



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in
Amministrazione, finanza e controllo

(Ordinamento ex D.M. 270/2004)

Tesi di Laurea

Il controllo interno negli Enti Locali
Una fotografia dei Comuni Veneti

Relatore

Ch. Prof. Marco Vedovato

Laureando

Marsida Hekri

Matricola

845433

Anno Accademico

2015 / 2016

You're only given a little spark of madness.

You mustn't lose it.

(R. Williams)

Abstract

Il processo di modernizzazione delle pubbliche amministrazioni, cominciato negli anni ottanta, ha comportato l'adozione nel settore pubblico di strumenti e tecniche esclusivamente fino ad allora del settore privato. L'adozione di sistemi di controlli interni, insieme al miglioramento delle tecniche contabili e di revisione, ha contribuito ad aumentare i livelli di efficienza, l'efficacia, di responsabilità e trasparenza nella pubblica amministrazione.

Lo studio che viene proposto tramite la seguente tesi è quello dei controlli interni nella pubblica amministrazione, in particolare dell'ente Comune. Essendo questo un ampio argomento, dove la dimensione burocratica e aziendalistica a fatica trovano un equilibrio, e dove le normative che si susseguono, il quadro che viene fuori è spesso non chiaro, anche per le stesse amministrazioni.

L'obiettivo di questo studio, tramite un questionario, inviato ai Comuni selezionati della Regione Veneta, è capire qual'è lo stato attuale dei controlli interni nei Comuni, esaminati nell'ottica del framework CoSO Report, il modello più diffuso nel settore privato.

Il lavoro articolato in cinque capitoli, si apre con una premessa di carattere generale, dove viene introdotto il tema dei controlli interni nell'ambito della letteratura economico-aziendale, il corporate governance e internal audit. Il secondo capitolo è dedicato al framework di riferimento. Quindi vengono descritti i componenti di CoSO Report, i limiti del modello e gli aggiornamenti. Il terzo capitolo, si passa dal settore privato a quello pubblico, affrontando il tema di New Public Management e l'evoluzione del quadro normativo per quanto riguarda il controlli nella pubblica amministrazione. Il quarto capitolo pone l'attenzione sui Comuni, introducendo il D.Lgs. n.286/99 e controlli in esso comprese; il controllo amministrativo-contabile, di gestione, strategico e per ultimo controllo Dirigenziale, aggiornato con il decreto 150/2009(c.d. Legge Brunetta). L'ultimo capitolo è dedicato all'analisi delle risposte ricevuto tramite il questionario e le riflessioni conclusive.

Indice

1 Il sistema di controllo interno: introduzione

1.1. Inquadramento del concetto di controllo.....	pg.5
1.2 Sistema di controllo interno	pg.10
1.2.1 Obiettivi del sistema di controllo interno.....	pg.10
1.2.2 Benefici e costi del sistema di controllo interno.....	pg.14
1.3 Il controllo interno e corporate governance	pg.15
1.4 Gli attori principali del controllo interno.....	pg.19
1.5 Internal Audit.	pg.27

2 Il framework di riferimento

2.1 Introduzione ed evoluzione del modello CoSO	pg.30
2.2. CoSO Report IC-IF	pg.33
2.2.1 L'ambiente di controllo	pg.35
2.2.2 Valutazione del rischio	pg.37
2.2.3 Le procedure di controllo.....	pg.39
2.2.4 Informazione e comunicazione	pg.40
2.2.5 Il monitoraggio	pg.42
2.3. Limitazioni del modello di controllo.....	pg.44
2.4 Gli aggiornamenti del Framework	pg.46

3 Il processo di aziendalizzazione della pubblica amministrazione

3.1 New public management	pg.48
3.1.1 La crisi economica e lo sviluppo del NPM	pg.49
3.1.2 Il Managerialismo	pg.52
3.1.3 Controllo burocratico e controllo manageriale	pg.53
3.2. Evoluzione dei controlli i nella PA	pg.56
3.2.1 I controlli nella Pubblica Amministrazione	pg.56
3.2.2 Il quadro normativo	pg.58
3.2.3 La corruzione nella pubblica amministrazione.	pg.64

4 Il Comune quale ente pubblico territoriale e le sue funzioni

4.1 Introduzione dell'ente Comune	pg.68
4.1.1 I caratteri dell'ente comune quale autonomia locale	pg.68
4.1.2 Le competenze del comune	pg.72
4.1.3 Gli organi del comune	pg.74
4.2 Controlli interni (D.Lgs 286/99)	pg.75
4.2.1. Controllo amministrativo-contabile	pg.78
4.2.2 Controllo di gestione	pg.81
4.2.3 Controllo strategico	pg.87
4.2.4 Controllo di performance	pg.90
4.3 Controlli esterni	pg.91

5 Analisi della ricerca

5.1. Introduzione del questionario	pg.93
5.2. Struttura e dipendenti	pg.96
5.3. Modelli di controllo adottati.....	pg.100
5.4. Attività di controllo	pg.103
5.5. Informazione e comunicazione	pg.105

Conclusioni pg.109

Allegati pg.111

Riferimenti bibliografici e sitografici pg.117

Capitolo 1

Il sistema di controllo interno: introduzione

Sommario: 1.1 Inquadramento del concetto di controllo 1.2 Sistema di controllo interno 1.2.1 Obiettivi del sistema di controllo interno 1.2.2 Benefici e costi del sistema di controllo interno 1.3 Il controllo interno e corporate governance 1.4 Gli attori principali del controllo interno 1.5 Internal Audit.

1.1 Inquadramento del concetto controllo

Il concetto di controllo, da tempo assunto nella dottrina e nella prassi, si ricollega al principio di “guida”, “governo” espresso dal termine inglese *control*, piuttosto che al significato di “ispezione” e “verifica” attribuito al vocabolo italiano¹.

Oltre a questi significati, il controllo è anche espressione di dominio, capacità decisoria, autorità e influenza. “*Controllare significa verificare che ogni cosa sia fatta in conformità al programma adottato, ordini ripartiti ed ai principi stabiliti.* (H.Fayol)².”

Il pensiero che prevale nella dottrina economico-aziendale italiana fino ai primi del novecento è quello del controllo come verifica, ossia come un’azione volta a individuare e reprimere comportamenti illeciti che portano a distruggere la ricchezza prodotta dall'imprenditore.

Nel 1922, Fabio Besta, con la sua opera “*La Ragioneria*”, anche se in modo esiguo, allarga questo concetto, introducendo il controllo sia come attività ispettiva che come elemento determinante per raggiungere gli obiettivi aziendali. Secondo Besta l’azienda deve essere esaminata sotto gli aspetti della gestione, della direzione e del controllo. Il controllo consisteva, secondo l’autore, in due attività tra loro connesse: la verifica dei risultati raggiunti (ad esempio: inventari, bilanci di previsione) e una serie di attività volte a condurre il comportamento dei soggetti all’interno dell’azienda (ad esempio la vigilanza del lavoro svolto).

¹Bergamin M. B. , *Programmazione e controllo in un’ottica strategica*. Utet SpA, Torino, 1991. p.1.

²Fontana F, “*Il sistema organizzativo aziendale*”FrancoAngeli, 1993, pg. 27.

Anche se nel pensiero di Besta viene negata la possibilità di uno studio unitario della vita aziendale e della sua amministrazione economica, il controllo viene considerato come il principale motivo di coesione dell'attività di governo dell'impresa, in stretto collegamento con il momento gestionale che traccia gli indirizzi più opportuni per la conduzione aziendale³.

Nella letteratura contemporanea invece, il controllo è associato principalmente ai processi decisionale dei manager, all'acquisizione delle informazioni accurate che rendono possibile decisioni razionali nell'interesse dell'azienda. Si tratta, quindi, di un supporto e strumento di guida per il manager nello svolgimento della sua attività e non puramente un mezzo ispettivo.

La concezione del controllo come guida dell'azienda verso il raggiungimento degli obiettivi viene sviluppata in particolare negli studi R.N. Antony⁴ a partire dagli anni sessanta. Anthony e la Scuola harvardiana hanno un ruolo prioritario nella ricerca e definizione di un modello di riferimento per quanto riguarda la nozione di controllo⁵ poi ampliato negli anni ottanta sui sistemi di programmazione e controllo.

Oltre a utilizzare un approccio sistemico⁶, questi autori definiscono la natura e le caratteristiche degli strumenti che accompagnano i diversi processi. Per quanto riguarda il controllo direzionale, per esempio, viene identificata la strumentazione di base che comprende la contabilità dei costi, la contabilità analitica, il budget, il reporting, la tecnica di analisi degli scostamenti, ect.

³Arcari A.M., *“Origini ed evoluzione del controllo direzionale nella letteratura italiana e straniera”* Programmazione e controllo 2e, McGraw-Hill, 2014, pg. 3. <http://www.ateneonline.it>
Inoltre, il controllo viene definito come “parte dell'amministrazione per cui tutto il lavoro economico si rileva e si studia nelle sue cause e nei suoi effetti al fine di poterlo con fondata coscienza dirigere e si stimola e si vincola di guisa che abbia in tutto a procedere in quei modi i quali, o per l'autorità eminente, o da altri per delegazione sua diretta o indiretta, furono riconosciuti più vantaggiosi e come tali preferiti”. BESTA F., *La ragioneria*, Milano, Vallardi, Vol. I, 1922, pag. 114.

⁴ Nel 1965 Anthony pubblica *“Planning and control system”* portando un rilevante contributo negli studi e nelle pratiche di pianificazione e controllo di gestioni delle imprese.

⁵ Arcari A.M., *“Origini ed evoluzione del controllo direzionale nella letteratura italiana e straniera”*. op. cit.

⁶ Nell'approccio sistemico l'impresa viene vista come un sistema, cioè un insieme di parti (componenti) fra di loro interagenti in modo tale che il tutto, il sistema stesso, sia qualcosa di più che la somma delle parti.

Nell'ambito di sistema aziendale di pianificazione e controllo, egli giunge ad articolare l'attività direzionale in tre fasi, tra loro strettamente collegate, che sono:

- pianificazione strategica, ossia il processo di decidere gli obiettivi dell'organizzazione e delle strategie (mezzi, strumenti, azioni) per il raggiungimento di questi obiettivi,
- controllo direzionale, ossia il processo mediante quale i responsabili influenzano altri membri dell'organizzazione perché mettano in pratica le strategie dell'organizzazione stessa;
- controllo operativo, processo che assicura che i compiti specifici siano portato a termine in maniera efficace ed efficiente⁷.

Nella visione dell'autore il controllo è indirizzato secondo la logica del top-down. Si parte dagli obiettivi strategici pianificati per scomporli in sotto-obiettivi; questi sotto-obiettivi cadono a cascata lungo la struttura organizzativa, secondo logiche di natura direzionale oppure operative. Gli obiettivi direzionali invece, vengono posti ai manager e sono caratterizzati da contenuto prettamente economico-finanziario, consentendo una certa discrezionalità per il loro raggiungimento. Per quanto riguarda l'ultima parte, il controllo operativo ha obiettivi di tipo quantitativo-fisico, fissati per i livelli più bassi dell'organizzazione, dove l'esercizio di qualche discrezionalità è pressoché nullo.

Successivamente all'approccio della Scuola harvardiana, si configurano gli approcci neocomportamentale e strategico. Il primo, mettendo in discussione l'adeguatezza della eccessiva razionalità e meccanicismo del modello cibernetico e burocratico della scuola harvardiana, si concentra sul riconoscimento del fattore comportamentale quale elemento determinante dell'efficacia dei sistemi di controllo. Hopwood⁸, che segue questo filone, focalizza il controllo in legame alla dimensione comportamentale, sia sociale che di auto controllo. Gli studi di *behavioral management accounting* applicate agli studi in tema di sistemi di controllo direzionale, hanno fornito il presupposto per interpretare alcuni fenomeni legati all'influenza dei sistemi e dei processi contabili sui comportamento umano.

⁷ R.N. Anthony, *Il controllo manageriale*, FrancoAngeli, Milano, 1990.

⁸ Hopwood A. "Accounting and human behavior" 1974.

Il secondo filone, quello strategico, accentua la funzione di guida e di indirizzo del controllo a supporto di una più efficace attività di governo strategico dell'impresa. Alcuni degli autori che hanno scritto su questa teoria sono: Lorange, Mintzberg, Quinn e Goold⁹.

Verso metà degli anni ottanta, in seguito alla crescita nel mercato statunitense di procedure fallimentari ad alto rischio economico¹⁰, emerse l'esigenza di colmare le inefficienze sui controlli interni allora operanti. Venne così istituita, nel 1985, la Treadway Commission¹¹ per lo studio dei fattori delle diffuse false comunicazioni sociali, tra cui il più comune quello di falso in bilancio. Da tale Commissione, nel 1987, viene pubblicato il Report on Fraudulent Financial Reporting (noto come Treadway Report), dove il controllo interno viene visto principalmente come strumento di prevenzione delle frodi contabili.

Il Treadway Report propose una nuova chiave di lettura del fenomeno, in grado di far emergere i difetti discendenti dalla concezione del controllo interno quale insieme di autonome attività ispettive, condotte, a scadenze regolari, da appartenenti all'amministrazione societaria, investiti di un incarico ad hoc su presupposti di integrità e indipendenza¹². Si affermò così, una chiave di lettura del fenomeno incentrata sul *risk management*, diretta alla mappatura dei rischi rilevanti e a rafforzare le aree "deboli", attraverso l'introduzione di opportuni aggiustamenti organizzativi, nella forma di protocolli comportamentali.

Solo nei primi anni '90 si procedette alla definizione di un modello di riferimento per il management aziendale, il CoSO Report. Il modello propone una schema comune per la definizione del controllo interno e per le procedure di valutazione e controllo.¹³

⁹P.Lorange, *"Pianificazione strategica"* McGraw-Hill Companies, 1990; H. Mintzberg, *"La progettazione dell'organizzazione aziendale"* Il Mulino, 1996.

¹⁰ Per tanti anni gli Stati Uniti hanno riservato poca importanza ai problemi legati all'insolvenza, favorendo così la posizione dei debitori a danno di quella dei creditori. Nel 1978 con il "Bankruptcy Reform Act", si sono dati una legge organica che ha regolarizzato la materia in modo simile a quanto già avveniva da anni nei paesi europei.

¹¹ Tale denominazione è legata al nome del primo chairman della Commissione, James C. Treadway jr, ex commissario della SEC.

¹² Tonello M., *Corporate governance e tutela del risparmio*, in Tratt. di dir. comm. e di dir. pubblico dell'economia, diretto da Galgano, XXXV, Padova, 2006, 571 ss.

¹³ Pubblicato nel 1992, il CoSO Report è stato sviluppato da allora Coopers & Llybrand (oggi

Nel 2004, riprendendo i concetti del modello CoSO Report, viene pubblicato ERM (Enterprise Risk Management) Framework, anche chiamato CoSO Report 2, diventando tuttora i modelli di riferimento per quanto riguarda il controllo interno¹⁴, approfondito nel secondo capitolo.

PriceWaterhouseCoopers). Si tratta di un report diviso in quattro volumi, intitolato *“Internal Control: Integrated Framework”*, più noto come CoSO Report.

¹⁴ A giugno 2016, il CoSO (Committee Of Sponsoring Organizations of the treadway commission) ha reso disponibile in versione “Exposure Draft” il nuovo framework *“Enterprise Risk Management – Aligning Risk with Strategy and Performance”*.

1.2 Sistema di controllo interno

Il controllo è un sistema di processi complementari e congiunti, analizzabili in relazione ai differenti criteri presi in considerazione che insieme supportano le persone nel raggiungimento degli obiettivi aziendali; al quale la dottrina ha fornito nel tempo diverse classificazioni. Si riportano alcuni a titolo esemplificativo:

- in base al momento in cui si svolge il controllo: antecedente, concomitante e susseguente;
- in base alla previsione normativa: controllo legale o volontario;
- in base agli organi incaricati: controllo interno o esterno;
- in base all'oggetto specifico: controllo di informazioni, procedure o risultati.
- in base agli obiettivi: controllo economico, organizzativo, amministrativo contabile, di conformità e auditing.

Con l'aggettivo "*interno*", invece, si vuole sottolineare il fatto che questi controlli vengono progettati e gestiti all'interno dell'organizzazione, in quanto frutto di una certa volontà intenzionale e decisionale del sistema (consiglio di amministrazione, collegio sindacale, etc.), in opposizione ai controlli esterni, che avvengono al di fuori del sistema azienda al fine di tutelare gli operatori e i soggetti che interagiscono con l'organizzazione (società di revisione, CONSOB, Banca d'Italia, etc.).

1.2.1 Obiettivi del sistema di controllo interno

Capire il concetto di "controllo interno" è essenziale per sviluppare una comprensione del suo impatto nel performance di un'organizzazione.

Anche se ampiamente accettato come uno strumento indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi aziendali, il concetto di sistema di controllo interno è privo di una chiara definizione legislativa e non risulta regolato da una disciplina di carattere generale¹⁵. Il testo legislativo in cui ha fatto la sua prima comparsa

¹⁵ Onori A., "Gli organi di controllo aziendale. I rapporti di collaborazione del "Sistema di controllo interno"" Fondazione Nazionale dei Commercialisti, settembre 2016. pg.2.

l'espressione "sistema di controllo interno" è stato il D.Lgs. 58/1998, c.d. Legge Draghi, designando nell'ambito della struttura organizzativa della Società, uno specifico processo al quale il legislatore attribuisce una particolare importanza.

L'espressione "controllo interno" assume, ancora oggi, significati diversi a seconda dell'ambito a cui ci si riferisce.

Secondo il Codice di Autodisciplina il Sistema di controllo interno, è "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".¹⁶

Riprendendo, invece, il modello di riferimento ormai ampiamente accettato nella letteratura, ossia CoSO Report¹⁷, il **controllo interno** viene definito come: *un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge lo scopo di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione dei seguenti obiettivi:*

- *efficacia ed efficienza delle attività operative (obiettivi operativi);*
- *attendibilità delle informazioni di bilancio (obiettivi di informazione);*
- *conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore (obiettivi di conformità).*

A partire da questa definizione è possibile effettuare alcune riflessioni. Innanzitutto sottolineare che il sistema di controllo interno è un "**processo**", un mezzo mirato ad un fine, non un fine di per se stesso. Non è perciò un procedimento indipendente, una circostanza unica e irripetibile, ma comprende tutta una serie di atti che interessano l'intera attività aziendale e che si intrecciano nei processi fondamentali di pianificazione, esecuzione e monitoraggio. E' compito dei vertici aziendali e degli attori del controllo, individuare i contatti tra i vari sistemi, per impostare un sistema di controllo interno integrato capace di generare sinergie tra i diversi componenti.

¹⁶Codice di Autodisciplina, 1a edizione marzo 2006 a cura di Borsa Italiana S.p.A. www.borsaitaliana.it

¹⁷In seguito viene riportato la definizione in inglese: "Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: 1. Effectiveness and efficiency of operations. 2. Reliability of financial reporting. 3. Compliance with applicable laws and regulations.".
Fonte: www.coso.org.

Una seconda riflessione riporta l'attenzione sui fattori essenziali per il sistema di controllo interno, che sono: *le persone*, *il limite del sistema* e i principali *obiettivi*.

Le persone hanno un ruolo chiave nella progettazione di un efficace sistema di controllo interno. Gli amministratori ed i manager sono responsabili nella definizione degli obiettivi dell'organizzazione, stabilendo le procedure e le politiche più ragionevoli per raggiungerli. Bisogna ricordare, infatti, che le imprese sono dei sistemi per loro natura "complessi" in cui i valori aziendali devono essere chiaramente identificati e trasmessi dal top management a tutta la struttura aziendale. Per avere un sistema di controllo interno efficace, bisogna coinvolgere tutte le persone dell'organizzazione, il controllo in una chiave di lettura top-down, come sopra riportato da R. Anthony. Cui la cultura economico-aziendale, sociale ed etica dei vertici aziendali gioca un ruolo fondamentale nel successo dell'organizzazione. All'alta direzione compete la responsabilità di instaurare una cultura che favorisca un efficace processo di controllo interno e di sorvegliare costantemente l'efficacia coinvolgendo ogni individuo che opera all'interno dell'organizzazione.

Il controllo interno svolge un ruolo significativo nel sistema nervoso centrale di un'azienda. Esso garantisce che le informazioni finanziarie siano autentiche e quelle operative legittime ma per quanto ben concepito e ben funzionante sia, può fornire al management solo una "*ragionevole certezza*" sulla realizzazione degli obiettivi aziendali. Una serie di limitazioni derivano dal fatto che alcuni eventi sfuggono assolutamente a ogni potere di controllo del management; per esempio: collusioni, raggiri, errori o omissioni, eventi incerti sopravvenuti e non prevedibili, ect. Altre sono dovute alla necessità di continui adattamenti del processo di controllo per mantenere risultati efficienti nel tempo. Quindi, nessun sistema di controllo interno è perfetto, anche se affermando ciò non implica che il sistema sia inefficace. L'effetto congiunto di controlli mirati e la natura multifunzionale dei controlli riducono certamente il rischio che un'azienda possa mancare i propri obiettivi.

Gli *obiettivi* perseguiti dal Sistema di controllo interno nella definizione sopra riportata, riguardano gli obiettivi di operativi, di informazione e di conformità ai quali sono associati rispettivamente: il controllo gestionale, amministrativo-contabile e di conformità.

Gli **obiettivi operativi (controlli di gestione)** mirano ad assicurare che in tutta l'organizzazione il personale, di tutti i livelli, operi per il conseguimento degli obiettivi assegnati in maniera corretta, senza costi eccessivi o non previsti e senza anteporre altri interessi a quelli della organizzazione. L'obiettivo vitale per ogni organizzazione è raggiungere i propri obiettivi con efficacia ed efficienza. Con il termine "*efficacia*" si intende la misura del grado o livello di conseguimento degli obiettivi aziendali, con il termine "*efficienza*", invece, ci si riferisce alla misura del grado di impiego delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi medesimi.

Gli **obiettivi di informazione (controlli amministrativo-contabile)** si compiono nella preparazione di rapporti tempestivi ed affidabili per il processo decisionale sia diretti all'interno che all'esterno dell'azienda, si pensi ad esempio agli schemi di bilancio annuali e altri rendiconti contabili e finanziari per le società quotate in borsa. Le informazioni ricevute dagli organi direttivi, dagli azionisti e dalle autorità di vigilanza devono avere caratteristiche di qualità e di integrità tali da consentire ai destinatari di basarsi su di esse nel prendere le loro decisioni. Il controllo amministrativo-contabile è stato oggetto di particolare attenzione negli studi di revisione contabile, in quanto l'attendibilità delle informazioni di bilancio, oggetto dell'analisi del revisore, si basa sui suddetti controlli.

Gli **obiettivi di conformità (controlli di compliance)** assicurano che tutte le operazioni all'interno dell'azienda sono condotte nel rispetto delle leggi e regolamentazioni esterni in vigore (codice civile, normative tributarie, sicurezza sul lavoro, etc.), nonché delle politiche e procedure interne (delibere degli organi collegiali, normativa controllo qualità, etc.). Nella dottrina aziendale tale tipo di controllo ha avuto una scarsa attenzione, anche se spesso può aiutare il management ad evitare sanzioni talvolta anche pesanti derivanti dal mancato rispetto di leggi e regolamenti, e quindi, a contribuire alla creazione di valore per l'azienda. L'attività di *compliance* diventa dunque indispensabile per prevenire il rischio di non conformità delle attività svolte, evitando sanzioni, e quindi salvaguardare il patrimonio e la reputazione dell'azienda. Gli obiettivi qui sopra riportati, rappresentano le tipologie di obiettivi fisiologicamente più rilevanti per un sistema di controllo interno, ma altri si possono collegare in base al risultato che si vuole raggiungere, ad esempio il soddisfacimento delle attese dei clienti, etc.

1.2.2 Benefici e costi del sistema di controllo interno

Quanto più un'impresa aumenta i suoi controlli, tanto più si riduce la vulnerabilità aziendale. Ma qual'è il limite dei costi che l'impresa può sostenere? Questa è una domanda che pongono molte imprese, specialmente quelle di piccole dimensioni, prima di implementare un sistema di controllo interno. Così come succede per qualsiasi decisione d'investimento, anche la scelta di attivazione di un determinato controllo dovrebbe essere preceduta da un'accorta analisi dei benefici e dei costi, in modo da poterne valutare l'effettiva convenienza.

Il fattore costo, in un'analisi di costi-benefici, è in stretto collegamento sia con il budget che con i livelli di efficienza che un'impresa come obiettivo.

La valutazione dei benefici, ad anteriori, ha però una forte dose di soggettiva. Per stabilire i vantaggi potenziali si devono considerare: i) la probabilità di insorgenza di situazioni indesiderabili, ii) le caratteristiche delle attività iii) possibili effetti finanziari o gestionali sull'azienda. Nonostante la maggior parte dei casi si tratta di benefici apprezzabili solo a posteriori con il passare del tempo, certamente i primi miglioramenti si possono percepire già nel breve termine con benefici interni di tipo organizzativo e sull'operatività quotidiana dell'impresa.

La valutazione dei costi¹⁸, invece, dovrebbe venire con un certo grado di precisione. Infatti questo avviene per quanto riguarda tutti i costi diretti, connessi alla costituzione del sistema di controllo, e dei costi indiretti effettivamente misurabili. Per quanto riguarda costi che derivano da una struttura e da un insieme di processi che investono in modo trasversale l'azienda, la quantificazione monetaria diventa difficile. Infatti, malgrado gli sforzi intrapresi a livelli normativo e di *best practice* e, nonostante la crescente enfasi sull'importanza del sistema di controllo interno i dati pubblicati sul costo del sistema di controllo interno sono ancora ad oggi insufficienti.

Data la complessità e l'ampio grado di soggettività, un equo bilanciamento tra costi e benefici è spesso difficile da raggiungere. Il vero problema che dovrebbe porsi un'impresa oggi non è più se si può permettere di implementare i controlli, ma piuttosto se può permettersi di non implementare i controlli interni.

¹⁸ Si riportano alcuni dei costi legati al sistema di controllo interno: costi di governance, costi relativi ai sistemi informativi, costi legati ad altre strutture aziendali, costi legati alla funzione di Internal Audit, costi connessi agli auditor esterni, costi legati alle procedure di controllo implementate, etc.

1.3 Il controllo interno e corporate governance

Parlare di sistema di controllo interno, in una concezione più ampia che comprende tutte le dimensioni di controllo presenti sia nella dottrina che nella pratica, vuol dire parlare di corporate governance.

