate:

- determinazione dei fabbisogni ed emissione delle richieste di approvvigionamento;
- ricerca delle migliori condizioni di mercato (ottenimento di offerte scritte) ed emissione degli ordini di acquisto;
- approvazione degli ordini di acquisto;
- ricevimento e controllo dei beni o dei servizi ed emissione dei relativi documenti;
- ricevimento e controllo delle fatture dei fornitori;
- rilevazione contabile del debito;
- autorizzazione al pagamento delle fatture.

#### *b) Uso e controllo di documenti idonei ed approvati*

Questa prassi prevede che ogni operazione suscettibile di originare, modificare o estinguere i debiti sia comprovata da appositi documenti o che tali documenti siano controllati ed approvati prima della loro rilevazione contabile. Nel caso di acquisto di beni, i documenti più comuni in uso sono l'ordine, il documento di entrata e la fattura del fornitore. In base a tali documenti devono essere effettuati controlli atti a

garantire la correttezza formale e sostanziale delle operazioni che originano il debito.

I controlli generalmente considerati opportuni comprendono:

- comparazione degli ordini con le offerte scritte precedentemente richieste ai fornitori;
- comparazione dei documenti di entrata con gli ordini per quanto riguarda la natura e la quantità dei beni, i termini e le condizioni di consegna;
- controllo delle fatture dei fornitori, con particolare riferimento a:
  - a) intestazione,
  - b) corrispondenza con il documento d'entrata per quanto riguarda la natura e la quantità dei beni,
  - c) corrispondenza con l'ordine per quanto riguarda i prezzi e le condizioni d'acquisto,
- calcoli aritmetici;
- adempimenti fiscali;
- autorizzazione al pagamento;
- controllo della sequenza numerica degli ordini, dei documenti di entrata e delle fatture.

c) Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale diverso da quello addetto alla loro tenuta

La tenuta di corrette registrazioni contabili presuppone l'esistenza di sistemi di rilevazione più o meno complessi secondo la natura e le dimensioni dell'azienda, il numero ed il tipo dei suoi creditori. La correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale indipendente da quello addetto alla tenuta delle scritture stesse.

I controlli normalmente effettuati includono:

- riscontro tra i saldi dei conti individuali ed i saldi dei conti riepilogativi;
- riscontro delle risultanze contabili dell'azienda con gli estratti conto inviati dai fornitori di propria iniziativa o su richiesta dell'azienda stessa;
- raffronto delle scritture contabili con i documenti che le hanno originate.

Con particolare riferimento ai costi del personale, si presuppone l'esistenza di controlli periodici circa gli elementi retributivi e contrattuali inseriti a sistema per l'elaborazione delle paghe. Inoltre, si prevedono controlli mensili sulla corretta elaborazione delle buste paghe.

*d) Esistenza e controllo di informazioni atte a fornire adeguati elementi di stima*

Il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere ad una corretta stima dei debiti di cui si conosca l'esistenza ma non l'ammontare. A tal fine è necessario che siano tenute in evidenza le informazioni atte a fornire gli elementi di stima e di previsione e che tali informazioni siano controllate periodicamente e soprattutto in prossimità della data di riferimento del bilancio.

Tali informazioni possono riguardare, ad esempio, l'esistenza di:

- beni acquisiti o servizi ricevuti senza che sia stata ricevuta e contabilizzata la relativa fattura;
- debiti a lungo termine, comprensivi di interessi, per i quali sussistano particolari problemi di valutazione in conformità agli statuiti principi contabili (es. computo del risconto attivo per gli interessi incorporati nel debito);
- debiti in valuta diversa da quella di conto, la cui identificazione è necessaria ai fini del trattamento in conformità agli statuiti principi contabili;
- debiti sui quali siano maturati interessi o penalità da inserire in bilancio;
- rischi concretizzatisi in debiti come, ad esempio, vertenze legali risoltesi con esito negativo, fidejussioni escusse e simili.

*e) Competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i debiti*

Il sistema di controllo interno deve essere tale da permettere la rilevazione del debito nel periodo di competenza, come definito dagli statuiti principi contabili.

Le procedure normalmente adottate per consentire tale rilevazione possono essere così esemplificate:

- tempestiva emissione di appositi documenti per i beni e le prestazioni ricevute;
- raffronto fra i documenti suddetti e le fatture dei fornitori;
- registrazione del debito nel periodo di competenza, desunto dai documenti di cui sopra;
- opportuno trattamento contabile dei documenti non coperti da fattura e delle fatture non abbinate al relativo documento.

*f) Corretta esposizione in bilancio*

Il sistema di controllo interno esistente nell'azienda deve essere in grado di fornire i dati necessari per la corretta classificazione e descrizione dei debiti in bilancio. Tali dati possono essere facilmente reperiti qualora l'azienda disponga di:

- un piano dei conti che permetta la classificazione e la descrizione dei debiti

- secondo quanto richiesto dagli statuiti principi contabili;
- rilevazioni extracontabili che forniscano le necessarie informazioni aggiuntive, quali, ad esempio, quelle sulle condizioni, le garanzie e gli interessi.