Negli studi economici, la corporate governance è stata tradizionalmente identificata con l'insieme di regole, istituzioni e pratiche volto a proteggere gli investitori (the principal) dai comportamenti opportunistici di imprenditori e manager (the agent)¹⁹. In altri termini, si tratta della separazione tra proprietà e controllo ed i conflitti di interesse che questa separazione crea.

Il corporate governance è divenuto un tema centrale nel corso degli ultimi trent'anni, sia nella pratica aziendale che nella letteratura accademica.²⁰ Questa rilevanza è la conseguenza diretta dei scandali finanziari²¹ e le crisi aziendali che hanno occupato la cronaca nazionale e internazionale partendo dagli anni novanta, portando alla ricerca continua di modelli di business per salvaguardare il patrimonio degli investitori. La continua ricerca ha prodotto la consapevolezza che un buon *governo d'impresa* è indispensabile per offrire vantaggi competitivi, garantire una sana gestione aziendale, massimizzare la creazione di valore ed evita problemi prima che sorgono.

Se negli Stati Uniti, nel 1992 viene elaborato il CoSO Report, nello stesso tempo in Gran Bretagna viene elaborato il Cadbury Report²² che rappresenta il codice di autodisciplina in materia di corporate governance, rivisitato in più occasioni. Il Report identifica il corporate governance con *"the system by which businesses are directed and*

¹⁹Lazzari, V., *"Corporate governance: fondamenti, aspetti controversi e prospettive future"*, Economia & Management, , 71-84, 2001.

²⁰ Solo per citare qualcuno: *"Guida pratica alla corporate governance"* J.Albet,Egea, 2006; *"Corporate governance. Cosa è?"* A.Cadbury, Luiss University Press, 2007; *"Corporate governance. Quando le regole falliscono"* Jonathan R. Macey IBL Libri, 2010; *"Corporate governance e mercati globali"* Luisa Bosetti FrancoAngeli 2010.

²¹ Si fa riferimento ai scandali finanziari di enorme portata tra cui negli Stati Uniti d'America (Enron, WorldCom), e in altri paesi, come l'Italia (Cirio, Parmalat e le scalate bancarie BNL e Antonveneta).

²² È il *Report of the Committee on Financial Aspects of Corporate Governance*, più noto come *Cadbury Report* da Adrian Cadbury, presidente del comitato. Presentato nel 1992, è il primo e il più importante rapporto in materia di *corporate governance*. Le raccomandazioni del rapporto si concentrano sulle funzioni di controllo e di reporting del board e sul ruolo degli auditors e sulla proposta di adozione, da parte delle società, di un Code of Best Practice.

controlled".²³ Questa definizione porta a considerare il ruolo centrale del controllo interno nella corporate governance, considerando che una buona corporate governance non può esistere senza il controllo interno²⁴.

La progressiva acquisizione di centralità del Sistema di controllo interno nei sistemi di governance si accompagna ad una sua evoluzione avvenuta nel corso degli ultimi anni che l'ha elevato dal rango di tecnica amministrativa a quello di sistema di governo aziendale²⁵. Sia gli Stati Uniti e l'Unione europea hanno creato nuove norme per migliorare il controllo interno delle aziende.

Gli Stati Uniti nel 2002 si sono dotati del Sarbanes-Oxley-Act (SOX)²⁶, documento che stabilisce un insieme di standard in tema di governance: disciplinando in maniera rigorosa il comportamento di tutti i soggetti che hanno incarichi di governo o di controllo all'interno delle imprese, dai temi dell'approvazione del bilancio e sulla nomina dei nuovi amministratori, mansioni dell'amministratore delegato, consiglieri e Presidente del CdA, fino agli aspetti legati alla veridicità, correttezza e trasparenza nella comunicazione economico-finanziaria, certificati dalle società di revisione.

Il documento è composto di due parti: nella prima viene stabilita la responsabilità del management per l'implementazione ed il mantenimento di un elevato ed adeguato sistema di controllo interno in ambito amministrativo e contabile. Al management viene chiesto una valutazione periodica del sistema di controllo interno e di dirigere una relazione o attestazione annuale dove vengono indicati eventuali insufficienze e lacune. Nella seconda è invece contenuta la prescrizione, alla società di

²³ "The financial aspects of corporate governance" meglio conosciuto come Cadbury Report, part 2.5., <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>

²⁴ Diversi studi hanno affermato che un sistema di controllo interno efficace è essenziale per ottenere un sana pratica di governo d'impresa. Una lista dei suddetti studi è rappresentata nel documento "*The Role of Internal Control in Enhancing Corporate Governance: Evidence from Jordan*" di Inaam M. Al-Zwyalif, International Journal of Business and Management; Vol. 10, No. 7; 2015.

²⁵ Beretta S., Pecchiari N., "*Analisi e valutazione del sistema di controllo interno, metodi e tecniche*", Il Sole 24 Ore SpA, Milano, 2007.

²⁶ Il testo si compone di undici titoli: Title I – Public Company Accounting Oversight Board (section 101 – 109), Title II – Auditor Independence (section 201 – 209), Title III – Corporate Responsibility (section 301 – 308), Title IV – Enhanced Financial Disclosures (section 401 – 409), Title V – Analyst Conflicts of Interest (section 501), Title VI – Commission Resources and Authority (section 601 – 604), Title VII – Studies and Reports (section 701 – 705), Title VIII – Corporate and Criminal Fraud Responsibility (section 801 – 807), Title IX – White Collar Crime Penalty Enhancements (section 901 – 106), Title X – Corporate Tax Returns (section 1001), Title XI – Corporate Fraud and Accountability (section 1101 - 1107).

revisione incaricata della revisione del bilancio, di attestare e/o emettere una relazione in merito alla valutazione di efficacia effettuata dal management aziendale.

Con il suddetto documento, oltre ad ampliare il c.d. *corporate responsibility*, si voleva ristabilire negli investitori quella fiducia persa in seguito agli scandali finanziari che avevano investito gli Stati Uniti in quell'epoca.

Sull'esempio degli Stati Uniti, nelle nazioni con sistemi economici "avanzati", gli interventi da parte del legislatore o degli organismi preposti alla gestione delle Borse Valori si sono moltiplicati; esempio sono il Regno Unito con Higgs Report del 2003 e della Francia con aggiornamento del Vienot II Report, sempre nel 2003.

Questo processo di sensibilizzazione verso le tematiche della trasparenza aziendale e delle pratiche di buon governo ha coinvolto negli anni anche il contesto italiano. Si riporta in seguito un elenco delle normative in tema di corporate governance:

- Nel 1997 la Consob attribuisce al CDA delle società quotate l'obbligo di vigilanza sull'andamento generale della gestione, mettendo in evidenza il controllo sull'esercizio delle deleghe assegnate agli amministratori delegati;
- il D.Lgs n. 58/1998, Testo Unico della Finanza (TUF) o "*Legge Draghi*", fissa alcuni principi e norme di comportamento degli organi sociali di gestione e di controllo.
- la Delibera Consob n. 11522, Regolamento di attuazione del D.Lgs n. 58/1998, che individua le attività tipiche della funzione controllo interno;
- il Codice di Autodisciplina o "*Codice Preda*", emanato nel 1999, più volte rivisitato, rappresenta il quadro di riferimento per le società quotate, definendo i soggetti e le responsabilità nel sistema di controllo interno. Il Codice nasce come espressione della volontà da parte delle società quotate di dotarsi di un modello a cui fare riferimento per la costituzione di un sistema di governance che possa in qualche modo assimilare agli standard internazionali;
- il D.Lgs 231/2001, che ha introdotto la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica;
- il D.Lgs n. 6/2003, c.d. "*Riforma del diritto societario*", contenente numerose

modifiche al codice civile in materia di governance e controllo societario; quale per esempio, ha conferito al Collegio Sindacale l'onere di vigilare sull'assetto organizzativo e l'assetto amministrativo-contabile del sistema di controllo interno.

- L. 262/2005, c.d. "*Disposizioni per la tutela del risparmio e dei mercati finanziari*", che, con l'introduzione, nel T.U.F., dell'articolo 154 - bis, ha conferito rilevanza giuridica alla figura del "Dirigente preposto". Con questa legge si introduce una figura che rispondesse, con proprie responsabilità, talvolta anche penali, ad eventuali mancanze in tema di controllo interno, potenzialmente in grado di minare l'informativa di bilancio.

1.4 Gli attori principali del controllo interno

All'interno di ogni impresa deve essere possibile distinguere l'organo al quale è affidata la determinazione delle direttive generali dell'ente, quello a cui è affidata la sua amministrazione e rappresentanza e quello, infine, cui è affidato il controllo della gestione. Questa semplice regola organizzativa interna ha rappresentato, anche per le società anonime, il principio di base del modello di amministrazione affermatosi in Italia (secondo il noto schema assemblea-consiglio di amministrazione-collegio sindacale).²⁷

Come precedentemente introdotto, gli interventi normativi introdotti negli anni, hanno portato sia ad un accrescimento del numero dei soggetti interni ed esterni dotati di compiti e responsabilità di controllo, sia all'ampliamento dell'oggetto stesso del controllo. L'insieme di questi soggetti e controlli previsti nelle procedure spesso generano un sovraccarico delle attività e rallentamenti dei flussi informativi, con conseguenza, un appesantimento in modo non indifferente dei costi aziendali²⁸. Instaurare, quindi, flussi comunicazionali continui, anche tramite sistemi informativi efficienti, tra diversi attori del controllo risulta essenziale per l'organizzazione. I flussi continui delle comunicazioni eviterebbero i rischi di una duplicazione dei controlli, oppure ancora più grave, il rischio di una carenza di controllo provocato dal mancato coordinamento tra i diversi attori²⁹.

²⁷ Alvaro S., D'Eramo D., Gasparri G., *Modelli di amministrazione e controllo nelle società quotate Aspetti comparatistici e linee evolutive*, Consob, 2015, pag. 30.

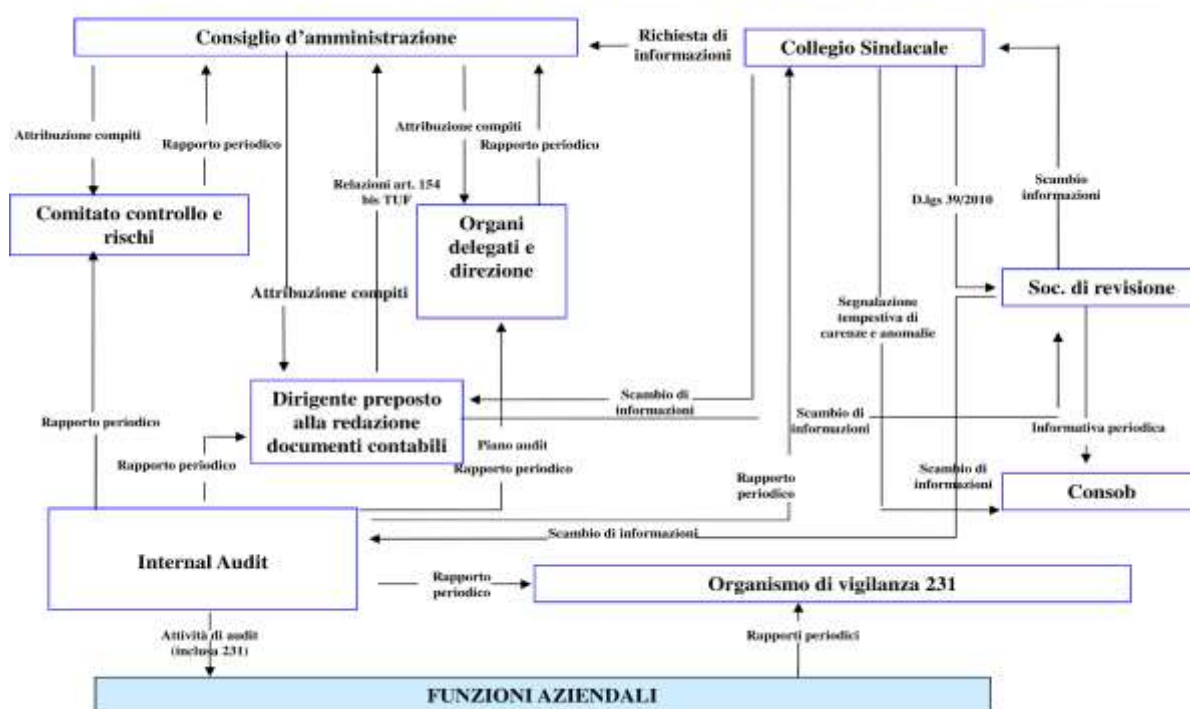
²⁸ D'onza rileva : «L'elevato numero di attori risente, in larga parte, dei cambiamenti normativi in materia di corporate governance che hanno caratterizzato lo scenario italiano in questi ultimi anni.» e successivamente «Questi interventi sembrano aver determinato una maggiore sensibilità al tema del controllo interno e della gestione dei rischi e potrebbero aver attivato, in alcuni casi, dei comportamenti virtuosi tesi a rafforzare l'efficacia del sistema in esame. E' necessario però rilevare che il quadro normativo in materia di governance societaria presenta ad oggi un elevato grado di disorganicità, che rischia di portare ad un sistema rischi - controlli frammentato e mal articolato in cui si possono verificare delle sovrapposizioni fra le attività svolte da organi diversi o, viceversa, delle aree non efficacemente presidiate.» D'Onza G., *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Milano, Giuffrè, 2008, pag. 234.

²⁹ Di seguito riporto un esempio di coordinamento tra i soggetti coinvolti nel controllo interno di una società quotata: *“La Società ha identificato analiticamente le attività dei soggetti coinvolti nel sistema di controllo interno e di gestione dei rischi, individuando concrete modalità di coordinamento al fine di rendere maggiormente efficienti le attività di ciascuno di essi. In particolare, alle riunioni del Comitato Controllo e Rischi partecipano sistematicamente il Presidente del Collegio sindacale e un altro sindaco, nonché i diversi dirigenti più direttamente coinvolti nella gestione dei rischi aziendali e l'Amministratore delegato, anche nel ruolo di amministratore incaricato del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi. Il Comitato Controllo e Rischi informa il Consiglio di Amministrazione almeno due volte all'anno circa l'attività svolta*

Sia la duplicazione che la carenza dei controlli comportano la necessità di effettuare operazioni correttive, generando così inefficienze interne. L'interazione, quindi, tra i diversi attori del sistema di controllo interno diventa indispensabile per una gestione efficiente dell'impresa.

Per svolgere attività di controllo viene coinvolto un gran numero di soggetti e organismi (si veda la figura 1). In particolare: il Consiglio di amministrazione; i comitati interni; il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili; i revisori esterni (la società di revisione); i revisori interni (l'internal audit); il Collegio sindacale; l'organismo di vigilanza ex D.lgs. 231/2001. In seguito viene riportato una breve descrizione dei diversi attori del controllo sopra elencati.

Schema ruoli/relazioni nel sistema dei controlli



Fonte: NED Community

Fig. 1. Ruoli e relazione nel sistema dei controlli (Fonte: LaManno Francesco. "Il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi nel nuovo Codice di Autodisciplina" Borsa Italiana, 2012).

nonché, con il supporto del Direttore Internal Audit, sull'adeguatezza del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi". www.edison.it

Il Consiglio di Amministrazione (CdA)

Il consiglio di amministrazione è l'organo cui è affidata la gestione esclusiva dell'impresa, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.³⁰ Il CdA svolge un ruolo centrale nella guida strategica delle imprese, con un potere di intervento diretto nelle decisioni necessarie o utili al perseguimento dell'oggetto sociale. Esso rappresenta l'anello di congiunzione tra soggetti che forniscono il capitale azionario, ed i soggetti che occupano le posizioni chiave aziendali. In quest'ottica, i manager che dirigono e gestiscono l'impresa, rispondono del loro operato al Consiglio di Amministrazione. Quest'ultimo, a sua volta, risponde agli azionisti, ai quali spetta l'ultima parola sulla nomina e sull'eventuale sostituzione degli amministratori.

Le principali funzioni demandate al CdA sono sinteticamente riconducibili ad:

- a) una funzione strategica; il CdA indirizza e supporta il processo decisionale del top management nella formazione della strategia d'impresa;
- b) una funzione di controllo, con particolare attenzione alle situazioni suscettibili di possibile conflitto di interesse nonché alla correttezza degli adempimenti richiesti dalla legge o da altri regolamenti;
- c) una funzione di gestione dell'ambiente, che ha come obiettivo quello di gestire i rapporti tra l'impresa e soggetti esterni ad essa.

Per quanto riguarda il sistema di controllo interno, il CdA riveste un ruolo importante in quanto ad esso infatti spetta decidere quali organi di controllo faranno parte del sistema integrato stesso, nominando al suo interno un Organismo di Vigilanza, costituendo un Comitato per il Controllo Interno, creando altri organi interni quali l'internal auditing, il risk manager, il controller, ecc. Dipende dalla volontà del Consiglio di Amministrazione, se all'interno dell'impresa si creano le condizioni ideali oppure no per favorire lo sviluppo di un sistema di controllo interno.

³⁰L'art. 2380 bis C.C. Fonte: <http://www.brocardi.it>.

Il Comitato per il Controllo Interno

Per la verifica del sistema di controllo interno, le società quotate prevedono che il CdA si avvale di un Comitato per il Controllo Interno, costituito da Amministratori non esecutivi. Ai lavori del comitato partecipa il presidente del collegio sindacale o un altro sindaco.

Il comitato assiste il consiglio di amministrazione nei compiti ad esso spettanti in merito alla definizione e valutazione del sistema di controllo interno, all'individuazione dell'amministratore incaricato della sua funzionalità nonché alla nomina e revoca dei preposti al controllo interno. In materia di documenti contabili valuta il corretto utilizzo dei principi contabili. Per quanto riguarda infine la revisione legale, il comitato: a) valuta le proposte formulate dalla società di revisione per ottenere l'affidamento dell'incarico, il piano di lavoro predisposto e i risultati conseguiti; b) vigila sull'efficacia del processo di revisione contabile³¹.

Avendo campi simili con l'operato del Collegio Sindacale, c'è un coordinamento continuo tra quest'ultimo e il Comitato per quanto riguarda le attività svolte creando così opportune sinergie per la società. Nel contesto anglosassone, il Comitato per il Controllo Interno, è il principale interlocutore per l'internal auditing³².

Il Collegio Sindacale

Introdotta nel 1882 dal Codice di Commercio, il Collegio Sindacale rappresenta una peculiarità tutta italiana. Il Collegio, nominato dall'assemblea, aveva compiti di vigilanza sull'attività contabile ed amministrativa.

Il codice civile, art. 2403, prevede che: *“Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società sul suo concreto funzionamento”*.

Il collegio sindacale costituisce l'organo di controllo del modello tradizionale

³¹ *Rapporti dei gruppi di lavoro della Giunta Assonime*, Giugno 2011.

³² Periodicamente infatti l'internal auditing riferisce i risultati dell'attività svolta e le eventuali carenze del sistema di controllo interno al Comitato per il Controllo Interno. Per un approfondimento si veda Lawrence P.K., *Audit committee and internal auditing*, in *Internal Auditor*, Altomonte Springs, Dicembre, 1992.

della società per azioni. Rispetto al dettato del codice civile, il Testo Unico della Finanza richiede, aggiuntivamente, che il collegio vigili sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza; sull'adeguatezza del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione (art. 149, co. 1, lett. c). Al collegio sindacale delle società quotate spettano anche il controllo sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste dai codici di comportamento (art. 149, co. 1, lett. c-bis), nonché la vigilanza sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate (art. 149, co. 1, lett. d)³³.

La revisione contabile

L'art. 1, comma 1, lettera m) del D.Lgs. 39/2010 stabilisce la Revisione Legale come: la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del codice civile e del presente decreto legislativo.

Il revisore legale verifica la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili nel corso dell'esercizio. Quindi, verifica che nei bilanci siano riportati correttamente i valori registrati nelle scritture contabili e che i bilanci siano conformi alle norme che li disciplinano.

Il revisore o la società di revisione tramite una relazione finale esprimere il proprio giudizio sull'attendibilità e sulla veridicità delle informazioni rappresentate in bilancio.

L'Organismo di Vigilanza (OdV)

L'Organismo di Vigilanza nell'ambito delle proprie competenze deve vigilare sul funzionamento e l'attuazione del modello 231/2001, aggiornare le procedure atte ad evitare la commissione dei reati, svolgere attività di controllo e verifica, che possono riguardare anche tutti i fatti di gestione ed è logico che detto organo possa e debba coordinare le proprie verifiche al fine di assicurare gli stakeholder la massima cura

³³ *Rapporti dei gruppi di lavoro della Giunta Assonime*, op. cit. pg.29.

nell'espletamento delle loro funzioni³⁴.

Nel dettaglio, le attività che l'organismo è chiamato ad assolvere possono essere così riassunte:

- vigilanza sull'*effettività* e *adeguatezza* del modello, ossia della sua reale (e non meramente formale) capacità di prevenire, in linea di massima, i comportamenti non voluti;
- analisi circa il *mantenimento* e "*aggiornamento*" nel tempo dei requisiti di solidità e funzionalità del modello
- segnalazione, all'organo dirigente, per gli opportuni provvedimenti, di quelle *violazioni accertate del modello organizzativo* che possano comportare l'insorgere di una responsabilità in capo all'ente.

L'Organismo in questione si avvale della funzione di internal auditing in particolare per lo svolgimento delle verifiche sui modelli di organizzazione, gestione e controllo.

L'internal auditor³⁵

Struttura esterna al CdA che aiuta il Consiglio nella definizione del sistema di controllo interno e dei protocolli aziendali al fine di identificare i rischi d'impresa, quantificarli e quindi migliorare la corretta gestione aziendale. Insieme al Comitato per il Controllo Interno ha il compito di garantire la massima affidabilità in tema di controllo interno per l'Alta Direzione.

Il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili e societari (ex L. 262/2005)

Il Dirigente preposto è una figura introdotta sulla scia emotiva degli scandali finanziari italiani, trova una corrispondenza diretta con il Sarbanes and Oxley Act (SOX) statunitense che ha stabilito il principio di responsabilità diretta tra il direttore finanziario e l'amministratore delegato chiamati ad attestare la veridicità dei reports

³⁴ Onori A., "Gli Organi di controllo aziendale. I rapporti di collaborazione del "Sistema di controllo interno". op. cit. pg.12.

³⁵ Questo argomento viene approfondito nel paragrafo 1.5.

trimestrali, annuali e degli altri documenti contabili.³⁶

Il Dirigente preposto è una figura prevista in via obbligatoria per gli emittenti quotati al quale è richiesto la definizione di adeguate procedure amministrative e contabili per la formazione del bilancio di esercizio, del bilancio consolidato e delle altre comunicazioni finanziarie.³⁷ A fronte di tali competenze è prevista una specifica responsabilità, anche penale, del dirigente preposto.

Il controller

Il Controller o il Responsabile del controllo di gestione è un professionista che predispose il budget di un'impresa, verifica che costi e ricavi siano conformi alle previsioni ed eventualmente propone al management soluzioni correttive o azioni di miglioramento.³⁸ Il controller ha inoltre il compito di gestire il sistema controllo di gestione, cercando di modellare la sua struttura tecnica alle diverse esigenze informative dei destinatari dei report. Esso si interfaccia, più o meno costantemente, con gli altri attori del controllo interno, al fine di valutare, di concerto con quest'ultimi, l'adeguatezza del controllo rispetto ai rischi e le possibili aree di miglioramento.

L'Audit Committee

Una delle differenze significativi nella struttura di internal auditing Italiane e quelle del Regno Unito riguarda la presenza dell'Audit Committees³⁹ al loro interno. Ancora oggi sono poche le società italiane, quotate o non, che danno rilevanza a questo "comitato". Insieme al Collegio Sindacale, ha il compito di tutelare i terzi in generale, nonché di coordinare l'attività di controllo a tutela degli stakeholder. I compiti che gli vengono generalmente assegnati sono:

- la valutazione del corretto utilizzo dei principi contabili, dei cambiamenti rilevanti intercorsi durante l'esercizio, revisione dei bilanci annuali e

³⁶ Pesenato A., Barbacovi S., "OdV, Revisore Legale, Collegio Sindacale: attori di un sistema integrato di controlli", *Revista Amministrazione e Finanza*, 12/2012.

³⁷ Benvenuto L. "Il dirigente preposto nei rapporti con gli organi sociali", *Assonime* 2012.

www.assonime.it

³⁸ Riflessioni sul ruolo del controller, www.asfim.org.

³⁹ Per le imprese anglosassoni, il Combined Code, pubblicato nel giugno 1998, raccomandava la creazione di Audit Committees, le cui caratteristiche sono elencate nei paragrafi D.3.1 e D3.2 dello stesso Codice.

infrannuali certificati;

- mantiene i rapporti con la società di revisione del bilancio e discute l'efficacia del lavoro svolto da quest'ultima;
- discute con gli Internal Auditors sull'adeguatezza dei meccanismi di controllo economico e finanziario, esame degli obiettivi e dei piani operativi predisposti da quest'ultimi.
- inchieste di sospette attività illegali o contrarie all'etica aziendale.

Alla base di un buon sistema di controllo interno c'è dunque un'attenta progettazione delle procedure, dei compiti e delle responsabilità, che consenta di raggiungere un "ragionevole equilibrio tra funzionalità ed economicità"⁴⁰. Come abbiamo visto, tutto questo è possibile grazie all'azione combinata di diversi soggetti. Tali attori, anche se hanno tuttavia diversi destinatari, interni oppure esterni all'organizzazione, tutti "cercano" di soddisfare gli obiettivi del controllo interno.

⁴⁰ Mauro F., "Alcuni principi di controllo interno, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*", n. 3 e 4, 1984, pag. 147.

1.5 Internal Audit

Il Codice di Autodisciplina include tra i componenti del sistema dei controlli, riconoscendole una posizione centrale, la funzione di revisione interna, c.d. *internal audit*, intesa come verifica generale della struttura e adeguatezza e funzionalità dei controlli interni.⁴¹

Matrice prettamente anglosassone⁴², nasce come funzione di ausilio all'attività di revisione esterna, quindi ausilio all'attività di controlli contabili. Nel corso degli anni, è stata caratterizzata da un'importante evoluzione del suo ruolo, che ha portato lo spostamento del suo raggio d'azione da verifiche limitate principalmente ad aspetti di conformità normativa e contabile ad attività di consulenza organizzativa e della governance aziendale. Definito anche attività di controllo di terzo livello⁴³, l'attività di internal auditing è regolata dagli *standard* di riferimento dell'internal auditing, emanati dall'*Institute of Internal Auditors* (IIA): essi indicano agli auditor il livello minimo di prestazioni accettabili o prestazioni attese necessarie ad ottemperare alle responsabilità assegnate, di informare gli organi direttivi delle aziende, management e organi di controllo interessati.

Tra le varie definizioni formulate con riguardo all'attività di auditing dagli Organismi più accreditati, in seguito viene riportata quella dell' IIA: *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by*

⁴¹ Irrera M., *"Diritto del governo delle imprese"* G. Giampichelli Editore, Torino, 2016, pg. 516.

⁴² Da notare che l'assetto di governo anglosassone è quello di tipo "monistico", dove l'attività di auditing è nella sostanza assai simile a quella che espleta il collegio sindacale nel nostro modello "tradizionale" di amministrazione e controllo.

⁴³ **Controlli di primo livello (o controlli di linea)**: diretti ad assicurare il corretto svolgimento delle operazioni. Essi sono effettuati dalle stesse strutture produttive (ad esempio, i controlli di tipo gerarchico) o incorporati nelle procedure e nei sistemi informatici, ovvero eseguiti nell'ambito dell'attività di back-office; **Controlli di secondo livello (o controlli sulla gestione dei rischi)**: concorrere alla definizione delle metodologie di misurazione del rischio, verificare il rispetto dei limiti assegnati alle varie funzioni operative e controllare la coerenza dell'operatività delle singole aree produttive con gli obiettivi di rischio-rendimento assegnati (Risk Management); concorrere alla definizione delle metodologie di misurazione/valutazione del rischio di conformità, individuare idonee procedure per la prevenzione dei rischi rilevati e richiederne l'adozione (Compliance); attestare l'informativa contabile societaria secondo quanto previsto dalla legge (Dirigente Preposto); **Controlli di terzo livello (internal audit)**: volta a individuare andamenti anomali, violazioni delle procedure e della regolamentazione, nonché a valutare la funzionalità del complessivo sistema dei controlli interni. Essa è condotta nel continuo, in via periodica o per eccezioni, da strutture diverse e indipendenti da quelle produttive, anche attraverso verifiche in loco.

bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”⁴⁴

Il compito dell’internal auditor oggi è quello di supportare il vertice e il management aziendale nell’assicurare un efficace sistema di governo dei processi, con uno specifico focus sulla ricerca dell’equilibrio tra il sistema di controllo interno e la mitigazione dei rischi in ambito di risk management⁴⁵.

Più in dettaglio, le mansioni del responsabile della funzione di internal audit sono:

- A. verifica, sia in via continuativa sia in relazione a specifiche necessità e nel rispetto degli standard internazionali, l’operatività e l’idoneità del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi, attraverso un piano di audit, approvato dal consiglio di amministrazione, basato su un processo strutturato di analisi e prioritizzazione dei principali rischi;
- B. non è responsabile di alcuna area operativa e dipende gerarchicamente dal consiglio di amministrazione;
- C. ha accesso diretto a tutte le informazioni utili per lo svolgimento dell’incarico;
- D. predispone relazioni periodiche contenenti adeguate informazioni sulla propria attività, sulle modalità con cui viene condotta la gestione dei rischi nonché sul rispetto dei piani definiti per il loro contenimento. Le relazioni periodiche contengono una valutazione sull’idoneità del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi;
- E. predispone tempestivamente relazioni su eventi di particolare rilevanza;
- F. trasmette le relazioni di cui ai punti d) ed e) ai presidenti del collegio sindacale, del comitato controllo e rischi e del consiglio di amministrazione nonché all’amministratore incaricato del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi;
- G. verifica, nell’ambito del piano di audit, l’affidabilità dei sistemi informativi

⁴⁴ The Institute of Internal Auditors, reperibile in <https://global.theiia.org> , Gennaio 2017.

⁴⁵ Dittmeier Carolyn A.,” *Internal Auditing. Chiave per la corporate governance*”. Egea Edizioni, Milano, Marzo 2007, pag. 9.

inclusi i sistemi di rilevazione contabile.⁴⁶

Nello svolgimento delle sue mansioni al internal auditor viene riconosciuta una spiccata indipendenza, sia attraverso l'attribuzione di poteri di iniziativa nella predisposizione del piano di audit e nell'attivazione dei singoli interventi, “*ha accesso diretto a tutte le informazioni utili per lo svolgimento del suo incarico*”, sia prevedendo una collocazione nell'ambito della struttura organizzativa tale da assicurarli l'indipendenza e l'autonomia per svolgere il proprio ruolo, “*non è responsabile di alcuna area operativa e dipende gerarchicamente dal consiglio di amministrazione*”⁴⁷.

*Il responsabile internal auditing deve riportare a un livello dell'organizzazione che consenta all'attività di internal audit il pieno adempimento delle proprie responsabilità. Il responsabile internal auditing deve confermare al board, almeno una volta l'anno, lo stato di indipendenza organizzativa dell'attività di internal audit.*⁴⁸

La funzione di internal audit può anche essere affidata a un soggetto esterno all'emittente, purché dotato di adeguati requisiti di professionalità, indipendenza e organizzazione.

Durante il suo l'operato, l'internal auditor delle produrre delle relazioni periodiche in merito alla propria attività che rientrano nel più ampio sistema di reporting sulla corporate governance. Tali relazioni dovranno essere trasmesse al consiglio di amministrazione, al collegio sindacale, al comitato controllo e rischi e all'amministratore incaricato del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi, in modo che tutti gli attori del sistema di controllo siano pienamente informati sui risultati delle verifiche condotte.

E' importante sottolineare di nuovo, il ruolo dei flussi di informazioni e della diffusione di una conoscenza “comune” in tema di controllo interno, per una gestione efficiente dell'impresa. La funzione di internal auditing, in questo senso, riveste il ruolo di collegamento tra i diversi organi di controllo e il Consiglio di Amministrazione.

⁴⁶ Codice di Autodisciplina, parte 7.C.5. <http://www.borsaitaliana.it>

⁴⁷ Il criterio applicativo 7.C.5, lett. b) e c) del Codice di Autodisciplina

⁴⁸ Standard 1110, www.aitiaweb.it/standard-1110-indipendenza-organizzativa.

Capitolo 2

Il framework di riferimento

Sommario: 2.1 Introduzione ed evoluzione del modello CoSO 2.2 CoSO Report IC-IF 2.2.1 L'ambiente di controllo 2.2.2. La valutazione del rischio 2.2.3 Le procedure di controllo 2.2.4 Informazione e comunicazione 2.2.5 Il monitoraggio 2.3 Limiti del modello di controllo 2.4 Gli aggiornamenti del Framework.

2.1 Introduzione ed evoluzione del modello CoSO

Come è stato introdotto nel primo capitolo, verso metà degli anni ottanta, in seguito alla crescita nel mercato statunitense di procedure fallimentari ad alto rischio economico, emerse l'esigenza di colmare le inefficienze sui controlli interni allora operanti. Venne così istituita, nel 1985, il Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO) con lo scopo di esaminare le ragioni di cattiva condotta e di formulare delle raccomandazioni su come prevenire la fraudolenta informativa finanziaria. La Commissione è stata originariamente finanziata dal *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*⁴⁹, nella missione di studiare i fattori dietro le frodi finanziarie.

Sin dai suoi primi passi, l'obiettivo che si prefisse la Commissione era la realizzazione di un modello (framework) adottabile da tutte le società e gli enti sia pubblici che privati, nell'ambito del controllo interno. Uno dei primi documenti pubblicati dalla Commissione fu, nel 1987, il *Report on Fraudulent Financial Reporting* (noto come Treadway Report), dove il controllo interno viene visto principalmente come strumento di prevenzione delle frodi contabili.

La Commissione ha continuato nella ricerca di una risposta a questo fenomeno, con il risultato che nel 1992, viene pubblicato il primo CoSO Report IC-IF (*Internal*

⁴⁹ Nel 1985, le cinque maggiori associazioni professionali situati negli Stati Uniti, quali: the American Accounting Association (AAA), the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA), ed the National Association of Accountants (adesso the Institute of Management Accountants [IMA]) si uniscono per creare e sponsorizzare the *National Commission of Fraudulent Financial Reporting*, oggi comunemente noto come Treadway Commission, in riconoscimento al suo Presidente iniziale James C. Treadway, Jr.. Fonte: www.coso.org

Control – Integrated Framework), ripubblicato successivamente nel 1994.

Il CoSO Report è stato concepito alla stregua di un manuale operativo per il management e i membri non esecutivi del consiglio di amministrazione in vario modo impegnati nella predisposizione, nella conduzione e nel monitoraggio delle attività di rendicontazione della situazione finanziaria dell'impresa. Esso è divenuto in pochi anni uno dei modelli più conosciuti a livello mondiale e ha, inoltre, rappresentato lo schema di riferimento per la predisposizione di codici di autodisciplina, norme e altri documenti sui controlli interni redatti in numerosi Paesi, fra i quali l'Italia.⁵⁰

Nel 2004, riprendendo i concetti del modello CoSO Report, viene pubblicato ERM (Enterprise Risk Management) Framework, anche chiamato CoSO Report 2, inserendo la nozione di controllo interno in quella più ampia di gestione dei rischi. L'ultima rivisitazione del modello è avvenuta nel 2016.

In tutti questi anni, con un ritmo accelerato, il CoSO ha prodotto diverse pubblicazioni, concentrandosi sui diversi aspetti delle questioni di controllo interno e di gestione del rischio aziendale. In seguito, figura 2, viene proposta una rappresentazione nel tempo delle pubblicazioni più significative della Commissione.

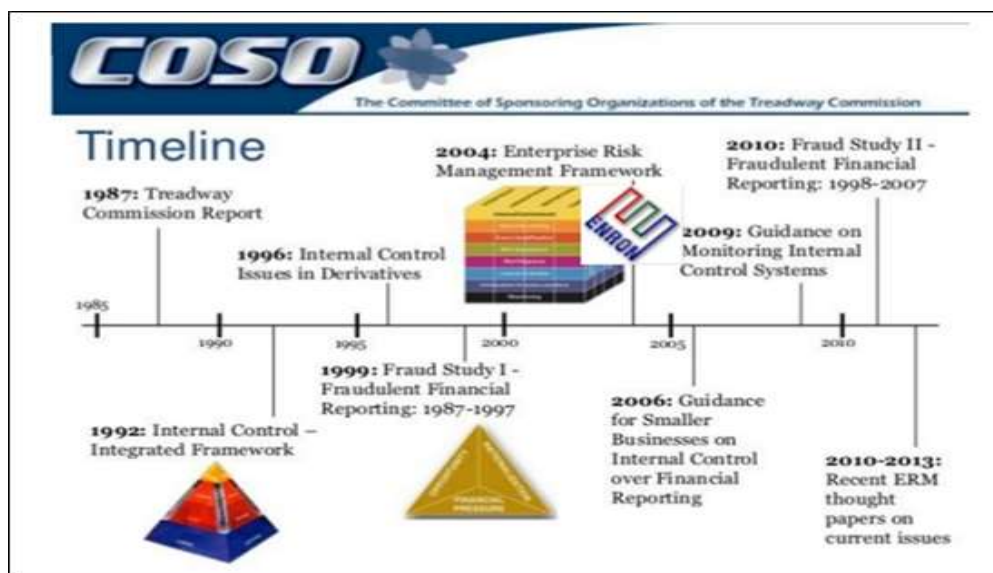


Fig.2 Rappresentazione nel tempo delle pubblicazioni di CoSO. (Fonte: www.coso.org.)

⁵⁰ Gasparri G. "I controlli interni nelle società quotate. Gli assetti della disciplina italiana e i problemi aperti", Quaderni giuridici. Consob. 2013. pg. 16.

Nel frattempo, sono stati sviluppati altri modelli di controllo interno, anche se il modello di riferimento tuttora rimane CoSO Framework. A titolo di esempio si riporta:

- Nel 1988, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ha pubblicato SAS 55, che descrive il controllo interno in termini di tre componenti principali: ambiente di controllo, il sistema di contabilità, e le procedure di controllo. Poco dopo, è stato pubblicato CoSO Report (IC-IF), in cui il controllo interno è stato caratterizzato come cinque elementi: ambiente di controllo, attività di controllo, valutazione del rischio, informazione e comunicazione, e il monitoraggio.
- Systems Assurance and Control (SAC): è relativo all'impatto della tecnologia informatica (IT) sul sistema di controllo interno con riferimento all'integrità ed alla sicurezza dei dati informatici⁵¹;
- Control Objectives for Information and related Technology (COBIT)⁵², integra i concetti di CoSO e SAC in un documento unitario.

⁵¹ Carnà R. "L'economia delle aziende farmaceutiche. Caratteri strutturali, operativi e modelli di corporate governance", Giuffrè Editore, 2007.

⁵² Cobit è un modello (*framework*) per la gestione della Information and Communication Technology (ICT) creato nel 1992 dall'associazione americana degli auditor dei sistemi informativi (Information Systems Audit and Control Association - ISACA), e dall'IT Governance Institute (ITGI). Fonte: www.isaca.org.

2.2 CoSO Report IC-IF

Con il modello CoSO Report (IC-IF), pubblicato nel 1992, viene definito per la prima volta in modo univoco e condivisa il significato di controllo interno. Secondo il Report, il controllo interno viene definito come *“un processo, svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale”*.

L'aspetto processo suggerisce che il controllo interno non deve essere considerato come evento isolato, ma come un'attività, che penetra le operazioni quotidiane del soggetto. In questo senso, i controlli interni dovrebbero far parte nelle operazioni di tutti i giorni.

Il modello proposto è rappresentato da un cubo (fig.3) le cui le dimensioni sono costituite da:

- cinque elementi cardine: l'ambiente di controllo, la valutazione del rischio, le procedure di controllo, il sistema informativo, il monitoraggio, strettamente correlati tra di loro;
- tre tipi di obiettivi: operativi, di informazione e conformità;
- quattro livelli organizzativi dell'impresa, le sezioni.

Esiste una relazione diretta tra gli obiettivi, che l'organizzazione vuole raggiungere, e i componenti, che rappresentano cos'è necessario per il raggiungimento degli obiettivi medesimi. Per quanto riguarda gli obiettivi, la Commissione si sofferma a descrivere alcune procedure che sarebbe opportuno seguire per garantire il soddisfacimento dei suddetti obiettivi, soffermandosi in modo particolare per quanto riguarda l'affidabilità delle informazioni finanziarie, descrivendo alcuni principi fondamentali⁵³.

Nel primo capitolo, si è cercato in modo sintetico di dare una descrizione degli obiettivi presenti nel modello. In questo paragrafo si va ad approfondire ed analizzare i cinque elementi cardine del modello CoSO Report.

⁵³“Financial reporting objectives focus on factors affecting the preparation of reliable information published in the entity's financial statements. The reliability of the financial information is achieved when the entity complies with the externally set, generally accepted accounting standards and when the financial statements reflect the actual financial state of the entity in terms of financial position, operational result and cash flows.” COSO 1992, p.35.

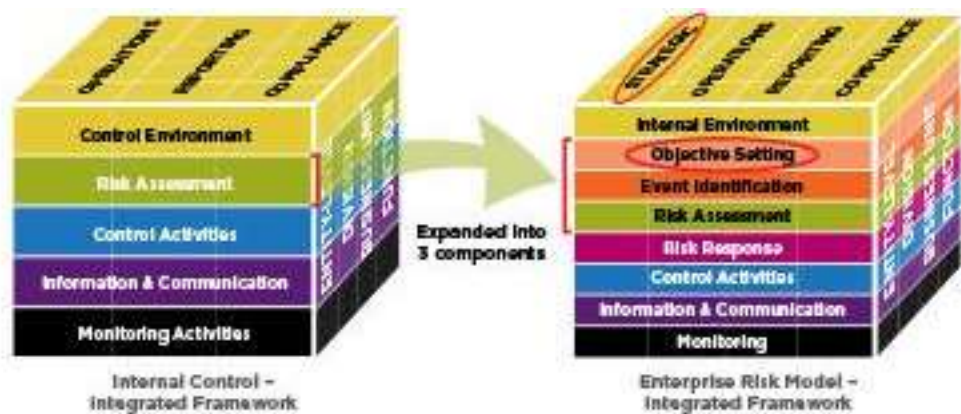


Fig. 3. Internal Control Framework. A destra CoSO Report IC-IF (1992) ed a sinistra CoSO ERM (2004)⁵⁴

Prima di analizzare gli elementi del CoSO Report, si evidenziano in modo molto sintetico le principali differenze che sono avvenute successivamente con la pubblicazione del Framework CoSO ERM. Va precisato che l'ERM non ha sostituito il precedente modello ma è stato un'evoluzione dello stesso. Guardando la figura 3, sopra riportata, si nota subito che tutti gli elementi del CoSO Report sono compresi nel CoSO ERM.

Una prima differenza dei due modelli riguarda il *reporting*. Il CoSO Report si focalizzava sull'attendibilità dei dati economico-finanziari, tenendo in considerazione anche il tempo in cui è stato pubblicato. Il CoSO ERM, invece, amplia il raggio e include tutte le informazioni, gestionali e finanziari, interne ed esterne.

Una seconda differenza riguarda gli *obiettivi strategici*. Ai tre obiettivi presenti nel CoSO Report, obiettivi operativi, di reporting e compliance viene aggiunto nel nuovo modello quello strategico.

Un'altra differenza è la *valutazione del rischio*. Il CoSO ERM introduce: *Objective setting*, *Event identification* e *Risk response*. Si parte dagli obiettivi aziendali, per poi individuati i rischi che mi impediscono di raggiungerli. Una volta individuato il rischio si sceglie anche con quale strategia risponderle.

Un'ultima differenza riguarda *Information and Communication*. Il CoSO ERM anche in questo caso amplia il raggio includendo nelle informazioni anche dati previsionali.

⁵⁴ DeLoach T., Thomson J "Improving organizational performance and governance. How the CoSO Framework can help", Research commissioned by CoSO, February 2014.

2.2.1 L'ambiente di controllo

L'*internal environment* costituisce la base del modello e, come tale, è la base per tutti gli altri componenti. Rappresenta la componente della cultura manageriale d'impresa che coinvolge processi e strutture alla base del funzionamento del controllo interno, alla quale si possono riferire i valori etici e di integrità sociale, l'assegnazione delle responsabilità e dell'autorità all'interno della struttura organizzativa, l'implementazione delle competenze individuali e dei sistemi premiali come di quelli sanzionatori⁵⁵.

Proprio in relazione al carattere "personale" e "individuale" che coinvolge tutti i soggetti, a partire dai dirigenti e fino alla "base" dell'organizzazione, si delinea il ruolo fondamentale all'interno del modello. Con questa espressione CoSO designa gli individui con le loro qualità individuali, e soprattutto la loro integrità, i loro valori etici e la loro competenza, che insieme vanno a configurare l'ambiente nel quale operano.

Tutti questi elementi rappresentano l'essenza stessa di qualsiasi organizzazione, il timone che la aziona. A tale proposito, come affermato dalla stessa Commissione Treadway, "un ambiente fortemente governato dall'etica a tutti i livelli gerarchici è vitale per il benessere dell'organizzazione, delle persone. L'etica contribuisce in modo rilevante all'efficacia delle politiche e dei sistemi di controllo messi a punto da un'azienda e influisce sui comportamenti che sfuggono ai sistemi di controllo, per quanto gli stessi siano sofisticati"⁵⁶. Come è noto, peraltro, è possibile commettere atti disonesti o contrari all'etica per svariati motivi, come le pressioni per il raggiungimento di obiettivi di per sé non altrimenti realizzabili, l'esistenza di sistemi premianti in ragione degli obiettivi personalmente raggiunti, la presenza di tentazioni sull'ambiente di lavoro legati alla mancanza di processi di revisione interna adeguati, alla mancanza di competenza del CdA, il difetto di opportuni sistemi sanzionatori, il livello di preparazione del personale, ecc⁵⁷.

⁵⁵Cafarotti R., Sassi P., "Strumenti e metodi per la conduzione operativa della funzione Compliance", in Il Rischio di Reputazione e di non Conformità, Roma, Bancaria Editrice, Banca e Mercati n. 209, pp. 23 e ss.

⁵⁶ *Report of the National Commission of Fraudulent Financial Reporting*, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987.

⁵⁷Bracci E., Vagnoni E., "Sistemi di programmazione e controllo". Santarcangelo di Romagna (RN): Maggioli

Anche l'introduzione del D.Lgs n.231/2001, prevedeva la definizione di un modello di organizzazione e controllo in cui l'adozione di principi etici sia l'elemento essenziale. Infatti, secondo le **Linee Guida** sviluppate sul tema da Confindustria, si legge che "L'adozione di principi etici in relazione ai comportamenti che possono integrare le fattispecie di reato previste dal D. Lgs. n. 231/2001 costituisce la base su cui impiantare il sistema di controllo preventivo. Tali principi possono essere inseriti in codici etici di carattere più generale (o codici di comportamento)"⁵⁸.

L'adozione di principi etici, ovvero l'individuazione dei valori aziendali primari cui l'impresa intende conformarsi, è espressione di una determinata scelta aziendale e costituisce la base su cui impiantare il sistema di controllo preventivo. L'ambiente di controllo si riflette dunque sull'intera struttura societaria, per la quale esso rappresenta una diretta conseguenza degli obiettivi, incidendo in modo inevitabile sulla stessa gestione dei rischi. L'ambiente e il controllo che viene esercitato su di esso costituisce la base dell'intera costruzione concettuale e organizzativa del modello CoSO, in quanto inevitabilmente incide anche su tutti gli altri componenti, ad esempio sulle procedure di controllo o sulla dimensione della comunicazione aziendale.⁵⁹

In termini schematici, si possono individuare nei seguenti i fattori che incidono sull'ambiente di controllo:

- ❑ elevata integrità e valori etici;
- ❑ preparazione e motivazione;
- ❑ equilibrata filosofia di controllo e stile dei manager;
- ❑ criteri di attribuzione delle responsabilità;
- ❑ ispirazione della politica organizzativa;
- ❑ competenza dei membri del CdA e sua attitudine professionale rispetto alla *leadership*.

Editore, 2011 , pp. 20 e ss.

⁵⁸ Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo. Ex D.Lgs. 231/2001. Confindustria, 2008, pg.20.

⁵⁹ Bracci E., Vagnoni, op.cit. pg. 40 e ss.

2.2.2. La valutazione del rischio

Il secondo elemento che si incontra nel Cubo del CoSO Report è il sistema delle valutazioni del rischio gestionale ovvero il *risk assessment*. La valutazione dei rischi che l'organizzazione deve affrontare richiede una adeguata metodologia di misurazione, sia in relazione alla probabilità dell'evento che l'intensità dell'impatto che genera per l'impresa.

Secondo CoSO, la valutazione del rischio dovrebbe essere fatto in parallelo alla definizione degli obiettivi dell'organizzazione e contiene un'analisi preliminare di come devono essere gestiti i rischi una volta verificati; quindi la definizione degli obiettivi è un prerequisito per la valutazione del rischio.⁶⁰ Il management, in questo caso, sceglie gli obiettivi da raggiungere e valuta i rischi ad esso connessi. Una volta individuati i rischi, si procede con l'analisi preliminare delle contromisure da intraprendere nel caso l'evento si verificasse.

Risulta dunque necessario rendere certo che i responsabili di tale processo strategico possiedono specifiche competenze ed utilizzino pratiche e procedure operative coerenti con la complessità degli obiettivi considerati vitali per la struttura aziendale. E' inoltre necessario che siano attentamente vagliati i meccanismi di reporting, che rappresentano un altro fondamentale elemento necessario ai fini di valutare la gestione del rischio⁶¹.

In questo processo, l'*objective setting* presiede alla definizione degli obiettivi di controllo in coerenza con gli scopi strategici dell'organizzazione. L'*event identification*⁶² e il *risk assessment* attengono rispettivamente ai processi di identificazione e rilevazione di eventi impattanti e ai sistemi di misurazione dei rischi. Questi ultimi comprendono a loro volta:

⁶⁰ "Risk assessment should be done in parallel to defining the organizational objectives and it contains the preliminary analysis of how the risks should be managed. Risks always occur in relation to the objectives of the organization and therefore the objective setting is a prerequisite for risk assessment." CoSO 1994, pg.33.

⁶¹ Beretta S., Pecchiari N., *Analisi e Valutazione del Sistema di Controllo Interno*. Milano. op. cit., pp.21 e ss.

⁶² "Management may identify the risks by analyzing past failures, the quality of personnel or the changes in the business environment as well as the different aspects of the entity's operations, like the extent of foreign operations or the complexity and the significance of certain attributes of the organization". COSO 1994, 41.

- o l'individuazione degli obiettivi specifici,
- o l'identificazione e analisi dei rischi,
- o la stima dei potenziali impatti (positivi e/o negativi)
- o l'individuazione dei processi di controllo interno che permettano di intervenire su tali rischi.⁶³

Quando i rischi sono identificati e rilevati a livello di attività, diventano più gestibili, questo aiuta a mettere a fuoco le procedure al fine di mitigare i rischi. Essendo il rischio un evento futuro si compone di due elementi: la probabilità e l'impatto. Rilevare vuol dire posizionare l'eventuale rischio tra questi due elementi. Questa mappatura aiuta il management a concentrare la propria attenzione su quegli eventi che hanno alta probabilità di verificarsi e che potrebbe avere un impatto significativo sull'organizzazione.

Il *risk response* (risposta al rischio) attiene alla gestione in sé e per sé della fase di rischio. Le opzioni di reazione ai rischi possono essere rappresentate utilizzando la matrice di rischio (fig.4), dove l'impatto di un certo evento derivante da un'esposizione al rischio, è tracciata contro la probabilità che tale evento si verifichi.



Fig. 4. Matrice Probabilità/Impatto⁶⁴

Quindi, le opzioni di reazione ai rischi possono essere:

- *Acceptance*: (impatto basso/probabilità bassa), il rischio è contenuto ed entra nelle soglie di tolleranza ritenute sostenibili per l'impresa;
- *Avoidance*: (impatto alto/probabilità alta), uscita dal business/processo perché

⁶³ Haimes Y., "Risk Modeling, Assessment, and Management". Hoboken: John Wiley & Sons, 2004, pp.22 e ss.

⁶⁴ Fonte: The six ways of dealing with risk, 2009. <http://www.husdal.com>

troppo rischioso;

- *Transfer*: (impatto alto/probabilità bassa), condivisione/trasferimento del rischio a terzi mediante, per esempio, soluzioni contrattuali e assicurative oppure outsourcing dei processi;
- *Reduction*: (impatto basso/probabilità alta), riduzione del rischio tramite l'attività di controllo interno, per esempio, stabilendo limiti di budget, livelli minimi/massimi di scorte, poteri di firma, e così via.

2.2.3 Le procedure di controllo

Le attività di controllo, vengono definite dal CoSO, come le politiche e le procedure per garantire che le istruzioni per la gestione dei rischi siano adeguatamente svolte. Il *control activities*, quindi, si estende a tutti i controlli finalizzati alla valutazione della gestione dei rischi, compresi la selezione e sviluppo di processi di controllo, lo sviluppo di sistemi informatici di supporto, con l'obiettivo di mantenere il rischio all'interno di un limite accettabile.

Ci sono diversi tipi di attività di controllo e molteplici classificazioni sviluppate in questa attività. Ad esempio, le attività di controllo possono essere preventiva o detective, oppure possono essere manuali o computerizzati, solo per citarne alcuni. Pertanto, le procedure reali possono assumere una varietà di forme a seconda della situazione e lo scopo dell'attività di controllo⁶⁵.

I controlli interni possono assumere forme diverse a seconda dell'organizzazione. Questo non solo perché sono gestiti da persone diverse, ma anche perché le attività di controllo sono influenzati dalla cultura e la struttura dell'organizzazione, nonché il settore specifico e l'ambiente in cui opera. L'attività di controllo viene dunque intesa in un senso profondamente dinamico, rendendola coerente rispetto agli obiettivi d'impresa.

Il controllo interno rappresenta uno strumento efficace laddove è concepito

⁶⁵ CoSO 1994, pg. 49-50

come parte integrante dell'attività di impresa e non come adempimento che resta in sé stesso sostanzialmente sterile e improduttivo: esso ha invece un riflesso e una incidenza diretta sulla capacità di performance dell'impresa.⁶⁶

Esso non è inoltre un sistema impersonale costituito solo dalle strutture di poteri e dai relativi meccanismi di delega che si irradiano dall'alto verso la base dell'organizzazione. Piuttosto esso è una responsabilità che coinvolge tutti gli appartenenti all'impresa, in primo luogo le persone, i processi, le procedure, i manuali, le deleghe, e tutto quello che fa parte dell'organizzazione.

2.2.4 Informazione e comunicazione

Con riguardo alla componente rappresentata da “informazioni e comunicazione”, CoSO sottolinea l'importanza di questo elemento al fine di controllare le attività dell'impresa. Il sistema di controllo interno non può funzionare in assenza di flussi informativi e comunicazionali continui ad ogni livello.

Le informazioni vengono utilizzate per decidere come allocare le risorse per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. In un'organizzazione transitano un immane numero di informazioni che sono necessarie ai tutti i livelli della struttura aziendale e che possono essere utili per diversi fini. L'automatizzazione di certe procedure, utilizzo di hardware e software, ha reso il flusso informativo molto più veloce ed efficace rispetto al passato. Per la preparazione dei vari report, ora più che mai, le imprese possono sfruttare informazioni e dati aggiornati in tempo reale.

Perché ci sia un utilizzo efficiente dei dati, bisogna che l'impresa investa particolare attenzione e risorse nel sistema informativo aziendale⁶⁷. I componenti del sistema informatico devono risultare tra di loro fortemente integrati così da minimizzare ogni forma di immissione multipla dei dati e rendere automatici i flussi dei processi. Spesso,

⁶⁶ Beretta S., Pecchiari N., *Analisi e Valutazione del Sistema di Controllo Interno. op.cit.*, pp. 14 e ss.

⁶⁷ Il **sistema di informativo** è rappresentato dall'insieme delle persone, delle dotazioni hardware e software nonché delle procedure che in azienda sono finalizzate alla raccolta, all'elaborazione e alla trasmissione dei dati operativi, di pianificazione e controllo. Cerruti C. “*Sistemi informativi e capacità competitive- Introduzione dei sistemi ERP*”, Torino, Giapicelli, 1999, pg. 7.

per le imprese di grande dimensioni, questa parte dei servizi viene erogata tramite contratti di outsourcing con fornitori esterni⁶⁸. Per ultimo, dovendo servire al management è perfettamente logico che il sistema delle informazioni venga progettato in funzione degli obiettivi strategici che l'azienda intende perseguire e del tipo di organizzazione mediante la quale si esplica la funzione aziendale.⁶⁹

I flussi di comunicazione interna, invece, sono di primaria importanza al fine di gestire le attività di controllo e di dirigere i processi all'interno delle organizzazioni. La comunicazione funge da anello di congiunzione tra i vari dipendenti (linea orizzontale) e tra quest'ultimi e i vertici aziendali (linea verticale).

Senza comunicazione interna e scambio di informazioni ogni attività resta ferma. Il collaboratore deve sapere quali sono i suoi compiti, le sue competenze e le sue responsabilità. All'inverso, la Direzione desidera affidarsi e dare fiducia ai propri collaboratori.⁷⁰ La comunicazione dovrebbe indicare ai dipendenti di prestare attenzione alle cause degli eventi imprevisti nello svolgimento delle proprie mansioni e chiarirle come le attività all'interno dell'organizzazione sono interconnessi tra loro. Questo è particolarmente importante per le grandi organizzazioni, in cui diverse unità possono svolgere compiti separatamente isolati senza avere realmente la comunicazione e conoscenza degli effetti delle loro mansioni sul lavoro di altre unità.

Per quanto riguarda, invece, agli attori principali del controllo interno, come evidenziato nel primo capitolo, instaurare flussi comunicazionali continui, anche tramite sistemi informativi efficienti, risulta essenziale per l'organizzazione, per creare valore e vantaggio competitivo.⁷¹

⁶⁸ A causa di enormi dati che le imprese devono gestire, negli ultimi anni c'è stato un aumento delle imprese specializzate nella raccolta dei dati e nella creazione di informazioni, imprese che gestiscono anche dati e imprese che offrono servizi telematici.

⁶⁹ Bertini U., *"Il sistema d'azienda. Schema di analisi"*, Torino, Giappichelli, 1990, pg. 140.

⁷⁰ Suttel E, Hunziker S. Grab. H. Ferrari D. *"Guida al SCI, Sistema di controllo interno per ONP finanziate dallo Stato"* Haupt, pg. 129.

⁷¹ Per un approfondimento ulteriore si raccomanda Onori A. *"Gli organi di controllo aziendale. I rapporti di collaborazione del "Sistema di controllo interno"*. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2016.

2.2.5. Il monitoraggio

Lo scopo dell'ultimo componente del CoSO Framework, il monitoraggio, è quello di assicurare che i controlli interni continuino ad operare efficacemente.

Questa componente designa l'insieme delle attività necessarie per valutare e verificare con cadenza periodica l'adeguata operatività e l'efficacia dei meccanismi che presiedono ai controlli interni in base al modello.

Il CoSO distingue le seguenti tipi di attività di monitoraggio:

1. monitoraggio continuo ovvero "*ongoing monitoring activities*", sono procedure, che fanno parte integrante delle normali operazioni quotidiane del soggetto e, come tali, sono più efficaci per individuare eventuali carenze di controllo e di indirizzare lo sviluppo delle attività di controllo.
2. valutazione separata ovvero "*separate evaluations*", sono valutazioni effettuate ad intervalli predefiniti e la necessità di queste valutazioni nasce quando si verificano degli eventuali scostamenti da quei valori ritenuti "normali" oppure "attesi";
3. e di una "*combination of two*", vale a dire di una serie di procedure ibride caratterizzate da monitoraggi continui e valutazioni separate.

In pratica, le attività di monitoraggio continua assumono molteplici forme diverse, ma di solito sono costruiti su riconciliazioni e confronti tra diverse fonti di dati. La separazione delle funzioni è un altro modo comune per controllare e monitorare la coerenza delle informazioni e la validità delle transazioni registrate in un sistema dati.

Le valutazioni separate, invece, possono concentrarsi sulla valutazione dell'intero sistema di controllo interno della organizzazione oppure su una parte rilevante di esso. Spesso la loro valutazione è anche l'efficacia del monitoraggio continuo. La scelta dei processi necessari per la valutazione separata deve essere fatta sulla base dei rischi ad essi associati e condotte da persone competenti per la specifica area. Per esempio, gli *internal auditors* valutano spesso i controlli interni come parte delle loro funzioni, questo può essere visto come una forma di valutazioni separate.

Alla fine, il monitoraggio, sia continuo o separato, fornisce informazioni sui potenziali o reali carenze di controllo sul sistema di controllo interno. Il CoSO definisce la carenza di controllo come "una condizione all'interno di un sistema degno di attenzione". Poiché la definizione è estremamente ampia, dà la possibilità di segnalare diversi tipi di osservazioni che sorgono durante il processo di monitoraggio. Tuttavia, tutto quello che può precludere l'organizzazione a raggiungere i suoi obiettivi deve essere riportato come una carenza di controllo. Ciò nonostante, va considerato che tipo di carenze necessita di essere portata all'attenzione del management e quale lasciare da gestire ai livelli più bassi dell'organizzazione.

Il processo di monitoraggio dovrebbe, in ogni caso, raggiungere sempre almeno un livello superiore da quello direttamente responsabile del controllo, al fine di fornire una sufficiente supervisione e supporto per portare miglioramenti necessari alle attività di controllo.

Al fine di aiutare le organizzazioni a progettare e attuare efficacemente il processo di monitoraggio, il CoSO ha pubblicato nel 2009 il "*Guidance on Monitoring Internal Control Systems*".⁷² Il suo scopo era di rafforzare e chiarire i principi già presenti nel Framework, ma non pienamente capite ed utilizzate nelle imprese.

⁷²Il documento è diviso in tre parti: Establish a Foundation, Design & Execute e Assess & Report. www.coso.org/Pages/guidance.aspx

2.3. Limiti del modello di controllo

Come si è in precedenza evidenziato, il Framework riconosce che il controllo interno può fornire solo una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi dell'impresa. Esso non può impedire il cattivo giudizio, le decisioni, o eventuali eventi esterni che possono causare alla organizzazione il non raggiungimento dei suoi obiettivi. In altre parole, anche un efficace sistema di controllo interno può sperimentare un fallimento.

Il sistema può infatti soltanto aiutare l'azienda a sviluppare correttamente la propria missione, agevolando il management nei processi decisionali e informandolo in ordine ai progressi realizzati; inoltre il controllo interno assicura un margine ragionevole di affidabilità e di garanzia, e non è dunque in grado di offrire prestazioni assolute in relazioni alle diverse categorie di obiettivi.⁷³

Al pari di ogni altro, quindi, anche il sistema di controllo interno presenta una serie di limiti connaturati al suo funzionamento.⁷⁴

Uno dei principali limiti del sistema di controllo interno è che in ogni processo decisionale può essere presente un *errore di giudizio umano*. Le decisioni prese spesso hanno un alto grado di soggettività, influenzate sia dal momento della decisione che sulla base delle informazioni disponibili che si possiedono. Spesso le scelte prese in breve termine e con poche informazioni a disposizione possono portare errate valutazioni e quindi, non portare ai risultati desiderati.

Un altro limite potrebbe essere la *collusione*, intesa come l'insieme di pratiche che possono coinvolgere due o più individui all'interno dell'organizzazione e che possono dar luogo a deficienze nel funzionamento del sistema di controllo interno; come nel caso di due responsabili di diverse funzioni aziendali che si accordano con l'obiettivo di compiere una frode.

Un limite del sistema può diventare anche *il rapporto tra costi e benefici*, laddove diviene dunque necessario che, in presenza di risorse evidentemente mai infinite, le

⁷³ Cafarotti R., Sassi P., "Strumenti e metodi per la conduzione operativa della funzione Compliance", op. cit., pp. 12 e ss

⁷⁴ Beretta S., Pecchiari N., "Analisi e valutazione del sistema di controllo interno, metodi e tecniche" op. cit., pp. 31 e ss.

aziende tengano in conto il rapporto costi-benefici dei controlli che si vogliono attivare. Occorrerà in altri termini tenere presente il rischio di insuccesso e i relativi effetti oltre ai costi necessariamente legati al miglioramento del sistema alla sua implementazione.

Va inoltre sottolineato che il controllo interno opera a livelli diversi con riferimento ai diversi obiettivi, e dunque esso non può, ad esempio, assicurare in sé stesso che l'organizzazione operi sotto i principi di efficienza e di efficacia e che in tal modo possa raggiungere i propri scopi in relazione alla sua originaria *mission*.

Come è stato per altro in più occasioni sottolineato, il concetto di rischio è sempre stato connaturato all'attività aziendale, e in particolare al suo livello di rendimento.

Se infatti sono stati molti i modelli di finanza aziendale che hanno studiato il legame tra rischio e rendimento, esso è sempre emerso come un legame direttamente proporzionale, vale a dire all'aumento del rischio, aumenta sempre anche lo stesso rendimento, con dei limiti oltre i quali viene in predicato la possibilità stessa di sopravvivenza dell'impresa⁷⁵. A questo connubio di rischi-rendimento, sono molto sensibili i manager. Spesso per arrivare al rendimento il responsabile aggira intenzionalmente i sistemi di controllo interno.

⁷⁵Haimes Y.Y., "Risk Modeling, Assessment, and Management", op. cit. pp.43 e ss.

2.4 Gli aggiornamenti del Framework

Nel maggio del 2013, il CoSO ha lanciato una versione aggiornata del Report Internal Control-Integrated Framework (2013 Framework).

Come si è visto, il primo CoSO Framework è stato sviluppato e pubblicato nel 1992, più di due decenni fa, e anche se la struttura di base e l'idea dietro il modello non è cambiato, c'è stato un grande cambiamento nel contesto ambientale.

I diversi cambiamenti nel contesto ambientale che hanno interessato la revisione del Framework includono principalmente alla globalizzazione, all'aumento di outsourcing, alla complessità delle norme che continuano a cambiare, alla crescente uso della tecnologia e alle aspettative degli stakeholders per l'integrità e la trasparenza dell'organizzazione.

Ci sono state anche alcune ragioni intrinseche per l'aggiornamento del modello. L'enfasi della versione del 1992 è stato quella di spiegare i diversi concetti di controllo interno, concetti che oggi sono quasi una conoscenza comune. Inoltre, le indicazioni fornite nel vecchio modello sono state la miglior guida nel contesto di informativa finanziario. Dopo tanti anni, è nata l'esigenza di dare più attenzione ad altri aspetti della gestione come, la compliance, gli obiettivi operativi e l'informativa non finanziaria. Inoltre, c'era la necessità di descrivere gli elementi del framework in modo più dettagliato da quando era stato fatto prima.

Uno dei cambiamenti, forse il più visibile, è stato la sostituzione dell'obiettivo *Financial Reporting* con *Reporting*, ampliando così, come anticipato, gli obiettivi connessi al reporting anche ad aspetti non finanziari e dando maggiore focus agli obiettivi operativi e di compliance.

Un altro cambiamento importante riguarda la codifica esplicita dei *diciassette principi-chiave* per la costruzione e valutazione del sistema di controllo interno (Fig. 5).

I principi codificati non sono del tutto estranei alla vecchia versione del CoSO Framework, ma in questa versione vengono chiaramente esplicitati, da garantire una maggior agilità alla crescente complessità ed all'incessante mutamento nel metodo di conduzione del business.

COSO Internal Control — Integrated Framework I Principi

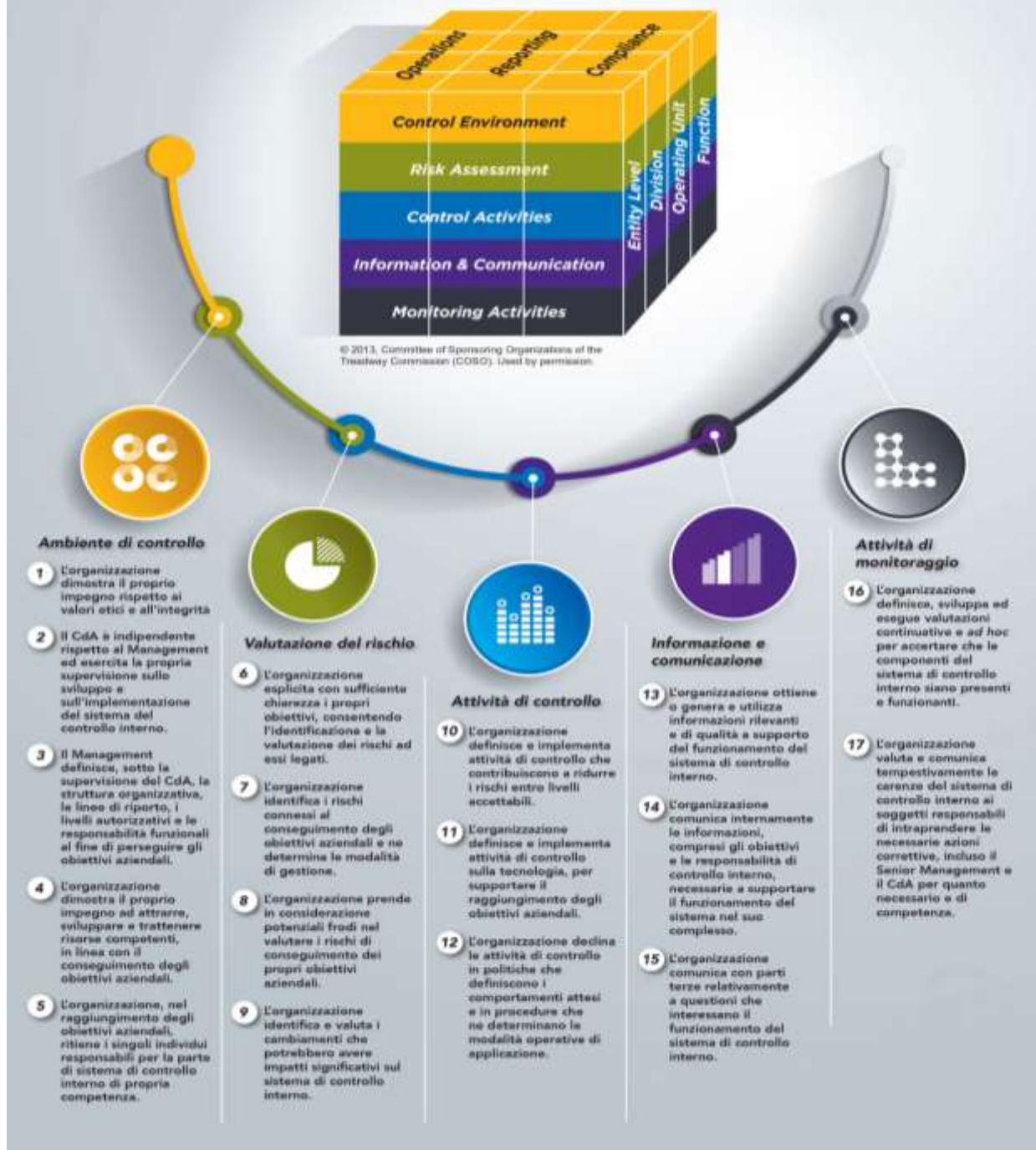


Fig. 5. Le diciassette *principi-chiave* di controllo interno (Fonte: www.coso.org).

Capitolo 3

Il processo di aziendalizzazione della pubblica amministrazione

Sommario: 3.1 *New public management (NPM)* 3.1.1 *La crisi economica e lo sviluppo del NPM* 3.1.2 *Il Managerialismo* 3.1.3 *Controllo burocratico e controllo manageriale* 3.2. *Evoluzione dei controlli interni nella PA* 3.2.1 *I controlli nella Pubblica Amministrazione* 3.2.2 *Il quadro normativo* 3.2.3 *La corruzione nella pubblica amministrazione.*

3.1 New Public Management (NPM)

L'espressione New Public Management (d'ora innanzi NPM) fa riferimento ad un insieme di riforme amministrative intraprese a livello globale, a partire dagli anni ottanta, che ha influenzato i settori pubblici di molti Paesi. Tale movimento di riforma si fonda, tra l'altro, sui principi di efficienza nell'utilizzo delle risorse, di efficacia nel perseguimento degli obiettivi e di accountability nei confronti delle diverse categorie di stakeholders.⁷⁶

Anche se tanti autori hanno scritto sull'argomento, ad oggi non esiste una definizione universalmente riconosciuta di questo movimento. Tra gli autori più citati nel diffondere e descrivere, dal punto di vista teorico concettuale, il NPM, sono stati Hood, Pollitt e Aucoin.

Secondo Hood, il nucleo tematico del movimento del NPM è stato fermamente manageriale, nel senso che indica la differenza tra ciò che il management potrebbe e ciò che dovrebbe fare in termini di qualità ed efficienza dei servizi pubblici.⁷⁷

Aucoin, invece, ha riassunto la dottrina come un mix di idee che si riferiscono ad un

⁷⁶Anselmi L., *et al.*, "Il declino del sistema dei controlli manageriali nelle pubbliche amministrazioni. Dal federalismo ai costi standard" FrancoAngeli, 2014,pg. 171.

⁷⁷"Hood, C: "The emphasis of the New Public Management movement a decade or so later was firmly managerial in the sense that it stressed the difference management could and should make to the quality and efficiency of public services. Its focus on public service production functions and operational issues contrasted with the focus on public accountability, 'model employer' public service values, 'due process,' and what happens inside public organizations in conventional public administration": *New Public Management, in International Encyclopaedia of Social and Behavioral Sciences*, Oxford 2001.

management aziendale, di economia istituzionale o di scelta pubblica.⁷⁸

3.1.1 La crisi economica e lo sviluppo del NPM

Il termine “*public management*” fu introdotto come materia accademica tra gli anni sessanta e settanta nelle Università americane creando un movimento accademico⁷⁹. Negli anni ottanta questa espressione diviene di tendenza per indicare sia gli enti ufficiali nazionali che internazionali. Nel 1984 il governo della Nuova Zelanda redisse un documento “*Government Management*” che costituì il punto di riferimento per il NPM. Tale documento conteneva concetti dell’ambito di *institutional economics* e l’applicazione al settore pubblico di modelli e tecniche di gestione derivanti dal settore privato.

In Europa invece, le origini del NPM non sono tanto correlate alle tendenze accademiche quanto alla politica e alla crisi economica degli anni settanta. La crisi fece emergere, tra le altre cose, la questione dei settori pubblici in molti paesi occidentali che percepivano questa grande macchina burocratica come troppo costosa e inefficiente. Le raccomandazioni politiche di quell’epoca erano: commercializzazione, aziendalizzazione, privatizzazione e tagli di bilancio. I politici come Margaret Thatcher, Ronald Reagan e anche il governo laburista della Nuova Zelanda del 1984 hanno spianato la strada alle riforme nel NPM, ispirandosi tutti alle teorie neoliberiste⁸⁰. Il neoliberalismo ha permesso lo sviluppo del NPM mentre si definiva un quadro ideologico che prediligeva valori come la libertà di scelta e le soluzioni individuali in contrasto con quelle collettive

⁷⁸ Aucoin P., “*Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums*” Governance, vol. 3, no. 2, 1990.

⁷⁹ Hood spiega come il movimento si distinse dalla precedente scuola di “*public administration*” e che negli anni ‘80 la definizione di *public management* designava già sia l’attività che il corso di studio. Hood, C. “*Public Management: The Word, The Movement, The Science*”, The Oxford Handbook of Public Management, Oxford 2005, Oxford University Press. pg.11.

⁸⁰ Il **neoliberalismo** è un pensiero economico, in contrapposizione con quello keynesiano, che si fonda sui principi del libero scambio nella politica economica sia nazionale sia internazionale, rifiutando il ruolo dello Stato assistenziale o imprenditore e la pianificazione di stampo socialista. Le sue origini li troviamo nella c.d. teoria della “mano invisibile” del “padre” dell’economia Adam Smith nel XVIII secolo, per poi svilupparsi nel XX secolo tramite gli esponenti principali quali: gli economisti austriaci F.A. von Hayek e L. von Mises, il francese J.-L. Rueff e lo statunitense Milton Friedman. Per un approfondimento si veda: Harvey D. “*Breve storia del neoliberalismo*” Il Saggiatore, 2007. Crouch C., “*Il potere dei giganti. Perché la crisi non ha sconfitto il neoliberalismo*” Laterza Editori 2014.

e solidali⁸¹. Questi governi insieme ai governi locali degli USA sono stati i primi ad adottare le riforme nel NPM. In questi Stati, a partire dagli anni '80, ogni servizio pubblico che potenzialmente poteva essere erogato anche dal settore privato viene privatizzato.

Oltre ai Paesi che abbracciarono il neoliberismo, anche organizzazioni internazionali come l'FMI, l'OCSE e la Banca Mondiale hanno promosso e sono diventati potenti sostenitori di NPM e delle idee in esso contenute.⁸²

Il NPM non è stato coerente e costante nel tempo, e non esiste un programma "ufficiale" di riforme. Ciò nonostante, il processo di riforma nel settore pubblico può essere definito come una tendenza globale⁸³. Secondo Pollitt, l'approccio aziendale è diventato gradualmente una compagine di riforme sempre più specifica, in parte attraverso la dottrina e in parte attraverso tentativi ed errori.

Per descrivere il NPM, Hood identifica sette componenti⁸⁴ che trovano spazi differenti nelle riforme implementate, che sono:

1. attribuzione di maggior autonomia e responsabilità al management;
2. utilizzo di indicatori di performance chiari e misurabili;
3. decentramento produttivo, attraverso la disgregazione delle grandi amministrazioni pubbliche in unità di minori dimensioni;
4. introduzione di forme di competizione nella fornitura dei servizi;
5. utilizzo di tecniche manageriali tipiche delle imprese;
6. maggiore parsimonia nell'utilizzo delle risorse;
7. enfasi sul controllo dei risultati e degli output.

Una chiave di lettura molto interessante per descrivere il NPM, oltre a Hood, è quello di

⁸¹ Jorgensen T. B., Andersen L. B. *"An Aftermath of NPM: Regained Relevance of Public Values and Public Service Motivation in Tom Christensen and Per Laegreid"*, The Ashgate Research Companion to New Public Management, Surrey 2011, Ashgate, p. 335.

⁸² Per un approfondimento sulle cause, sui principi e sulle modalità di diffusione nel NPM nel mondo si vedano Kettl (2005), Common (1998), OEDC (1995).

⁸³ Nel loro lavoro *"Reinventando il Governo"*, Osborne e Gaebler hanno descritto ciò che chiamarono il "movimento imprenditoriale", definendolo globale e inevitabile. Davis Osborne and Ted Gaebler: *"Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector"*, New York, 1992, Addison Wesley Publishing Company, pp. 325 - 328.

⁸⁴ Hood C., *"The NPM in the 1980s: Variations on a Theme, Accounting, Organizations and Society"*, Vol. 20, no. 2, 1995.

Dunleavy e Margetts⁸⁵, quale si compone di tre elementi principali:

1. *Disaggregazione*: si ottiene scorporando le grandi gerarchie del settore pubblico nello stesso modo in cui le grandi aziende private in precedenza sono passate da una struttura a U ad una a M (plurimandataria)⁸⁶; raggiungendo più ampie e piatte gerarchie interne. Nel settore pubblico questo tema ha comportato una forte flessibilizzazione delle precedenti pratiche a livello di governo, del personale, di IT, di approvvigionamento, e di altre funzioni⁸⁷, oltre alla realizzazione di sistemi informativi di gestione necessari per sostenere pratiche diverse.
2. *Concorrenza*: si ottiene introducendo la separazione tra fornitore/compratore nel strutture pubbliche in modo da permettere a molteplici forme di offerta di svilupparsi, creando perciò (maggiore) competizione tra potenziali fornitori.
3. *Incentivazione*: si ottiene passando dal coinvolgere dirigenti e personale gratificando le loro prestazioni in termini di diffusione del servizio pubblico o di etica professionale, e spostandosi invece verso una maggiore enfasi sugli incentivi pecuniari per specifiche performance.

Oggi, tuttavia, come hanno dimostrato Pollitt e Bouckert, le riforme del NPM hanno fatto emergere una notevole differenza in tutto il mondo a seconda del Paese e del contesto politico, economico e culturale locale, in cui sono stati implementati.⁸⁸

Le riforme basate sulle idee del NPM hanno significativamente cambiato a livello globale la struttura delle organizzazioni governative.⁸⁹ Nelle parole di Grossi e Reichard: “the State, at least to some extent, has moved from a monopolist producer of public services to the guarantor, enabler, co-ordinator and moderator of a complex institutional (or “governance”) setting of public service providers. We observe new, more complex and diversified patterns of service delivery, ranging from public administrations and public enterprises via mixed public/private organizations to private business or not-for-profit institutions”.

⁸⁵Dunleavy P. et al. “*New Public Management Is Dead -Long Live Digital- Era Governance*”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 16 no. 3, 2006, pg. 470.

⁸⁶ Qui possiamo menzionare il caso Gruppo Fiat negli anni ‘70. Nonostante il boom economico del periodo, la società ha avuto forti tensioni sociali che hanno avuto pesanti ripercussioni sui suoi rendimenti. Tramite la creazione delle Holding, il decentramento gestionale trasforma Sezioni e Divisioni in Società autonome creando flessibilità e redditività al Gruppo.

⁸⁷ Barzelay M. “*The new public management: a bibliographical essay for Latin American (and other) scholars*” *International Public Management Journal*, vol. 3, no. 2, 2000, pg. 229-265

⁸⁸ Pollitt C., Bouckaert G.: “*Public Management Reform: A Comparative Analysis*” (2nd edition), Oxford 2011, Oxford University Press.

⁸⁹ Grossi G., Reichard C., “*Municipal Coporatization in Germany and Italy*, *Public Management Review*”, vol. 10, no. 5 (2008), pg. 600.

3.1.2 Il Managerialismo

Parte significativa della struttura concettuale del NPM può essere attribuita al managerialismo.⁹⁰ Il NPM, infatti, rappresenta un complesso *puzzle* dottrinale, frutto di un “matrimonio” tra il managerialismo e la *new institutional economics*, rispettivamente riconducibili, da un lato, alle teorie classiche dell’organizzazione che comprendono i principi dello scientific management, dall’altro, alla public choice, all’economia dei costi di transazione e alla teoria principale-agente.⁹¹

L’approccio *managerialista* del NPM fornisce una soluzione al problema della gestione del settore pubblico utilizzando i modelli e le tecniche di gestione del settore privato. Il nucleo fondamentale del Managerialismo è costituito da quattro caratteristiche specifiche che sono diventate centrali per il NPM.

- ❖ La prima caratteristica è che *la gestione è generica*, nel senso che lo stesso tipo di gestione può essere applicata a qualsiasi tipo di organizzazione, indipendentemente dal suo Stato. Ciò indica che la stessa tipologia di tecniche di gestione e misura può essere usata in qualsiasi tipo di organizzazione.
- ❖ Una seconda caratteristica del managerialismo deriva dall’idea che i manager dovrebbero avere *l’autorità e la discrezione nella gestione*, avendo potere sui bilanci. La discrezione resta comunque limitata a un contesto in cui sono fissati i risultati specifici in maniera chiara, in cui ci sono forti incentivi per le prestazioni, monitoraggio e controllo gerarchico.⁹²
- ❖ Un assunto di base del managerialismo è che gli individui rispondono bene sia a premi che a sanzioni e che *gli incentivi producono efficienza*. Si parla di retribuzione proporzionata alle prestazioni e contratti vincolati alle stesse. Si tratta ovviamente di incentivi finanziari, in quanto si presume che gli individui siano più sensibili a tali incentivi.
- ❖ Come ultimo aspetto del managerialismo, si attribuisce grande valore all’idea che *tutte le attività in qualsiasi organizzazione possano essere misurabili*. Ciò avviene

⁹⁰ Pollitt C., *“Managerialism and the Public Service: Cuts or Cultural Changes in the 1990s”* 2nd ed., Blackwell, Oxford 1993, pg. 5.

⁹¹ Hood C., *“Public Management for All Seasons”*, Public Administration, Vol. 6, 1991. pg.5

⁹² Boston J., *“Basic NPM Ideas and their Development”* The Ashgate Research Companion to New Public Management, Surrey 2011 pg. 22.

assumendo l'efficienza, l'economicità e la responsabilità proprio come unità di misura.

Secondo Pollitt, il managerialismo esprime l'idea che lo stile di gestione del settore privato sia lo stile di gestione più efficace e, pertanto, dovrebbe essere applicato anche al settore pubblico. In particolare il settore pubblico dovrebbe tendere verso un aumento continuo della produttività, una misurazione dei risultati e delle prestazioni, un sistema che premia ciò che viene considerato al pari di un'attività e, infine, un'allocazione di risorse in base ai risultati. Il successo dell'organizzazione dipende, quindi, dalle capacità di gestione della sua *leadership*.⁹³

Il managerialismo consente, perciò, alle organizzazioni burocratiche di adottare misure di miglioramento che incrementano la stessa capacità di gestione. Ciò viene realizzato snellendo gli apparati burocratici. Infine, all'organizzazione rimane l'obiettivo di concentrarsi sul suo compito principale, sul personale e sui suoi clienti.

3.1.3 Controllo burocratico e controllo manageriale

Come abbiamo visto in precedenza, la nascita e lo sviluppo del NPM è stato fortemente influenzato non solo dalla dottrina neoliberista ma anche dalle critiche al modello burocratico. Queste connotazioni negative portarono a teorizzare un superamento del modello burocratico in un'ottica più manageriale.

Il controllo burocratico trova le proprie basi logiche da un lato nel modello di burocrazia come sistema razionale di organizzazione (di Weber⁹⁴) e dall'altro la concezione classica di *public administration* elaborata al fine del secolo scorso⁹⁵.

Il modello organizzativo proposto da Weber, se da una parte si dimostra rigido, dove chi decide trasmette la propria volontà a chi lo deve eseguire, dall'altra parte un rigido sistema di organizzazione del lavoro consente una fedele esecuzione degli ordini⁹⁶. Il

⁹³ Pollitt 1993, op. cit. p. 2

⁹⁴ Weber M. "Economia e società" Milano, Comunità, 1961.

⁹⁵ Borgonovi E. "I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazione" Azienda pubblica n.1, 1988.

⁹⁶ Persiani N., "Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione" FrancoAngeli, Milano, 2002, pg. 5.

controllo burocratico, non richiede una specifica conoscenza della gestione, può essere affidato anche ad organi “esterni” oppure a persone il cui il curriculum di formazione professionale non prevede o prevede in misura limitata, la conoscenza teorica o pratica del lavoro da svolgere.⁹⁷ Fondamentale, a questo tipo di controllo, è la distinzione netta che si presuppone tra l’attività politica e quella amministrativa, in misura tale da considerare la seconda uno strumento della prima.⁹⁸

Il controllo burocratico quindi, ha sempre una natura esclusivamente giuridico-amministrativo, ovvero di conformità. Perciò, esso è utile per quanto riguarda il controllo operativo riferito a particolari e definiti procedimenti e atti amministrativi.⁹⁹ Diventa assolutamente insufficiente se è riferito ad ambienti dinamici, come si presentano le aziende pubbliche sottoposte a repentini e continui cambiamenti.

Il controllo manageriale, invece, viene definito da Borgonovi, come “l’insieme delle analisi delle decisioni e delle azioni idonei a migliorare continuamente la combinazione tecnica ed economica per aumentare la capacità di risposta del sistema pubblico a bisogni sempre crescenti”¹⁰⁰.

Questa attività di controllo focalizza il comportamento del personale dirigente e dei collaboratori verso l’efficiente impiego delle risorse e al contempo di indirizzarlo al perseguimento degli obiettivi. I collaboratori di vari livelli, non sono solo esecutori delle istruzioni, come nella concezione classica, ma diventano veri e propri manager, responsabili delle loro azioni e, pertanto, decisori attivi nella gestione della cosa pubblica.

Negli anni novanta del secolo scorso, con l’aiuto delle varie riforme, è stata aperta la strada per questo tipo di controllo nell’amministrazione pubblica, pioniere in questo caso sono state le aziende sanitarie. Secondo Borgonovi, il controllo manageriale non è da intendersi come sostituto di quello burocratico che preserva ancora una valenza all’interno della pubblica amministrazione, ma va considerato, invece, come un suo complementare.

⁹⁷ Borgonovi E. op cit. 1988.

⁹⁸ Grandis F. “*La revisione economico-finanziaria pubblica*”, FrancoAngeli, Milano, 2011, pg. 15

⁹⁹ Cfr. Ibidem.

¹⁰⁰ Borgonovi, op.cit. 1988.

La tabella 1, in modo riduttivo, rappresenta le differenze dei due modelli di controllo.

Tab.1 Confronto delle caratteristiche del controllo burocratico con quello manageriale

Caratteristiche	Controllo burocratico	Controllo manageriale
Oggetto del controllo	Verifica di conformità, centrato sul rispetto formale e procedurale dei singoli atti.	Indirizzare i comportamenti individuali e di gruppo verso il perseguimento degli obiettivi programmati.
Ambiente di riferimento	A lenta evoluzione, cultura burocratica	Ambiente dinamico, cultura manageriale
Come viene inteso/visto	Controllo di verifica, ispettivo, di vigilanza, di riscontro formale, di giudizio anche punitivo	Controllo di guida, di governo, di indirizzo dell'attività decisionale
Contesto istituzionale	P.A. come parte del sistema sociale politico organizzativa.	P.A. come sistema di azienda
Organo garante del controllo	Esterno	Interno
Effetti sul comportamento organizzativo	I soggetti sviluppano competenze tese al rispetto delle formalità. Privilegiati sono coloro particolarmente bravi nella conoscenza e nell'applicazione delle norme.	I soggetti vengono responsabilizzati al perseguimento delle finalità che l'ente si è posto. Sono premiati coloro che manifestano capacità di apprendimento e di miglioramento
Tempistiche	Preventivo e consuntivo	In itinere e consuntivo

3.2. Evoluzione dei controlli interni nella PA

La pubblica amministrazione è un volante fondamentale della crescita di un paese, ecco perché la semplificazione, la trasparenza e la meritocrazia sono fondamentali. Per rendere più efficiente, trasparente, flessibile e meno costosa la pubblica amministrazione tanto a livello centrale, quanto a livello degli enti territoriali, si tiene conto di una suddivisione di tipo teorico, che, nella realtà, ha risentito dei diversi connotati che caratterizzano i regimi giuridici e politici dei singoli Stati, che ha, conseguentemente, rispettato tempi e modi diversi a seconda dello Stato di cui si tratta¹⁰¹.

3.2.1. I controlli nella Pubblica Amministrazione

Il tema del “sistema dei controlli nella pubblica amministrazione” da sempre è stato oggetto di attenzione da parte del legislatore¹⁰², sin dai tempi di Cavour. Il tema, delicato e complesso, è correlato al problema del rinnovamento della pubblica amministrazione¹⁰³. Il cammino del sistema dei controlli non è stato lineare¹⁰⁴ e non sono mancate contraddizioni ed eccessive genericità¹⁰⁵.

Nell’arco del tempo, infatti, si è reso necessario un controllo del servizio pubblico per restituire la fiducia ai cittadini ottenendo anche l’obiettivo di migliorare

¹⁰¹ Bottino G., *“Amministrazione e funzioni organizzativa”*, Milano, (Univ.Milano-Dip. giuridico-politico), 2008.

¹⁰² Le ragioni della scelta sono, ovviamente, molteplici: tra queste, vi è soprattutto la necessità di adottare, nel perseguimento delle politiche pubbliche, strumenti operativi di controllo flessibili, votati ai massimi risultati. Cfr. Bottino, G., *Amministrazione e funzione organizzativa*, op. cit., pp. 112-115.

¹⁰³ Negli ultimi decenni, il legislatore ha tentato, attraverso numerose riforme, di orientare l’azione amministrativa verso una cultura basata su obiettivi e risultati cercando di superare la barriera di una cultura basata su adempimenti formali. Il tutto basato sul principio della separazione tra la politica e la gestione dell’amministrazione affidata alla classe dirigente. Cfr. Ivi, pp. 120-122.

¹⁰⁴ Il punto centrale riguarda tre aspetti fondamentali del problema del controllo, innanzitutto si sono approfonditi gli aspetti salienti dell’introduzione della gestione per processi nella pubblica amministrazione, poi si sono approfondite le varie fattispecie introdotte dal legislatore che toccano da vicino l’intero sistema in una visione unitaria ponendo l’accento sul binomio pianificazione programmazione e sul raccordo tra controlli interni ed esterni ed infine si è provveduto ad analizzare le criticità emerse soprattutto a seguito della riforma del titolo V della Costituzione in una prospettiva di auditing. Cfr. Zanobini, G., *“L’organizzazione amministrativa”*, Milano, 2013, pp. 210-213.

¹⁰⁵ Tuttavia sono stati quasi completamente superati quegli orientamenti ancora dominanti negli anni passati, i quali “legavano” il controllo ad un sostanziale “controllo di legittimità”. Cfr. Ibidem.

concretamente la qualità del servizio pubblico, attraverso la ricerca di metodologie di controllo operative flessibili¹⁰⁶, che assicurino un risultato concreto e quantificabile.

Lo sviluppo dei controlli interni alla PA in Italia riflette, nelle linee di fondo, il percorso evolutivo registrato nel resto d'Europa.¹⁰⁷ Seguendo lo stesso passo degli altri Paesi, le iniziative legislative in materia di controllo interno si sono fatte più frequenti a partire dagli anni novanta. Questo susseguirsi di riforme della Pubblica Amministrazione, ha introdotto nel settore pubblico logiche e principi propri dell'*auditing* del settore privato, consentendo di veicolare una più consapevole cultura dei controlli ed affinare le tecniche del controllo interno. Uno di questi strumenti è anche il modello di cui si è parlato nel secondo capitolo, il CoSO Report. Sebbene nato e sviluppato nella realtà aziendali privatistiche, ha ispirato anche l'evoluzione dei controlli interni nel settore pubblico, rappresentando il *benchmark* principale per le linee guida elaborate sul tema dagli standard setter internazionali: l'International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) e la European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)¹⁰⁸.

Prima di analizzare le riforme dei controlli sull'attività amministrativa, si presentano brevemente le fasi della sua evoluzione, individuandone tre momenti

- *Fase del controllo preventivo*: questa fase è partita con la legge della contabilità del 1869, e trova il suo culmine la raggiunge con la riforma della ragioneria del 1923. la concezione del controllo partiva dall'assunto che ogni atto compiuto, per essere efficace doveva essere sottoposto al controllo preventivo dello Stato¹⁰⁹. Nel approvazione di un atto c'era bisogno, quindi, della doppia autorizzazione (dell'ente e dell'autorità di controllo).
- *Fase del controllo successivo*: si assunse un modello dove si sottoponeva al controllo successivo chi aveva l'obbligo (le amministrazione e le aziende

¹⁰⁶ Nell'ultimo decennio l'attività di controllo si è spostato dai controlli esterni a quelli interni e dai controlli formali a quelli sostanziali. per rendere le pubbliche amministrazioni più attente alla rendicontazione e all'*accountability*, tali vie sono date dallo sviluppo dei sistemi di *audit* e dai sistemi di *performance management*. Cfr. Ivi, pp. 220-222.

¹⁰⁷ Peta A., "I controlli interni della Pubblica amministrazione: criticità e prospettive evolutive" Banca D'Italia, febbraio 2016. pg. 13.

¹⁰⁸ Cfr. Ivi. pg. 7.

¹⁰⁹ Cfr. Ibidem.

autonome) e su chi doveva essere apposto un visto di regolarità (le istituzioni e le altre gestioni). Questo modello rimasto inalterato fino ai giorni d'oggi¹¹⁰, si presenta come un di legittimità. A tale dominanza corrisponde la diffusa consapevolezza che questi controlli, se pur garantiscono la legalità, non sono in grado di assicurare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa¹¹¹.

- *Fase del controllo del risultato*: dopo gli anni ottanta, come abbiamo visto, c'è stato un forte cambiamento nella visione della Pubblica Amministrazione. Una fase che non può ancora essere considerata conclusa, il legislatore ha teso di privilegiare un nuovo modo di concepire i controlli, spostando l'attenzione dalla legittimità formale ai risultati raggiunti¹¹².

Va aggiunto a questo punto che, il controllo va vissuto come supporto e autovalutazione delle risorse umane. L'implementazione di un sistema di controllo in un ente pubblico implica una rivalutazione del ruolo della programmazione, della pianificazione e della valorizzazione delle risorse umane, spesso lasciata in secondo piano.

3.2.2. Il quadro normativo

L'evoluzione dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione italiana affonda le sue radici nella fine dell'ottocento, registra alcuni segni di evoluzione negli anni venti, poi negli anni settanta, per arrivare alle riforme degli anni novanta.¹¹³ L'evoluzione nel suo andamento si caratterizza per una forte connotazione di cultura economico aziendale, negli anni novanta vengono introdotti nuovi strumenti per il governo della gestione¹¹⁴.

In Italia, il controllo interno nasce con la legge di contabilità 22 aprile 1869, n.

¹¹⁰ Cfr. Ivi pg. 44.

¹¹¹ Trapanese V. "La revisione e certificazione dei bilanci pubblici quale ulteriore passo verso una più efficiente gestione della spesa" in *La Finanza Locale*, n.1. 1989.

¹¹² Persiani N. 2002, op. cit. pg.46

¹¹³ Passando per le riforme degli anni novanta, poi la riforma del Titolo V della Costituzione, e infine nell'ultimo lustro con il D.Lgs. 150/2009, o decreto Brunetta, e il D.L.174/2012, che costituiscono la base normativa attualmente vigente in materia. "Quaderni della Spisa Scuola di Specializzazione in studi sull'amministrazione pubblica", Santarcangelo di Romagna, 2010, 8, pg. 123-125.

¹¹⁴ Cfr. Ibidem.

5026, fino ad arrivare all'assetto raggiunto con il Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440. Tale norma, però, è rimasta inattuata fino agli inizi degli anni '90. Tra tutte, vale la pena ricordare, la legge di riforma sanitaria 833/1978 e quello della legge di riforma del bilancio 486/1978¹¹⁵. Questo passo della legge anticipava alcuni dei contenuti del successivo D.Lgs. 29/1993¹¹⁶, sulla responsabilità dei dirigenti e testimoniava lo sforzo di trasformare la burocrazia, da corpo meramente esecutivo, a soggetto cogestore delle politiche pubbliche¹¹⁷.

In sostanza, sono state progressivamente introdotte nuove forme di controllo e di verifica delle gestioni¹¹⁸. Con la legge 19 maggio 1976, n. 335, nonché, attraverso la legge 5 agosto 1978, n. 468 si introduce nel nostro ordinamento contabile la legge finanziaria che interviene nel processo di bilancio con funzione programmatica¹¹⁹. In seguito, la successiva legge del 3 aprile 1997, n. 94, ha operato una razionalizzazione della struttura del bilancio statale¹²⁰.

In questo modo, le unità revisionali di base diventano il quadro di riferimento, ai fini dell'approvazione del bilancio di previsione dello Stato, che deve formarsi sulla base dei criteri e dei parametri indicati nel documento di programmazione economica finanziaria. Il nuovo sistema contabile, infatti, mette in correlazione le risorse impiegate,

¹¹⁵ Qualche anno prima, nel 1972, anche se con un riferimento indiretto ai controlli interni era stata emanata una norma, il D.P.R. 748/1972 che con l'art. 19 conferiva alla dirigenza statale autonomi poteri negoziali e di spesa e prevedeva, come contrappeso, una specifica responsabilità dei dirigenti sui risultati dell'organizzazione del lavoro e dell'azione degli uffici cui i dirigenti stessi erano preposti. Cfr. Pecchiari N., Beretta S., *"Analisi e valutazione del sistema di controllo interno"*, Metodi e tecniche, Milano, 2015, pp. 202-205.

¹¹⁶ D.Lgs. 29/1993. Scopo della riforma è quello di introdurre all'interno della Pubblica Amministrazione il controllo gestionale da intendere come insieme equilibrato di strutture, metodi e procedure, idonei a realizzare una serie di obiettivi generali. Cfr. Ibidem.

¹¹⁷ Il D.Lgs. 29/1993 introduce anche una nuova normativa per ciò che riguarda la responsabilità dei dirigenti delle Pubbliche Amministrazioni. Infatti, essendo la finalità del provvedimento amministrativo quella di introdurre un controllo successivo sui risultati complessivi dell'azione amministrativa, i dirigenti diventano direttamente responsabili dei risultati raggiunti mediante lo svolgimento delle attività attribuite alla loro competenza. Cfr. Ivi, pp. 207-209.

¹¹⁸ In gran parte dalla riforma dei sistemi di contabilità che, facendo venir meno l'antecedente separazione tra amministrazione e sistema finanziario, ha stabilito le basi per il monitoraggio della vita amministrativa degli enti pubblici. Cfr. Ibidem.

¹¹⁹ Tale legge verrà successivamente modificata con la legge n. 362 del 23 agosto 1988 la quale, oltre ad introdurre il "Documento di programmazione economica e finanziaria (DPEF)", assegna alla finanziaria lo scopo precipuo di disporre annualmente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio pluriennale in coerenza con gli obiettivi finanziari del DPEF, nonché di provvedere alla regolazione annuale delle grandezze previste dalle disposizioni legislative al fine di adeguare gli effetti finanziari agli obiettivi. Cfr. Ibidem.

¹²⁰ Cfr. Ibidem.

i risultati conseguiti e le responsabilità gestionali della dirigenza, fondando la propria funzionalità sulla individuazione della competenza economica dei fenomeni amministrativi¹²¹.

All'inizio degli anni Novanta, invece, anche sulla scia della dottrina del NPM, una serie di norme hanno avviato un processo di rilevanti trasformazioni per la pubblica amministrazione. Esse sono:

- la L. 241/1990¹²², sulla disciplina del procedimento amministrativo;
- la L. 142/1990¹²³, sulla riforma dei poteri degli Enti Locali;
- il D.Lgs. 29/1993¹²⁴, sulla privatizzazione del pubblico impiego e all'introduzione dei controlli interni in tutte le amministrazioni¹²⁵;
- la L. 20/1994, sulla riforma dei controlli della Corte dei conti,
- il D.Lgs. 286/1999¹²⁶, capitolo, sulle tipologie dei controlli interni, in attuazione alla L. 59/1997¹²⁷.

In questi termini, la concezione di tale cambiamento culturale della P.A. viene applicata con il decreto legislativo n. 77/1995¹²⁸, inoltre, l'analisi organizzativa è necessariamente

¹²¹ Cfr. Ibidem.

¹²² L'art. 1 della Legge n. 241/1990 informa l'azione amministrativa, oltre al principio della legalità, anche ai criteri dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità. Peta A., op cit. pg. 13.

¹²³ La L. 241/1990, nota come la legge sulla trasparenza ha obbligato le amministrazioni ad individuare, al proprio interno, le unità organizzative ed i soggetti responsabili dei risultati da conseguire. Cfr. Ibidem.

¹²⁴ Il D.Lgs. 29/1993 ha imposto alle amministrazioni di costituire uffici di controllo interno, capaci non solo di valutare, ma anche di indirizzare e correggere l'azione degli uffici, in funzione degli obiettivi e delle responsabilità assegnate. La funzionalità è divenuta, quindi, un valore intrinseco dell'amministratore ed il suo mancato conseguimento ha precisi referenti nei responsabili di ciascun procedimento, nei titolari delle unità organizzative, dei responsabili del controllo interno. Cfr. Ibidem.

¹²⁵ Comunque, l'intento di regolamentare, con criteri nuovi, la verifica e la valutazione dei risultati dell'attività della P.A., ha trovato la sua genesi nel D.Lgs 3 febbraio 1993, n. 29, emanato sulla base della delega contenuta nell'art. 2, comma 1, lett. g) della legge 23 ottobre 1992, n. 421. Tale ultima normativa ha tracciato, tra l'altro, gli orientamenti generali da osservare nella razionalizzazione delle strutture e delle procedure nella determinazione del meccanismo di elaborazione delle politiche pubbliche e nel sistema dei controlli. Cfr. Ivi, pp. 210-212.

¹²⁶ Il D.Lgs. 286/1999, rivisita e puntualizza il sistema dei controlli interni, identificando al suo interno le varie tipologie di controllo ed i soggetti ad essi assegnati. Cfr. Dittmeier C., Internal Auditing. Chiave per la corporate governance, *op.cit.*, pp. 10-15.

¹²⁷ Questa serie di Leggi, ed in particolare le ultime, conclusero una fase importante della riforma degli anni novanta, una riforma che va a scardinare principi e prassi in vigore sin dai tempi delle leggi, allora innovative, del 1865 e nel caso dei Ministeri addirittura dalla Legge Cavour del Regno di Sardegna che risale al 1853. Cfr. Enciclopedia Giuridica, op. cit, s.v. Pubblica amministrazione, storia della.

¹²⁸ Costituendo la tappa finale di un primo processo di riordino della finanza locale. Con tale provvedimento viene introdotto un nuovo modo di pensare i bilanci nel senso che, sulla base del bilancio di previsione annuale, deliberato dal Consiglio, l'organo esecutivo (la Giunta) definisce prima dell'inizio

propedeutica di ogni iniziativa da adottare, per attuare la riforma dei controlli¹²⁹; essa è preambolo al controllo di gestione e alla contabilità analitica economica per centri di costo¹³⁰. La successiva legge n. 127/1997 ha mantenuto la tripartizione delle forme di controllo¹³¹ introdotta con la legge n. 142/'90¹³²

Di tutta la normativa fin qui esaminata, il principio base è quello previsto dall'art. 3 del decreto legislativo n. 29/93, in materia di autonomia e ordinamento degli enti locali¹³³. Così, il concetto dell'economicità può avere un significato più generale, afferente ad ogni aspetto di sproporzione tra mezzi impiegati e risultato ottenuto, ed uno più specifico, collegato al costo dei beni e dei servizi, impiegati dall'amministrazione¹³⁴.

Inoltre, a questo punto della trattazione è d'obbligo rilevare che un tassello rilevante, in merito a tale questione è costituito dalla piena attuazione della Riforma Brunetta¹³⁵ della pubblica amministrazione¹³⁶, ed è ancora fortemente radicata la

dell'esercizio il PEG (Piano Esecutivo di Gestione), determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi. Cfr. Collevocchio M., "Il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, in Aa.Vv., Il sistema dei controlli dopo il d.lgs. 286/1999", *Quaderni della Spisa Scuola di Specializzazione in studi sull'amministrazione pubblica*, Santarcangelo di Romagna, 2001, pp. 47-49.

¹²⁹ Qualora tali controlli siano esercitati dalla stessa amministrazione, o da strutture appartenenti, o comunque espressione della stessa amministrazione controllata, si hanno i "controlli interni", mentre se compiuti da organismi estranei all'amministrazione si hanno "controlli esterni". Cfr. *Ibidem*.

¹³⁰ Cfr. *Ibidem*.

¹³¹ Scopo di questi controlli è verificare non tanto la legittimità del singolo atto amministrativo quanto il conseguimento degli obiettivi indicati dagli organi di governo dell'ente da parte degli organi di gestione, attraverso un continuo monitoraggio del rapporto, anche in corso d'esercizio, tra costi e risultati. Cfr. *Ibidem*.

¹³² Tale provvedimento legislativo prevede la rilevazione e l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative attribuita ai dirigenti generali, nonché l'istituzione di nuclei di valutazione o servizi di controllo interno. Cfr. *Ibidem*.

¹³³ Già riportato nel decreto legislativo n. 265/1999, ossia la distinzione tra potere di indirizzo e potere di gestione.

¹³⁴ Cfr. *Ibidem*.

¹³⁵ Il 4 marzo 2009 viene promulgata la legge 15/2009, la così detta *Legge Brunetta*. Essa prevede, tramite il ricorso a decreti delegati: una riforma degli ambiti della disciplina del rapporto di lavoro pubblico riservati alla contrattazione collettiva e di quelli riservati alla legge, con la semplificazione del procedimento di contrattazione; la riforma dell'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN)), che conterrà anche un organismo centrale di valutazione della Pubblica amministrazione in base ad obiettivi annuali predisposti dalla stessa PA; l'introduzione nella PA di strumenti di valorizzazione del merito e metodi di incentivazione della produttività, secondo le modalità stabilite dalla contrattazione collettiva, con percentuali minime di risorse da destinare al merito e alla produttività; la riforma della dirigenza pubblica, con il taglio degli stipendi accessori per i dirigenti di strutture inefficienti, concorsi per l'accesso ad una percentuale di posti della prima fascia dirigenziale e riduzione degli incarichi conferiti ai dirigenti non appartenenti ai ruoli e ai soggetti estranei alla pubblica amministrazione. Infine si prevede di promuovere la mobilità nazionale e internazionale dei dirigenti; la

convinzione che tra organi di governo e dirigenza debba intercorrere uno stretto legame fiduciario, tale da legittimare radicali mutamenti degli assetti organizzativi e, di conseguenza, le scelte su chi far ricadere la responsabilità di dirigere le strutture amministrative¹³⁷.

La Corte costituzionale, con la sentenza 112/2008¹³⁸, ha ampiamente spiegato come sia contrario ai principi di imparzialità e buon andamento, ritenere esistente un legame fiduciario tra dirigenti ed organi di governo, ed ha considerato incostituzionali le norme che legano la durata degli incarichi dirigenziali al mandato politico-amministrativo.

La legge 15/2009 enuncia espressamente la volontà di attuare proprio le indicazioni espresse dalla Corte Costituzionale in merito agli incarichi dirigenziali. Dunque, la modifica degli incarichi deve passare necessariamente per gli esiti della valutazione del nucleo¹³⁹. La durata di tali incarichi deve necessariamente corrispondere a un periodo congruo, per l'esercizio dell'attività di valutazione e, dunque, comprendere sempre

razionalizzazione dei tempi di conclusione dei procedimenti disciplinari; più rigore nelle visite legali; la definizione della tipologia di infrazioni che comportano il licenziamento; l'identificabilità dei dipendenti pubblici tramite cartellino di riconoscimento; la facoltà della Corte dei conti di controllare gestioni pubbliche durante il loro svolgimento e dare comunicazione di eventuali gravi irregolarità al Ministro competente, che può disporre la sospensione dei fondi. Cfr. «Brunetta: riforma entro due mesi o do le dimissioni», *Il Giornale*, 12.5.2009.

¹³⁶ In particolar modo dalle misure che rafforzano il ruolo della Commissione per la Valutazione, la Trasparenza e l'Integrità delle amministrazioni pubbliche (istituita nel dicembre del 2009) e le cui competenze saranno integrate con il disegno di legge in materia di anticorruzione, già approvato dal Senato, e attualmente all'esame della Camera dei Deputati. Esso rappresenta un passaggio importante per la completa implementazione della riforma della pubblica amministrazione in quanto individua una nuova governance per l'attività di prevenzione e contrasto della corruzione, affidando le funzioni alla Commissione e individuando con estrema puntualità le modalità di accrescimento del livello di trasparenza della pubblica amministrazione. Cfr. Di Polito, S., Robiati, A., Rossi, R., "C'è chi dice no. Come i cittadini possono risanare lo Stato", Fano, Chiarelettere, 2013, pp. 118-122.

¹³⁷ Cfr. Ibidem.

¹³⁸ Il 25 giugno 2008 viene promulgato il Decreto Legge 112/2008, il cosiddetto decreto anti-fannulloni. A questo fanno seguito una serie di circolari attuative ed applicative. L'articolo 71 disciplina la normativa delle assenze dei pubblici dipendenti. Prevede la decurtazione della retribuzione per ogni evento di malattia, a prescindere dalla durata, nei primi dieci giorni di assenza. Il terzo evento di malattia nell'anno solare e le assenze superiori a dieci giorni debbono essere giustificati con la presentazione all'amministrazione di un certificato medico rilasciato dalle strutture sanitarie pubbliche o dai medici convenzionati. Le amministrazioni dovranno inoltrare obbligatoriamente la richiesta di visita fiscale anche nel caso di assenza per un solo giorno. Il Decreto Brunetta riceve le critiche dell'Avis, che la considera una norma «devastante» e che penalizza la donazione di sangue. La legge 112 infatti toglie il diritto alla retribuzione aggiuntiva, legata alla contrattazione integrativa, ai lavoratori del settore pubblico che donano il sangue: «Il ministro Brunetta ha ormai lanciato l'esempio, ha fatto cultura equiparando la donazione di sangue con l'assenteismo». Cfr. Ichino, P., "Il cedimento di Brunetta", *Corriere della Sera*, 19.6.2009.

¹³⁹ Cfr. Ibidem.

esercizi finanziari completi e imparziali, come avverrebbe collegando gli incarichi al mandato¹⁴⁰. Il che, per altro, determinerebbe un irrimediabile contrasto con l'orientamento espresso dalla Consulta, secondo la quale solo ragioni tecniche e non connesse al mandato politico debbono giustificare gli assetti dirigenziali¹⁴¹.

Infine, il D.Lgs. n. 150/2009, adottato in attuazione della Legge delega n. 15/2009, era finalizzata all'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e all'efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni¹⁴².

3.2.3 La corruzione della PA

Prima di concentrarsi sui controlli interni negli enti locali, oggetto di questo studio, è d'obbligo accennare al fenomeno della corruzione¹⁴³ all'interno della PA che ha molte implicazioni, soprattutto dal punto di vista sociale e giuridico¹⁴⁴.

Ad esempio, in Italia, gli ultimi anni, sono stati scenario di indagini di natura penale e ordinanze di custodia cautelare nei confronti di esponenti politici, inoltre, sono stati

¹⁴⁰ Cfr. Magliaro, A., *“Il diritto penale fra norma e società,”* Milano, Giuffrè, 2009, pp. 220-227.

¹⁴¹ Ulteriori approfondimenti sull'argomento sono presenti in Brunetta, R., «Marginalità e precarietà nel mercato del lavoro italiano», *La povertà in Italia*, G. Sarpellon, (a cura di), Milano, 1979, pp. 211-306. Brunetta, R., «Salari e stipendi», *AA.VV., Enciclopedia delle Scienze sociali*, Roma, 1997, vol. VII, pp. 559-571, Brunetta, R., et altri, «Tasso di partecipazione, mercato del lavoro, sviluppo dualistico», *Crisi e ristrutturazione nell'economia italiana*, A. Graziani (a cura di) Torino, 1975, pp. 407-417, Brunetta, R., et altri, *For a New Incomes Policy. Growth, Prices and Wages in the Italian Model, Participation in Public Policy-Making*, T. Treu (a cura di), Berlin-New York, 1992, pp. 197-219.

¹⁴² “In merito all'architettura dei controlli interni, il D.Lgs. n. 150/2009, da un lato, lascia sostanzialmente invariate le quattro tipologie di attività previste dal precedente decreto del 1999; dall'altro, opera una distinzione tipologica tra controllo di conformità (nel quale rientra il controllo di regolarità amministrativa e contabile) e controlli gestionali (controllo strategico, di gestione e valutazione della dirigenza), facendo confluire questi ultimi all'interno di un processo unitario definito “ciclo di gestione della performance”; nel nuovo assetto il concetto di performance viene ad assumere una duplice dimensione: quella organizzativa e quella individuale”. Peta A. op. cit. pg. 16

¹⁴³ Il termine corruzione deriva dal verbo latino rumpere, che significa rompere. Questa definizione implica perciò che qualcosa, con l'atto della corruzione, viene rotto e nell'ambito della Pubblica Amministrazione si tratta evidentemente della “rottura” di regole che, nella legislazione. Cfr. Arnone, M., Iliopoulos, E., *“La corruzione costa. Effetti economici, istituzionali e sociali”*, Milano, Vita e pensiero, 2005, pp. 215-216.

¹⁴⁴ Il sistema di Tangentopoli, scoperto in Italia all'inizio degli anni novanta, è stato più volte descritto come un sistema endemico, dove tutti i politici in carica intascavano tangenti e al contempo tutti i privati pagavano per ottenere favoritismi dai primi. I partecipanti, col tempo, si abituano alla corruzione fino al punto di considerarla come una prassi normale. L'effetto che si produce è una dannosa distorsione del sistema economico, oltre che un degrado morale della società. A volte si assiste anche ad una collusione tra enti pubblici/privati e criminalità organizzata. Cfr. *Ibidem*.

sciolti oltre duecentocinquanta consigli comunali, per presunte infiltrazioni mafiose, e più di ottanta parlamentari dell'attuale legislatura sono indagati, imputati e condannati per reati di corruzione¹⁴⁵, finanziamento illecito ai partiti e per altri reati contro la pubblica amministrazione¹⁴⁶.

Il quantum della diffusione del fenomeno corruttivo nel nostro sistema politico istituzionale non può essere ricondotto esclusivamente a dati provenienti dal sistema giudiziario e penalistico. A fronte di una percentuale molto bassa di condanne per reati di corruzione, spesso dovute alla prescrizione del reato, si registra una percezione elevatissima della corruzione.¹⁴⁷

Una percezione del fenomeno è rappresentata dalla figura 6 e 7. La figura 6 si riferisce alla percezione del livello di corruzione in Europeo e la 7 a livello mondiale. Come si può vedere, Italia aggiungendo quota 44 su 100, è tra gli ultimi paesi dell'Europa, prima solo alla Bulgaria, per la percezione della corruzione. La scala di valutazione va da 100 (per nulla corrotto) a 0 (altamente corrotto).

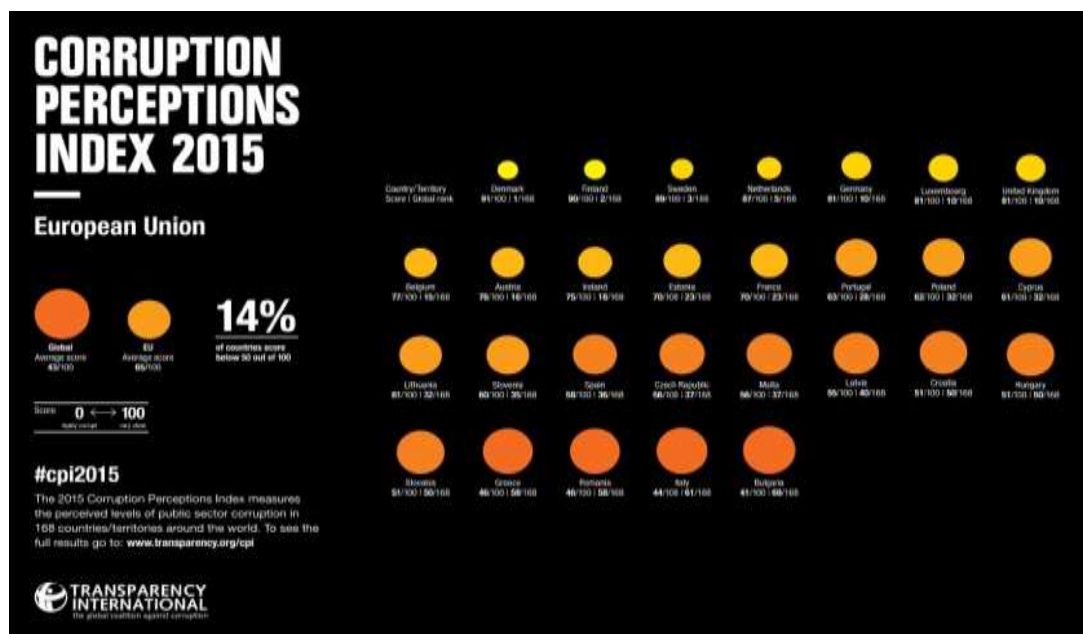


Fig.6 Corruption perception index in Europe.(2015)

¹⁴⁵ Robert Klitgaard, esperto di corruzione, afferma che «la corruzione è un reato basato sul calcolo, non sulla passione. Le persone tendono a corrompere o a essere corrotte quando i rischi sono bassi, le multe e punizioni minime, e le ricompense grandi». Cfr. Ibidem.

¹⁴⁶ Cfr. Ivi, pp. 250-256.

¹⁴⁷ David D, Lepore V, "La legge anticorruzione: novità e limiti applicativi negli enti locali", Rivista Amministrazione in cammino, 2014.

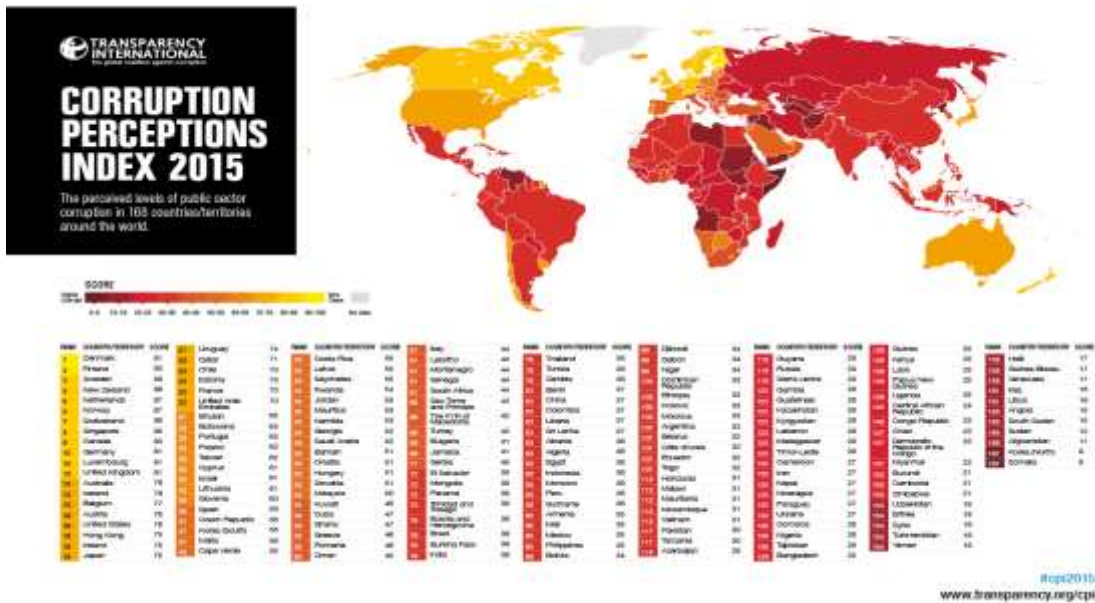


Fig.7. The perceived levels of public sector corruption in 168 countries/territories around the world (2015)¹⁴⁸.

Le collusioni tra politica, criminalità organizzata imprenditoria e pubblica amministrazione sono attualmente gli aspetti più preoccupanti per il nostro Paese, poiché mettono a rischio la stabilità delle istituzioni democratiche¹⁴⁹. Le radici della corruzione non vanno cercate “nelle distorsioni di specifiche procedure decisionali (tempi lunghi, opacità, discrezionalità impropria, debolezza dei controlli), ma anche in fattori di natura culturale e istituzionale comuni ai diversi processi di scelta pubblica”.¹⁵⁰

Mafia e politica, quindi, sotto questo profilo, si sostengono e si garantiscono a vicenda¹⁵¹; il loro terreno d’incontro è la corruzione e il profitto economico; per cui, nasce l’esigenza di una legislazione stringente e una rete di controlli effettiva ed efficace

¹⁴⁸Entrambe le immagini sono ricavata dal sito www.transparency.org. L'indice di percezione della corruzione (in inglese **Corruption Perception Index (CPI)**) è un indicatore statistico pubblicato da Transparency International, a partire dal 1995, con cadenza annuale. L'indice viene utilizzato per creare graduatoria dei paesi del mondo ordinata sulla base "dei loro livelli di corruzione percepita, come determinati da valutazioni di esperti e da sondaggi d'opinione". L'organizzazione definisce la corruzione come "l'abuso di pubblici uffici per il guadagno privato".

¹⁴⁹ Cfr. Davigo, P., “La corruzione in Italia. Percezione sociale e controllo penale”, Bari, Laterza, 2007, pp. 70-73.

¹⁵⁰ Vannucci, A. “Un nuovo paradigma contro la corruzione”, La rivista Il Mulino, 3/12, 2012.

¹⁵¹ Cfr. *ivi*, pp. 42-47.

che eviti di fornire ai clan malavitosi la possibilità di gestire assunzioni, appalti e altri vantaggi, nella PA¹⁵².

Se la “acquisitività politica” teorizzata da Weber, è l’attitudine a realizzare posizioni economiche sempre più robuste e vantaggiose, attraverso l’esercizio del potere politico, svolto per vie sia legali che illegali, non v’è dubbio, che la soggettività politica e ordinamentale fornisce la spiegazione più convincente della potenza economica delle organizzazioni malavitose¹⁵³.

Ma la “corruzione” è anche la condotta del pubblico ufficiale che riceve, per sé o per altri, denaro od altre utilità che non gli sono dovute. Tale condotta può configurare anche il reato di violazione di norma penale¹⁵⁴.

Un passo avanti verso la lotta alla corruzione è stato fatto nel 2012, con l’approvazione del testo di legge anticorruzione.¹⁵⁵ Sicuramente si tratta di uno strumento per molti aspetti lacunoso che presenta vari elementi di criticità, tuttavia, ha avuto il grande pregio di “costringere” il mondo politico e l’opinione pubblica a focalizzare la sua attenzione su un tema fondamentale, quale quello della corruzione al fine di individuarne i possibili strumenti di lotta, sia di natura repressiva che amministrativa.¹⁵⁶ Riferendosi di nuovo all’Indice di percezione della corruzione (CPI) dal 2012, l’Italia ha avuto un trend positivo riconquistando ben 11 posizioni nel ranking mondiale (dal 72° al 61°).

¹⁵² Cfr. Ivi, pp. 60-66.

¹⁵³ I dissesti economici, sociali e politici avanti descritti diventano in quest’ottica veramente comprensibili nelle loro cause ultime, anche se non bisogna mai dimenticare che forse non è la mafia la causa prima dei mali della Sicilia e della Calabria, come dell’intero Mezzogiorno, ma semmai, sono i mali di queste aree del Paese, e cioè, il sottosviluppo, la povertà, le varie forme di sfruttamento, la subalternizzazione ad un disegno di sviluppo capitalistico finalizzato agli interessi del Nord, la causa della Mafia. Cfr. Ivi, pp. 133-136.

¹⁵⁴ Il 28 novembre 2012 è entrata in vigore la legge 6 novembre 2012, n. 190, recante “disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione”. Tale legge risponde principalmente allo scopo di adeguare il nostro ordinamento agli obblighi assunti sul piano internazionale e introduce importanti novità nella disciplina dei reati dei pubblici ufficiali nei confronti della pubblica amministrazione. Cfr. Penelope, N., “*Soldi rubati*”, Milano, Ponte delle Grazie, 2011, pp. 115-122.

¹⁵⁵ Il 28 novembre 2012, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, è entrata in vigore la l. 6 novembre 2012 n. 190, recante “Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione.

¹⁵⁶ David D, Lepore V. op. cit. pg.3

Resta comunque critico, al quale il legislatore dovrà prioritariamente affrontare, il rapporto fiduciario tra il sindaco/presidente e il segretario dell'ente che appare poco idoneo a garantire l'imparzialità e l'indipendenza del Segretario, in qualità di responsabile della corruzione¹⁵⁷.

L'adozione di un regime sanzionatorio di misure efficaci, proporzionate e dissuasive contro la corruzione, risponde ad una raccomandazione rivolta a tutti gli Stati membri a seguito della Convenzione delle Nazioni Unite sulla corruzione del 2003¹⁵⁸. In estrema sintesi, si può, però affermando che gli obiettivi del Piano Nazionale Anticorruzione mirano a creare complessivamente un contesto sfavorevole alla corruzione¹⁵⁹, aumentando la capacità di scoprire casi di corruzione e riducendo la possibilità che si manifestino¹⁶⁰.

Per sconfiggere questo grande fenomeno, tuttavia, non bastano solo le leggi e pene più severe. Bisogna educare sia le istituzioni che i cittadini alla trasparenza, rimarcando quando il fenomeno è danneggia l'economia di un paese, la vita quotidiana e le generazioni future dei suoi cittadini.

¹⁵⁷ Cfd. Ivi. pg. 24..

¹⁵⁸ "Convenzione di Merida" e della Convenzione di Strasburgo del 1999, ratificata dall'Italia con la legge 28 giugno 2012, n. 110. Dal punto di vista giuridico, la riforma consiste essenzialmente nell'innalzamento del trattamento sanzionatorio per alcuni reati fra i quali il peculato, l'abuso d'ufficio, la corruzione propria per atti contrari ai doveri d'ufficio, la concussione ed il prolungamento del termine di prescrizione. Cfr. Penelope, N., Soldi Rubati, op. Cit., pp. 100-103.

¹⁵⁹ Cfr. Ibidem.

¹⁶⁰ Cfr. Ibidem.

Capitolo 4

Il Comune quale ente pubblico territoriale e le sue funzioni

Sommario 4.1 Introduzione dell'ente Comune 4.1.1. I caratteri dell'ente Comune quale autonomia locale 4.1.2 Le Competenze del Comune 4.1.3 Gli organi del Comune 4.2 Controlli interni (D.Lgs 286/99) 4.1.1 Controllo amministrativo contabile 4.2.2 Controllo di gestione 4.2.3 Controllo strategico 4.2.4 Controllo di performance 4.3 Controlli esterni.

4.1 Introduzione dell'ente Comune

In base all'art. 3 del Testo Unico degli Enti Locali (T.U.E.L.) ex D. Lgs n. 267/2000, il Comune è un ente territoriale di base dotato di un'autonomia statutaria, organizzativa, amministrativa, impositiva e finanziaria che svolge un'attività di promozione e cura dello sviluppo della comunità locale in cui esso opera.

Dopo la riforma del titolo V della Costituzione, il Comune ha assunto un maggior rilievo nell'ambito della nostra architettura amministrativa policentrica ed organizzata su diversi livelli gerarchici di governo territoriale. Nell'ambito di tale contesto il Comune ne rappresenta la cellula autonoma e primaria per ogni attività amministrativa connessa alla gestione dei servizi ed al governo della collettività locale.

Pertanto il comune è titolare di potestà pubbliche che vengono da esso esercitate per il perseguimento di determinati interessi pubblici che si riferiscono alla comunità con la quale esso interagisce. Infatti dalla lettura dell'art. 3 comma 5 del T.U.E.L., i comuni hanno la titolarità di funzioni proprie, nonché di quelle attribuite da leggi statali e regionali in base al principio di sussidiarietà.

4.1.1 I caratteri dell'ente comune quale autonomia locale.

Il comune trova ragion d'essere in quanto rappresentante di una determinata comunità locale per la quale si fa carico di curare i bisogni e le relative necessità.

Tale finalità viene raggiunta dal comune attraverso l'azione delle sue strutture decisionali ed organizzative che si realizza sempre nell'ambito delle proprie competenze istituzionali. Esse inoltre sono contestualizzate in un sistema di decentramento delle

funzioni¹⁶¹ governato dal principio di sussidiarietà verticale¹⁶².

La nozione di comune quale autonomia territoriale trova la sua espressione nell'esercizio di determinate potestà quali per esempio quella di darsi un proprio assetto legislativo ed un proprio indirizzo politico-amministrativo.

Le norme, che sono espressione della potestà legislativa del comune, concorrono a formare il diritto vigente e pertanto vincolano, limitatamente alle materie di competenza, tutti i cittadini appartenenti alla circoscrizione territoriale¹⁶³. Esse infatti sono a tutti gli effetti fonti del diritto e si distinguono da quelle interne che invece hanno valore e forza nell'ambito della amministrazione dalla quale derivano.

L'autonomia normativa dei comuni assume inoltre diversi connotati a seconda degli atti in cui essa si esprime. Infatti essa assume diverse nature che qui di seguito vengono elencate:

¹⁶¹ La **L.59/97** ha dato avvio ad un ampio programma di trasferimento di funzioni amministrative dello Stato alle Regioni ed enti locali. Essa aveva disposto che l'intero complesso delle funzioni amministrative, precedentemente svolte dallo Stato, fosse conferito alle Regioni ed agli enti locali. A tale previsione facevano eccezione le funzioni espressamente riservate allo Stato e tassativamente indicate nella stessa legge. La prima legge Bassanini, attraverso tale modalità di trasferimento delle funzioni dello Stato, opera un federalismo "a costituzione invariata" in quanto non ha determinato una effettiva modifica della Costituzione. Per ulteriori approfondimenti si rinvia a Vipiana P. P. M., *"Osservazioni sul cosiddetto federalismo amministrativo nella sua evoluzione e nei suoi sviluppi"*, in *Istituzioni del Federalismo*, *Rivista di studi giuridici e politici*, n.° 2/2011 pagg. 399-402.

¹⁶² Il principio di sussidiarietà ha assunto un rilievo sovranazionale quando è stato riconosciuto dal **Trattato di Maastricht** del 7 febbraio 1992 e successivamente recepito dal Trattato CE all'art. 5 a sua sostituito e recepito dall'art.3B del Trattato sull'Unione Europea, che afferma: *"l'Unione deve agire soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono, dunque, a motivo delle dimensioni e degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario"* Nell'ambito del nostro ordinamento, tale principio è stato introdotto dalla L. 59/97 ed ha assunto rilievo costituzionale con la L. Cost. n.° 3 del 18 ottobre 2001. Nell'ambito del rapporto Stato- regioni ed enti locali, **la sussidiarietà verticale** consiste nella distribuzione di competenze amministrative tra diversi livelli di governo territoriali. In particolar modo si configura una tipologia di intervento che viene attivato solo se l'esercizio delle funzioni da parte del livello inferiore sia insufficiente per il raggiungimento degli obiettivi. **La sussidiarietà orizzontale** si basa invece sul rapporto tra autorità e collettività in un'ottica dove i cittadini intervengono come singoli o come associati per il soddisfacimento dei bisogni collettivi e per la cura delle attività di interesse generale. Le autorità pubbliche intervengono invece in modo sussidiario attraverso attività di programmazione, coordinamento ed eventuale gestione. Un esempio tipico è la collaborazione tra Autorità Pubbliche ed associazioni non profit. Si veda a tal proposito Vipiana P. P. M., *"Il principio di sussidiarietà verticale"*, Milano, 2002 pag.6; Vandelli L., *"Il principio di sussidiarietà nel riparto di competenze tra diversi livelli territoriali: a proposito dell'art. 3 B del Trattato sull'Unione Europea"*, in *Riv. Ital.Dir. Pubbl. Com.* n.° 3 del 1993 pagg. 381-382; URBANI P., *L'allocatione delle funzioni amministrative secondo il titolo V della Costituzione: una prima lettura*, in GAMBINO S., a cura di, *Il Nuovo ordinamento regionale*, Milano, 2003, pagg. 89-90

¹⁶³ Vandelli L., *"Ordinamento delle autonomie locali: 1990-2000 dieci anni di riforme. Commento alla legge 8 giugno 1990"*, n. 142, Rimini, 2000, pag. 170.

- *autonomia legislativa*, consistente nella prerogativa di varare vere e proprie leggi. Inoltre, nell'ambito del nostro ordinamento, il potere legislativo compete oltre che allo Stato, anche alle Regioni ed alle province autonome di Trento e Bolzano;
- *autonomia statutaria*, consistente nella prerogativa di concepire ed approvare il proprio statuto, ossia l'insieme delle norme e delle regole che governano il funzionamento dell'ente comunale;
- *autonomia regolamentare*, consistente nella prerogativa del comune di emanare propri regolamenti.¹⁶⁴

Oltre al principio di autonomia, l'organizzazione del comune si basa anche su quello dell'autarchia consistente nella capacità di svolgere determinate attività amministrative preordinate al perseguimento di propri interessi ed aventi lo stesso valore e forza nei confronti dei destinatari degli atti amministrativi emanati dallo Stato. In sostanza il comune svolge la propria attività in regime di diritto amministrativo.¹⁶⁵

L'esercizio dell'attività amministrativa tuttavia deve essere associata alla capacità dell'ente comunale di risolvere i conflitti potenziali e reali che possono insorgere al momento dell'emanazione dei provvedimenti amministrativi. Ciò contemperando il proprio interesse con quello del singolo in una prospettiva di dialogo continuo che rappresenta la base per realizzare un modello di amministrazione "condivisa"¹⁶⁶.

Infine il Comune rappresenta un ente che va contestualizzato nel più complesso sistema di gestione del territorio concepito dal costituente e caratterizzato da ben quattro livelli di governo, ossia lo Stato, la Regione, la Provincia, attualmente in dismissione e appunto il Comune. In tale contesto il comune rappresenta la potestà

¹⁶⁴ Rolla G. "La costruzione dello Stato delle autonomie. Considerazioni sintetiche alla luce dell'esperienza italiana e spagnola, in *Istituzioni del federalismo 2005*", n. 2, pag. 795.

¹⁶⁵ Vandelli L., *Il sistema delle autonomie locali*, Bologna 2013 pag. 74.

¹⁶⁶ Il nuovo modello di **amministrazione condivisa**, rappresenta il superamento del tradizionale paradigma bipolare tra Amministrazione e cittadino e trova attuazione attraverso i modelli di co-amministrazione ed amministrazione della sussidiarietà nei quali trova spazio l'interazione tra P.A., e cittadino che da luogo ad un processo democratico di gestione della cosa pubblica Più nello specifico il modello di co-amministrazione l'amministrazione spinge i cittadini a risolvere insieme un problema di interesse generale che da sola non può far fronte o che riesce a risolvere in modo meno efficiente che alleandosi con i cittadini. Arena G. "L'Amministrazione Condivisa", in *Diritto Amministrativo - Università di Trento*, Maggio 2003, pag. 13.

autoritativa più prossima alle comunità locali.¹⁶⁷

Come già visto precedentemente la fonte principale che regola l'organizzazione ed il funzionamento dei Comuni è rappresentata dal Testo Unico sugli Enti Locali, ossia il T.U.E.L., ex D. Lgs. 267/2000, il quale individua come enti locali, oltre ai comuni ed alle province, anche le città metropolitane, le comunità montane, quelle isolate nonché le unioni di comuni.¹⁶⁸

Più nello specifico l'art. 3 comma 2 del D. Lgs 267/2000 individua nel comune quell'ente locale che rappresenta la propria comunità nonché ne tutela gli interessi e ne promuove lo sviluppo.¹⁶⁹ Il modello concettuale del comune è poi completato dagli importanti contributi dati dalla nostra Carta Costituzionale, con specifico riferimento agli artt. 114¹⁷⁰, e 129¹⁷¹, nonché del Codice civile con l'art. 11¹⁷².

Da tale impianto normativo deriva che esso è considerato a tutti gli effetti un soggetto giuridico dotato di personalità giuridica e pertanto titolare di diritti e posizioni giuridiche soggettive ritenute rilevanti da parte del nostro ordinamento nonché degne di tutela¹⁷³.

¹⁶⁷ Mangiameli S., *“Riassetto dell'amministrazione locale, regionale e statale tra nuove competenze legislative, autonomie normative ed esigenze di concertazione”*, in AA.VV., *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma, 2002, pg. 190 e segg.

¹⁶⁸ Clemente di San Luca G. *“Appunti di Diritto Amministrativo”*, Napoli, 2005, pg. 157-160

¹⁶⁹ Art. 3 comma 2 D. Lgs. del 18 agosto 2000, n. 267

¹⁷⁰ L'art. 114 della Costituzione si riferisce all'organizzazione territoriale della Repubblica Italiana, la quale è caratterizzata da un'articolazione composta nell'ordine da Comuni, Province, Città metropolitane e dallo Stato. La riforma del 2001 è intervenuta sul contenuto della disposizione costituzionale che ora mostra un'articolazione dove al primo posto ci sono i Comuni quali enti più prossimi alla collettività mentre la precedente lettera della norma prevedeva, nell'ordine, Regioni, Province e Comuni. La riforma, inoltre, ha introdotto le Città metropolitane, che sono realtà preordinate alla cura degli interessi di centri urbani di grandi dimensioni.

¹⁷¹ L'art. 129 affermava che *Le Province e i Comuni sono anche circoscrizioni di decentramento statale e regionale. Le circoscrizioni provinciali possono essere suddivise in circondari con funzioni esclusivamente amministrative per un ulteriore decentramento.* Tuttavia tale norma è stata abrogata dalla legge di revisione costituzionale n. 3/2001.

¹⁷² Infatti in base all'art. 11 del c.c. *Le province e i comuni, nonché gli enti pubblici riconosciuti come persone giuridiche godono dei diritti secondo le leggi e gli usi osservati come diritto pubblico.*

¹⁷³ In merito alle posizioni giuridicamente rilevanti per il nostro ordinamento si rileva in dottrina un'ampia di cui quella più significativa senza presunzione di completezza è qui di seguito elencata ABBAMONTE G., *Tutela degli interessi legittimi e risarcimento del danno*, in *Atti del Convegno nazionale sulla ammissibilità del risarcimento del danno patrimoniale derivante da lesione di interessi legittimi*, Napoli 1963, Milano 1965; AGRIFOGLIO S., *Le Sezioni Unite tra vecchio e nuovo diritto pubblico: dall'interesse legittimo alle obbligazioni senza prestazione*, in *Europa e dir. priv.*, 1999 pagg. 1241 e segg.; ANELLI C., *Situazioni soggettive e ricorsi amministrativi*, in *Cons. Stato*, 1989, II pag. 902 e segg.; BARBERO D., *Il diritto soggettivo*, *Foro it.* 1939, IV pag. 1 e segg.; BARTOLI E. C., *Interesse, diritto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol.

Gli elementi costitutivi del comune sono rinvenibili nella:

- *popolazione*, individuabile come l'insieme di persone che stabilmente vivono sul territorio comunale e ne hanno la residenza;
- *il territorio*, ossia l'ambito entro il quale il comune esercita la propria potestà autoritativa e sovranità. Inoltre l'elemento in esame è oggetto di diritto in quanto il comune può agire in giudizio per tutelare la propria integrità territoriale.

I comuni inoltre possono essere interessati da operazioni di fusione per dar vita ad un nuovo ente comunale dalle dimensioni più ampie. La ragione di tali operazioni straordinarie è rinvenibile nelle ridotte dimensioni demografiche e territoriali degli enti che si fondono, dalla scarsa efficienza dei preesistenti apparati burocratici, nonché dalla razionalizzazione delle risorse finanziarie sempre più esigue. A tali motivi si aggiungono altre cause come la cattiva gestione dei servizi essenziali e l'impossibilità di gestirne ulteriori.¹⁷⁴

4.1.2 Le competenze del comune

Le funzioni del comune sono contemplate dall'art. 13 del T.U.E.L. al quale competono tutte le funzioni amministrative inerenti la popolazione ed il relativo territorio di competenza. Più nello specifico le attività comunali riguardano i settori dei servizi alla persona ed alla comunità, la configurazione e l'uso del territorio nonché il relativo sviluppo economico, ad eccezione di quelle attività che sono state espressamente conferite per legge ad altri soggetti¹⁷⁵.

Le funzioni comunali inoltre si distinguono in:

- competenze proprie le quali caratterizzano il comune nella sua veste di ente esponenziale della comunità esistente in un determinato momento sul territorio. Esse consistono in competenze amministrative non palesemente conferite per legge, statale o regionale, ad altre potestà pubbliche. Esse si riferiscono all'amministrazione ed all'uso del territorio,

XXII, Milano 1972 pag. 7 e segg.; BIGLIAZZI GERI L., *Interessi legittimi di diritto privato*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Torino 1993.

¹⁷⁴ Staderini F., *"Diritto degli enti locali"*, Padova, 1999, pag. 179

¹⁷⁵ Vandelli L., *op. cit.*, 2013 pag. 78

ai servizi sociali nonché alla politica economica dell'ente in esame;

- competenze attribuite in virtù di norme statali o regionali in base al principio della sussidiarietà. Più nello specifico con l'ondata di riforme che ha interessato l'intera amministrazione pubblica a partire dagli anni '90 si è realizzato il decentramento amministrativo autarchico e funzionale delle funzioni dello Stato. Esso è stato realizzato prima attivando un federalismo a "costituzione invariata" per poi passare da uno a "costituzione variata" con la legge La loggia del 2001¹⁷⁶.

In tale contesto di cambiamento al comune sono state attribuite le seguenti competenze amministrative:

- attività produttive, per le quali è stato istituito lo sportello unico competente per le pratiche di apertura ampliamento e cessazione degli impianti nonché il rilascio di concessioni ed autorizzazioni edilizie;
- fiere locali, per le quali il comune emana provvedimenti di accredito alle fiere nonché relative autorizzazioni;
- catasto edilizio urbano e catasto terreni, per i quali i comuni con popolazione superiore ai 20.000 abitanti sono preposti alla conservazione degli atti;
- protezione civile;
- servizi sociali;
- sanità, per la quale l'ente gestisce emergenze sanitarie o di igiene in ambito locale, nonché contribuisce alla programmazione regionale;
- settore scolastico, dove l'ente ha competenza in materia di educazione degli adulti, orientamento, pari opportunità, continuità scolastica, azioni di prevenzione della dispersione scolastica;
- settore dei beni e delle attività culturali per il quale l'ente interviene in opere di promozione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali;
- polizia amministrativa.¹⁷⁷

Inoltre l'art. 3 comma 5 del D. Lgs. 267/2000 sostiene che i Comuni svolgono le

¹⁷⁶ Truini A., *"Federalismo e regionalismo in Italia e in Europa – Centro e periferie a confronto – Il processo autonomistico in Italia dall'unità a oggi"*, vol. II, Padova, 2003, pag. 99 e segg.

¹⁷⁷ Staderini F, *op. cit.* pg. 182

proprie competenze anche per mezzo di attività che possono essere realizzate anche dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali attuando in tal caso il principio di sussidiarietà anche nei confronti dei privati¹⁷⁸.

4.1.3 Gli organi del comune

Oltre al Sindaco, sono organi del Comune il Consiglio Comunale e la Giunta. Le rispettive competenze sono stabilite dalla legge e dallo statuto presente in ogni Comune.

L'organo monocratico del comune è il sindaco nella quale si concentrano diverse funzioni dal momento che è al tempo stesso capo dell'amministrazione comunale ed ufficiale di governo.¹⁷⁹

Eletto direttamente dai cittadini, rappresenta la struttura politica del Comune. Egli nomina la Giunta Comunale (gli Assessori), che condividono con lui gli obiettivi da perseguire. Decide le deleghe da affidare ai singoli assessori e può modificarle e ritirarle nel corso di suo mandato. Il Sindaco a sua volta può essere sfiduciato se viene approvato a maggioranza del consiglio comunale una mozione a tal senso.

Il Sindaco nomina anche il Direttore Generale, il quale guiderà l'amministrazione verso il raggiungimento degli obiettivi strategici indicati dalla struttura politica. Qui si nota il c.d. principio di distinzione tra politica e amministrazione. Nel testo unico sull'ordinamento degli enti locali, in ottemperanza al principio di distinzione tra poteri e funzioni, viene sancita anche la distinzione tra la responsabilità politica degli organi di governo dell'ente e quella più propriamente detta tecnico-gestionale dei dirigenti o dei funzionari apicali, laddove l'ente non abbia dirigenti (art. 109, T.U.E.L).¹⁸⁰

Secondo l'art. 42 del T.U.E.L. "Il Consiglio comunale è per eccellenza l'organo della rappresentanza politica che si esprime, attraverso atti di indirizzo di natura generale e normativa, oltre che di controllo, attraverso gli istituti di sindacato dell'attività

¹⁷⁸ Art. 3 comma 5 D. Lgs. del 18 agosto 2000, n. 267

¹⁷⁹ Staderini F, *op. cit.* pg. 185

¹⁸⁰ Nel *principio di distinzione tra politica e amministrazione*, la potestà di indirizzo politico e di controllo sull'attuazione dell'indirizzo è tipicamente di pertinenza degli organi di governo, mentre la potestà dell'attuazione dell'indirizzo politico e della scelta degli strumenti tecnici, finanziari e giuridici è esclusiva dei dirigenti, che la esercitano mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. "L'organizzazione e il governo del Comune . Note per l'amministrazione locale" a cura di P. E. Superti. Fondazione Anci 2014.

dell'Amministrazione tipici dell'esperienza parlamentare". Il Consiglio dunque, decide cosa fare (indirizza) e verifica che sia fatto quanto deciso (controllo).

Il potere esecutivo, invece, è svolto dalla Giunta Comunale che ha competenza autonoma su tutte quelle materie che non sono state espressamente attribuite per statuto o per legge ad altri organi. Essa inoltre rappresenta l'organismo di carattere fiduciario del sindaco ed è composta da quest'ultimo che la presiede, nonché da un numero di assessori stabiliti nello statuto che non deve superare un terzo del numero dei consiglieri.¹⁸¹

Inoltre, in base all'art. 174 del T.U.E.L, lo schema di bilancio di previsione, finanziario e il Documento unico di programmazione sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione entro il 15 novembre di ogni anno.

¹⁸¹ VANDELLI L., *op. cit.*, 2013 pag. 80

4.2 Controlli interni

La legge fondamentale che ha disciplinato in modo sistematico la materia dei controlli interni, riferiti agli enti pubblici, è il D. Lgs n. 286/99. Esso ha in sostanza configurato il sistema dei controlli ai quali vengono sottoposte tutte le pubbliche amministrazioni.

Più nello specifico la legge in esame ne prevede quattro tipologie che vengono qui di seguito elencate:

- il controllo di regolarità amministrativo-contabile prevista dall'art. 2;
- il controllo di gestione, nella significato di comparazione tra costi e risultati, previsto dall'art.4;
- l'istituzione dei nuclei di valutazione adibiti alla misurazione della *performance* dei dirigenti previsti dall'art. 5;
- l'attività di valutazione e controllo strategico, prevista dall'art 6, che consente di verificare il grado di attuazione dei piani attraverso l'analisi del rapporto tra risultati conseguiti ed obiettivi prestabiliti.¹⁸²

La legge in esame inoltre, agli artt. 7, 8 e 9 prevede, a corredo del sistema di controlli sopra descritto, strumenti di coordinamento, di indirizzo e di supporto tecnico informativo che facilitano nonché permettono l'operatività del suddetto sistema.

Con l'art. 11 il legislatore ha invece voluto introdurre la misurazione degli *standard* qualitativi dei servizi pubblici, valorizzando al tempo stesso la carta dei servizi con l'obiettivo di agevolare l'adozione di tali *standard* presso le amministrazioni pubbliche, nonché favorire la loro diffusione tra le associazioni ed i singoli cittadini.¹⁸³

Ognuna delle suddette tipologie di controllo riguarda ambiti diversi riconducibili al controllo micro, con riferimento alla regolarità amministrativo-contabile, per arrivare a quello macro, di natura strategica, consentendo pertanto di configurare con esattezza strumenti, compiti e funzioni all'interno dell'organizzazione dell'ente.

Il decreto 286/1999 ha subito successive modifiche che tuttavia non hanno inciso

¹⁸² Brandolini E., *Il nuovo sistema dei controlli. I controlli interni*, in www.dsg.univr.it pg. 4 e segg.

¹⁸³ D. Lgs n. 286 del 30 luglio 1999.

sull'impianto complessivo¹⁸⁴.

Le modifiche più rilevante sono state introdotte nel 2009 con il decreto legislativo del 27 ottobre n. 150 (decreto Brunetta) che ha, tra l'altro, disciplinato i nuovi sistemi di misurazione e di valutazione della performance organizzativa e individuale.¹⁸⁵

A decorrere dalla data del 30 aprile 2010, sono state abrogate le disposizioni concernenti:

- le strutture preposte alla valutazione dei dirigenti;
- l'esonero dall'obbligo di denuncia da parte degli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico;
- la valutazione del personale con incarico dirigenziale;
- i servizi di controllo interno e i relativi compiti;
- la struttura di coordinamento presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.¹⁸⁶

In sostanza, pur rimanendo in piedi l'impostazione originaria del sistema dei controlli interni disciplinato dal decreto legislativo 286/1999, il controllo di regolarità amministrativa e contabile e la valutazione dei dirigenti hanno assunto, negli ultimi anni, un particolare rilievo dando luogo al potenziamento dei soggetti e degli strumenti di controllo ai fini della concreta attuazione dei delicati processi di monitoraggio rivolti ad assicurare il buon funzionamento delle amministrazioni pubbliche e il rispetto della rigorosa normativa sul contenimento della spesa.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Collevocchio M. *"Il sistema dei controlli interni e della misurazione di performance"* Pubblicato in Agenda dei Comuni, 2013, Ed. Caparrini - capitolo 45. pg.16.

"La Legge del 7 dicembre 2012, n. 213, è intervenuta nella materia sostituendo l'art. 147 con un nuovo testo che amplia la sfera di riferimento del controllo. Nella nuova formulazione dell'art. 147 del T.U.E.L., le forme di controllo che costituiscono il sistema dei controlli interni degli enti locali sono le seguenti:

- a) controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- b) controllo di gestione;
- c) controllo strategico;
- d) controllo degli equilibri finanziari della gestione.

A tali forme si aggiungono negli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti, nei tempi previsti dalla norma, i seguenti ulteriori controlli:

- 1) controllo sulla efficacia, efficienza ed economicità degli organismi gestionali esterni all'ente;
 - 2) controllo sulla qualità dei servizi erogati sia direttamente che attraverso organismi gestionali esterni."
- D'Alterio E., *"Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni"*, SNA e IRPA, Giugno 2013.

¹⁸⁵ Collevocchio M. *"Il sistema dei controlli interni e della misurazione di performance"* op. cit. pg.16.

¹⁸⁶ Cfr. Ivi pg. 17.

¹⁸⁷ Cfr. Ivi pg. 19.

4.2.1 Il controllo di regolarità amministrativo contabile

Il primo tipo di controllo interno, regolato dal d. Lgs 286/1999, è quello di regolarità amministrativa e contabile che, per ciò che riguarda gli enti locali, è stato poi recepito del T.U.E.L all'articolo 147.

Infatti in base al suddetto articolo, il controllo in esame mira a “garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa”. In sostanza la sua finalità è quella di implementare un sistema di monitoraggio interno che sia capace di verificare la validità e la legittimità dei dati contabili e delle annesse procedure amministrative¹⁸⁸.

Occorre inoltre evidenziare che tale tipo di controllo è di natura contabile e pertanto finalizzato a verificare la legittimità dell'attività gestionale, in coerenza con i dettami normativi che caratterizzano la contabilità pubblica¹⁸⁹. Pertanto il controllo di regolarità amministrativa e contabile è svolto dal servizio finanziario dell'ente e dai revisori . Questi ultimi hanno il compito non solo di effettuare un mero controllo contabile, ma anche di operare, laddove ci sia l'esigenza, rilievi e presentare proposte finalizzate ad ottenere una maggiore efficienza ed economicità nell'ambito dell'attività gestionale¹⁹⁰.

Inoltre l'art. 239 del T.U.E.L. prevede le funzioni che vengono svolte dell'organo di revisione presente negli enti locali. Tali attività consistono :

- nella formulazione di pareri in merito ai progetti del bilancio di previsione e relativi allegati, nonché sulle variazioni da apportare al bilancio;
- nel controllo di regolarità contabile, finanziaria, fiscale ed economica, dell'attività gestionale e contrattuale dell'ente nonché sull'amministrazione dei beni;
- nella redazione della relazione relativa al rendiconto sulla gestione;
- nella redazione della relazione relativa allo schema di rendiconto;
- nell'emissione di referti relativi a gravi irregolarità gestionali, indirizzati

¹⁸⁸ Meola A., “Il ruolo del segretario nell'ambito dei nuovi controlli interni negli enti locali”. *Azienditalia, il Personale*, 3/2013.

¹⁸⁹ Brandolini E., *op. cit.*

¹⁹⁰ Schlitzer E. F., Baldanza A., “Il controllo di regolarità amministrativa e contabile”, in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 2012, pag. 24.

all'organo consiliare con simultanea denuncia all'autorità giudiziaria laddove siano presenti ipotesi di responsabilità;

- nelle verifiche di cassa ex art. 223 del T.U.E.L.¹⁹¹

Dalle suelencate funzioni emergono due tipologie di controllo relativo alla regolarità amministrativa e contabile consistenti nel:

- ★ *controllo di legittimità*, che si riferisce alla verifica relativa alla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione. Esso si distingue in preventivo e consuntivo;
- ★ *controllo di merito*, che viene realizzato sostanzialmente attraverso un'attività di cooperazione con il Consiglio dell'ente. Tuttavia su tale tipo di controllo non ci sono precise disposizioni normative che indicano le attività per le quali il collegio dei revisori può collaborare con il Consiglio. Pertanto in assenza di un dato normativo, si fa normalmente riferimento a quanto indicato dalla Corte dei Conti nella delibera n. 2/1992 che indica le ipotesi di collaborazione tra consiglio e revisori¹⁹².

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è tradizionalmente quello più diffuso negli enti locali e riguarda tutti i Comuni a prescindere dal loro numero di abitanti. Inoltre l'articolo 147-bis del TUEL, introdotto dall'art. 3 del D.L. 174/2012, scandisce il controllo in esame in diversi momenti quali:

1) *fase preventiva*

rinvenibile nella disposizione contenuta nel primo comma dell'art. 147 bis laddove "Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva della formazione dell'atto, da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. E' inoltre effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria."

Pertanto da tale norma si evince che il controllo preventivo si realizza attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica, del visto che attesti la copertura finanziaria

¹⁹¹ Petronio F., "I controlli interni nelle amministrazioni locali", in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 2012, pag. 159.

¹⁹² Schlitzer E. F., Baldanza A., (2012) *op. cit.* pag. 28

nonché del parere di regolarità contabile. Inoltre, nell'ambito del controllo preventivo, l'art. 49 del T.U.E.L., rubricato "Pareri dei responsabili dei servizi", specifica meglio il loro contenuto indicando come il parere contabile sia necessario in tutti i casi in cui ci siano dei riflessi sul bilancio e sul patrimonio dell'ente e non solo in cui la delibera implichi un impegno di spesa o una diminuzione d'entrata.

Infine il controllo preventivo si riferisce a tutti gli atti amministrativi tipici ad iniziare dalle determinazioni.¹⁹³

2) fase successiva

viene realizzata in base ai principi di revisione aziendale e coordinata dal dirigente dell'ente come per esempio il segretario comunale. Tale attività riguarda gli atti qui di seguito elencati:

- determinazioni che implicano impegni di spesa;
- atti di accertamento delle entrate;
- atti di liquidazione della spesa;
- contratti ed altri atti amministrativi.

Gli atti sottoposti a controllo vengono individuati tramite una selezione casuale realizzata con adeguate tecniche di campionamento¹⁹⁴.

Il controllo successivo esamina in sostanza la conformità e la coerenza degli atti o dei procedimenti ai seguenti parametri:

- regolarità delle procedure, rispetto della tempistica e correttezza sotto il profilo formale dei provvedimenti emessi;
- congruenza dei dati insiti nei provvedimenti e nei relativi allegati;
- rispetto delle leggi e dei regolamenti che disciplinano l'attività dell'ente;
- rispetto del programma di mandato, del piano esecutivo di gestione, e degli atti di programmazione e di indirizzo¹⁹⁵.

3) comunicazione a terzi soggetti dei risultati della verifica.

Ciò al fine di ottenere un tipo di "controllo diffuso". Infatti l'art. 147 - bis comma 3

¹⁹³ Meola A., (2013) *op. cit.*

¹⁹⁴ Petronio F.,(2012) *op. cit.* pag. 161

¹⁹⁵ Schlitzer E. F., Baldanza A., (2012) *op. cit.* pag. 31

dispone che “le risultanze del controllo (...) sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale”¹⁹⁶.

Le suddette fasi vengono riportate nella tabella qui di seguito rappresentata:

Tab.2 Le fasi del controllo di regolarità amministrativa e contabile

Fasi	Contenuti
<i>Fase preventiva</i>	Rilascio di : <ul style="list-style-type: none"> ● parere di regolarità tecnica; ● del visto che attesti la copertura finanziaria; ● del parere di regolarità contabile
<i>Fase successiva</i>	Tale attività riguarda il controllo dei seguenti atti: <ul style="list-style-type: none"> ● determinazioni che implicano impegni di spesa; ● atti di accertamento delle entrate; ● atti di liquidazione della spesa; ● contratti ed altri atti amministrativi.
<i>Fase di comunicazione a terzi soggetti del controllo</i>	Prevista dall’art. 147 – bis comma 3 del TUEL.

Fonte: elaborazioni proprie

4.2.2 Il controllo di gestione

Il controllo di gestione è quell’insieme di strumenti metodi e procedure utilizzati dai dirigenti e dai responsabili dei servizi al fine di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati dall’ente. Attraverso tale tipologia di controllo viene anche rilevato il livello di funzionalità dell’organizzazione amministrativa attraverso un’analisi comparativa tra costi, qualità e quantità dei servizi offerti, tenendo ben presente l’entità delle risorse acquisite.

Indicatori per realizzare tale tipo di controllo sono l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’attività, finalizzati al raggiungimento degli obiettivi fissati dalla programmazione.

Il controllo di gestione ha assunto un ruolo centrale nell’ambito del sistema dei

¹⁹⁶ Art. 147 bis del D. Lgs. 267/2000

controlli interni, in quanto:

- è di supporto al controllo di legittimità;
- è parte integrante del controllo strategico;
- condiziona l'attività di valutazione dei dirigenti¹⁹⁷.

La suddetta centralità viene evidenziata nella seguente figura:



Fig. 7. Le relazioni del controllo di gestione con le altre tipologie

(Fonte: elaborazioni proprie)

Attività propedeutica fondamentale al controllo di gestione è la fissazione degli obiettivi che l'ente intende perseguire. Tale attività compete sia alla compagine politica dell'ente che a quella tecnica. Infatti sotto il profilo politico, il sindaco, o il presidente della provincia o della regione, assieme alla giunta ed al consiglio, individuano gli obiettivi che vengono contestualizzati in appositi programmi annuali e pluriennali.

La fissazione degli obiettivi da attribuire ai dirigenti ed ai responsabili dei servizi avviene con la predisposizione del Piano Esecutivo di Gestione, ossia il PEG.¹⁹⁸ La valutazione del raggiungimento degli obiettivi viene eseguita dagli organi di controllo attraverso l'uso di determinati indicatori che qui di seguito vengono elencati:

- *l'economicità*, consistente nell'abilità di conseguire il miglior risultato con l'impiego di minori risorse possibili. Un possibile indicatore dell'economicità è

¹⁹⁷ Farneti G., *Il controllo di gestione negli Enti Locali: definizione normativa contenuti fasi e strumentazione*, Facoltà di Bologna, Sede di Forlì, www.unibo.it

¹⁹⁸ Foschi S., *Il piano esecutivo di gestione e il piano dettagliato degli obiettivi*, Santarcangelo di Romagna, 2004, pag. 52

rinvenibile nel rapporto fra spese e costi sostenuti e prodotti realizzati (Cs/P). Espressa a livello macroeconomico prende in considerazione l'intero ente nel suo complesso; mentre a livello microeconomico il controllo si focalizza su un determinato settore o servizio confrontando le risorse utilizzate con l'*output* conseguito;

- *l'efficienza*, consistente nel rapporto tra il valore delle risorse effettivamente disponibili ed impiegate ed i prodotti ottenuti; (Cu/P);
- *l'efficacia*, intesa nella capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati generando il più alto livello di soddisfazione degli utenti. In tal caso gli strumenti utilizzati per valutare il grado di efficacia dell'azione dell'ente sono di natura qualitativa. Ciò in quanto tendono a misurare la *customer satisfaction* attraverso strumenti quali questionari, indagini, sondaggi e via dicendo. Inoltre essa è considerata l'indicatore che misura la qualità dei servizi, per cui è indissolubilmente legata al principio di efficacia¹⁹⁹.

In sostanza il controllo di gestione prende in esame le decisioni di natura operativa formatesi nell'ambito del rapporto tra giunta, dirigenti e/o funzionari referenti dei diversi servizi. Esse vengono rappresentate attraverso la definizione degli obiettivi contenuti nel Piano Esecutivo di Gestione(PEG).

Inoltre il controllo in esame è caratterizzato da un ampio ventaglio di modalità operative in cui può essere svolto nonché da una vasta gamma di strumenti che possono essere in esso implementati.²⁰⁰

L'attività di verifica svolta in tale tipo di controllo inoltre è finalizzata a misurare il livello di raggiungimento degli obiettivi prestabiliti nel PEG. Per tale motivo il suddetto controllo è contestualizzato in un processo segnatamente ciclico finalizzato a:

- verificare e misurare l'effettiva capacità delle azioni poste in essere nel raggiungimento degli obiettivi prefissati, ciò al fine di impiegare le risorse disponibili in modo più efficiente;
- controllare se gli obiettivi debbano essere rimodulati a causa di motivi di

¹⁹⁹ Meriggi P., "Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione locale", Santarcangelo di Romagna, 2004, pag. 44.

²⁰⁰ Foschi S., *op. cit.* pag. 54

varia natura interni od esterni all'ente. Tale attività di *feedback* consente di mettere sempre in discussione gli obiettivi e il sistema organizzativo adottato.

Alla luce di tali considerazioni, i referenti del controllo di gestione devono inoltre prendere parte alla formulazione e redazione della relazione programmatica oltre che all'elaborazione del PEG ed in particolare alla determinazione degli obiettivi.²⁰¹ Pertanto le fasi che caratterizzano il controllo di gestione possono essere qui di seguito elencate:

- *la pianificazione strategica* prevista dall'art. 46 del T.U. E.L.;
- *la programmazione* che riguarda la redazione della relazione previsionale e programmatica, ai sensi dell'art. 170 del T.U.E.L. con la quale vengono stabiliti gli obiettivi di medio e lungo periodo nonché individuate le attività, le risorse e le modalità di utilizzo;
- il *budgeting*, previsto dall' art. 169 del T.U.E.L., che contiene la programmazione di breve periodo. Esso riporta gli obiettivi da raggiungere, indica le risorse disponibili nonché le modalità operative imputandole a determinati soggetti responsabili che rappresentano i cosiddetti centri di responsabilità. I titolari di tali centri hanno la prerogativa di emanare provvedimenti di spesa o di entrata che riguarda una determinata macro-area. Ogni centro di responsabilità è poi suddiviso in più centri di costo. Questi ultimi sono in sostanza strutture, uffici e/o servizi che risultano i gestori finali della spesa stanziata per la realizzazione degli obiettivi;
- il *reporting* e la valutazione dei risultati, che viene realizzata durante e dopo lo svolgimento dell'attività gestionale. Essa si basa su determinati elementi quali dati di natura quantitativa e qualitativa riferiti alle attività, *report* riassuntivi, al fine di realizzare:
 - l'analisi degli scostamenti consistenti nel confronto tra gli obiettivi prestabiliti ed i risultati conseguiti durante la gestione;
 - gli interventi correttivi nell'attività gestionale;
 - la valutazione del lavoro svolto dai soggetti responsabili;
 - la rimodulazione dei programmi o del *budget*.²⁰²

²⁰¹ Ripam, *L'amministrazione di risultato e le architetture dei controlli* in www.ripam.it

²⁰² Meriggi P. *op. cit.* pag. 46

Sotto il profilo operativo il *reporting* è dato dall'insieme dei *report* periodici che hanno la finalità di comunicare in modo tempestivo ai destinatari ed ai soggetti interessati i dati relativi alla gestione. Esso è un documento sintetico, facilmente leggibile e comprensibile, nel quale vengono riportate le informazioni ed i dati utili per la verifica sintetica del livello di raggiungimento degli obiettivi prestabiliti quali per esempio i dati monetari e fisico-quantitativi.²⁰³

Il suddetto processo ciclico viene sinteticamente descritto nella tabella qui di seguito riportata:

Tab.3 Fasi, contenuti e strumenti del controllo di gestione

Fase	Contenuti	Strumenti utilizzati
Pianificazione strategica	disciplinata dall'art. 46 del T.U. E.L	Piani e programmi, analisi di fattibilità.
Programmazione	disciplinata dall'art. 170 del T.U.E.L. stabilisce gli obiettivi di medio-lungo periodo, prevede attività e stanziamento risorse per il raggiungimento degli obiettivi.	Piani e programmi, analisi di fattibilità.
Budgeting	previsto dall'art. 169 del T.U.E.L., stabilisce gli obiettivi di breve periodo.	Piani e programmi, analisi di fattibilità.
Reporting e valutazione dei risultati	L'attività di valutazione basata su determinati elementi quali dati di natura quantitativa e qualitativa riferiti alle attività, report riassuntivi.	sistema contabile integrato che consente di individuare ed applicare indicatori quali <ul style="list-style-type: none"> - <i>indicatori di bilancio</i> - <i>indicatori di attività.</i> il <i>report</i> , documento nel quale vengono riportati in forma sintetica i dati utili per il controllo di gestione.

Fonte: elaborazioni proprie

Nell'ambito del processo ciclico, che caratterizza il controllo di gestione, si può osservare il rilievo attribuito a determinati strumenti di natura programmatica e contabile che consentono l'operatività della procedura in esame.

Il primo di essi è il PEG che, come già detto, è uno strumento di programmazione di medio lungo periodo con il quale la giunta fissa gli obiettivi di gestione, stanziamento le risorse

²⁰³ Modugno G. *Il sistema informativo per il controllo di gestione dell'ente locale*, Milano 2001, pag. 54.

attribuendo ai dirigenti dei singoli servizi l'onere del loro raggiungimento²⁰⁴. Tale strumento programmatico è connesso al bilancio di previsione, anche se lo precede, e contiene diverse articolazioni che riguardano:

- le risorse finanziarie provenienti dalle entrate che vengono suddivise in capitoli;
- i servizi che si articolano in centri di costo;
- interventi ai quali vengono associati i singoli capitoli.

Il PEG viene approvato dalla Giunta e trasmesso alla dirigenza in particolare al Direttore Generale che, in base al comma 1 dell'art. 108 del T.U.E.L., è la figura che promuove e coordina l'attività di redazione e di esecuzione del PEG²⁰⁵.

Con tale strumento di programmazione è stato introdotto nell'ambito degli enti locali, pertanto anche nei comuni, il modello budgetario che si basa sul principio della corrispondenza tra obiettivi prefissati ed assegnazione delle risorse ai responsabili i quali, coordinano le attività preordinate al loro raggiungimento. Inoltre con tale strumento la gestione dell'ente viene orientata verso i principi che caratterizzano il *management by objectives* (M.B.O.), il quale pone al centro dell'attività gestionale la formalizzazione di obiettivi ben precisi di breve periodo che devono essere raggiunti dalla dirigenza o dai responsabili dei servizi²⁰⁶.

In tale prospettiva il piano di gestione assume una importanza notevole come strumento per la realizzazione del controllo di gestione, in quanto in esso si definiscono importanti elementi per il controllo in esame quali obiettivi gestionali, indicatori per la loro misurazione, le risorse necessarie per conseguire i suddetti obiettivi. Questi ultimi inoltre:

- provengono dai programmi e dalla pianificazione strategica contenuta nella relazione previsionale e programmatica;
- indicano precise linee di azione, senza entrare nel dettaglio al punto tale da confondersi o sostituirsi con le decisioni operative;

²⁰⁴ Foschi S., *op. cit.* pag. 57

²⁰⁵ Modugno G., *op. cit.* pag. 60

²⁰⁶ Ripam, *op. cit.*

- devono essere misurabili, chiari, precisi e completi;
- devono interessare i dirigenti e/o i responsabili dei servizi e renderli partecipi in modo attivo alla gestione. Ciò al fine di evitare che gli obiettivi programmati si traducono in meri adempimenti inerenti la normale attività del servizio.²⁰⁷

Una parte importante del PEG è costituita dal piano degli obiettivi (PDO), ossia un piano dettagliato dei *targets* che l'ente intende perseguire il quale può essere prodotto come documento distinto ed allegato al PEG, ovvero risultare in esso contenuto. Tuttavia, a prescindere dalla forma che l'ente intende utilizzare per la sua rappresentazione, occorre evidenziare che si tratta di un documento di programmazione obbligatorio.²⁰⁸

Al di là dei suddetti documenti programmatici ed operativi, che sono strumentali al controllo di gestione, la legge prevede la redazione del rendiconto che ha il fine di esibire i risultati di tale attività di verifica. Il rendiconto oltre a mettere in evidenza i risultati in termini di valori monetari, tuttavia fornisce informazioni di carattere qualitativo proprio per evidenziare il grado di raggiungimento degli obiettivi realizzati.²⁰⁹

4.2.3 Il controllo strategico

Una rilevante novità introdotta dal D.Lgs. 286/1999, tra le varie forme di controllo, è rappresentato dal controllo strategico strettamente legata all'attività di pianificazione e programmazione strategica e di indirizzo politico-amministrativo di cui costituisce il presupposto fondamentale.

Tale tipo di controllo ha essenzialmente il fine di confrontare gli obiettivi stabiliti, nell'ambito della relazione previsionale e programmatica, ed i risultati conseguiti dall'ente. L'analisi comparativa inoltre viene arricchita da una disamina in merito ai fattori che hanno generato eventuali scostamenti.

²⁰⁷ Meriggi P., *op. cit.* pag. 50

²⁰⁸ Foschi S., *op. cit.* pag. 62

²⁰⁹ Dipartimento della funziiona pubblica, *op. cit.*

Più nello specifico il controllo in parola ha il fine, in una prima fase, di analizzare l'impatto sul territorio, gestito dall'ente, della pianificazione e programmazione formulata dal medesimo. Tale studio mira a verificare se l'esecuzione dei piani e programmi ideati possa portare ai risultati auspicati²¹⁰. In una fase successiva il controllo strategico è utile per vedere come l'ente ha attuato le linee programmatiche contenute nei piani, nonché ha utilizzato gli altri strumenti di indirizzo politico emanati.

Occorre osservare che, a partire dal 2015, con le modifiche introdotte dal D. Lgs n. 126 del 10 agosto 2014, gli enti locali e pertanto anche i comuni sono obbligati a redigere il "*Documento unico di programmazione*" che sostituisce la Relazione previsionale programmatica. Tale documento si riferisce ad un arco temporale di tre anni e si compone di una sezione operativa ed una strategica. La redazione di tale documento è obbligatoria per tutti i comuni a prescindere dalla loro dimensione demografica²¹¹.

Il controllo strategico, sebbene introdotto dal 1999, è rimasta lettera morta in gran parte delle amministrazioni pubbliche, comprese gli enti pubblici.²¹² Nel 2012 si tenta un rilancio disciplinandolo in maniera più precisa. Infatti, l'art. 147-ter del T.U.E.L. il quale, riferendosi ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, dispone per tali enti l'obbligo di provvedere, singolarmente o in forma associata, a regolamentare i metodi di controllo finalizzati alla rilevazione:

- dei risultati ottenuti rispetto agli obiettivi prestabiliti;
- dei profili economico-finanziari relativi ai risultati ottenuti;
- della tempistica di realizzazione rispetto alle previsioni;
- delle procedure operative implementate confrontate con i progetti formulati;
- della qualità dei servizi erogati;
- del grado di *customer satisfaction*;
- dei profili socio-economici.²¹³

Risulta chiaro che l'art. 147 ter ha introdotto un'importante innovazione

²¹⁰ Panzini F., *Il sistema dei controlli interni degli enti locali*, in www.diritto.it, pagg. 17-22.

²¹¹ Cfr. Ibidem.

²¹² Collevicchio M. op. cit. pg. 34.

²¹³ Ripam, op. cit.

nell'ambito del controllo strategico che in tal modo non viene concepito come un'attività a se stante o di mero supporto alla compagine politica, ma rappresenta effettivamente un'attività preordinata a salvaguardare gli equilibri di bilancio dell'ente locale.

Ciò comporta, anche in questo caso, che il soggetto preposto al controllo strategico deve redigere dei rapporti periodici da sottoporre alla giunta ed al consiglio comunale, affinché tali organi possano emanare in tempo le adeguate deliberazioni relative allo stato di attuazione dei programmi. Tale dinamica porta alla necessità di una regolamentazione in merito alle modalità di trasmissione dei rapporti periodici che hanno come destinatari i succitati organi dell'amministrazione²¹⁴.

In sostanza, gli enti locali hanno delle missioni da realizzare, intese come insieme di compiti istituzionali assegnati dalla normativa vigente. Sulla base di tali missioni, vanno individuati gli obiettivi strategici e, nell'ambito di questi ultimi, le possibili scelte operative attraverso un processo di progressiva specificazione che conduce, in un'ultima analisi, a stabilire quali finalità si intendono in concreto conseguire nell'anno considerato.²¹⁵

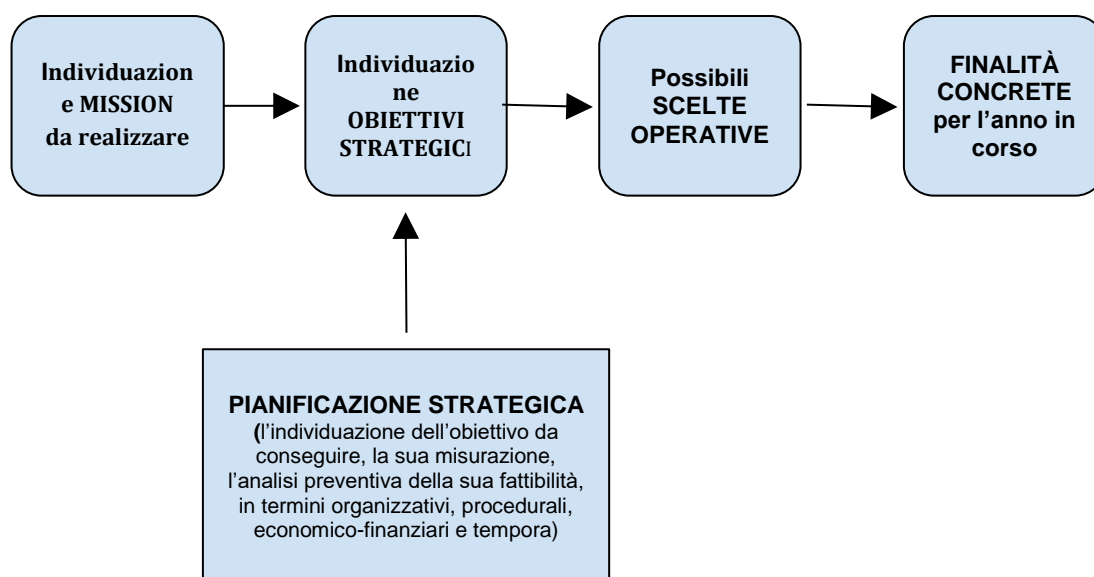


Fig. 8. Il processo del controllo strategico. (Fonte: elaborazione propria)

²¹⁴ Cascone G. Di Martino R., *op. cit.* pagg. 193-197

²¹⁵ Collecchio M. *op.cit.* pg.35

È difficile indicare a priori strumenti validi per l'esercizio del controllo strategico proprio in relazione alla particolare complessità che tale forma di controllo riveste e che racchiude l'analisi degli effetti finali di impatto dell'azione politico-amministrativa sullo stato di bisogno o, più in generale, sul sistema socio-economico. In ogni caso, partendo dal presupposto fondamentale che non può aversi controllo strategico se non in presenza di strumenti di pianificazione e di programmazione strategica, questa forma di controllo si ricollega necessariamente a strumenti di decisione politica.²¹⁶

4.2.4 Il controllo di performance

Con riferimento alla valutazione della dirigenza, il D.Lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009 (c.d. Decreto Brunetta) è intervenuto attribuendo tale valutazione a nuovi soggetti, gli Organismi indipendenti di valutazione, i quali si sostituiscono, in tale attività, ai servizi di controllo interno. La misurazione della performance si è sostituita alla previgente valutazione della dirigenza, estendendosi al personale amministrativo.²¹⁷

Ai sensi dell'articolo 7 del decreto, le amministrazioni pubbliche sono tenute ad adottare, con apposito provvedimento, il "Sistema di misurazione e valutazione della performance" allo scopo di procedere annualmente a valutare la performance organizzativa e individuale.²¹⁸ La valutazione della *performance* organizzativa e individuale viene realizzata attraverso un *ciclo di gestione della performance* previsto dall'art. 4 del medesimo decreto.

Tale ciclo si sviluppa attraverso le seguenti fasi in coerenza con i contenuti e con il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio:

1. definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;
2. collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse;

²¹⁶ Cfr. Ibidem.

²¹⁷ Fonte:

<http://leg16.camera.it/465?area=19&tema=799&Controlli+interni+ed+esterni+sulle+regioni+e+sugli+enti+locali>

²¹⁸ Collecchio M., op. cit., pg. 45

3. monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;
4. misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale;
5. utilizzo dei sistemi, premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito;
6. rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico- amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.²¹⁹

Ogni ente locale potrà stabilire, in base alla propria autonomia, le modalità di svolgimento del medesimo ciclo, sia riferito ad intere aree organizzative o strutture, sia i singoli dirigenti e dipendenti dell'ente.

4.3 Controlli esterni

Il controllo esterno sulla gestione degli enti locali è disciplinato dall'art. 148 "Controlli esterni" e l'art. 148-bis "Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali" del T.U.E.L. Esso viene realizzato ad opera della Corte dei Conti e trova il suo fondamento giuridico in diversi articoli della Costituzione quali:

- l' art. 97, relativo al buon andamento dell'attività amministrativa;
- l' art. 28, inerente la responsabilità dei funzionari e dipendenti pubblici;
- l' art. 81, che si riferisce all'equilibrio di bilancio e copertura delle spese;
- l'art. 119, inerente l' autonomia finanziaria ed il coordinamento della finanza pubblica.²²⁰

Più nello specifico, il controllo della magistratura contabile opera su due livelli. In primis, essa verifica prioritariamente il rispetto degli equilibri di bilancio da parte degli enti locali in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza alla UE. Successivamente controlla il perseguimento degli obiettivi previsti dal legislatore statale o regionale relativi alla sana gestione finanziaria ed al

²¹⁹ Cfr. Ibidem.

²²⁰ DELLA VENTURA P., *Il nuovo controllo collaborativo della Corte dei conti sulla gestione degli enti locali*, in *Nuova Rass.*, 2004, n. 2, pag. 198.

regolare funzionamento dell'ente.

Si tratta di una attività che la giurisprudenza costituzionale ha definito di cooperazione e di stimolo alle singole amministrazioni, affinché possano effettuare eventuali rettifiche correttive sui piani organizzativo e gestionale, nonché migliorare i controlli interni.²²¹

Infatti in base all'art. 7, comma 7 della L. 131/2003 la funzione di controllo della Corte dei Conti si limita alla stesura di un mero referto destinato alla giunta dell'ente, escludendo pertanto azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori locali. Occorre tuttavia osservare che tale tipo di controllo finalizzato ad innescare una dinamica stimolatrice di processi autocorrettivi, è realizzata soprattutto nell'interesse dell'autorità statale che è chiamata a rispondere del rispetto degli equilibri finanziari delle amministrazioni pubbliche, anche nei riguardi di enti sovranazionali.²²²

²²¹ Battini F., *Il controllo collaborativo della Corte dei conti dopo la l. n. 131 del 2003*, in *Foro It.*, 2004, pag. 443.

²²² Pizzetti F., *Il controllo collaborativo della Corte dei conti sulle autonomie locali ed i rapporti con i controlli interni*, in *Dir. amministrativo*, 2006, pag. 551.

Capitolo 5

Analisi della ricerca

Sommario: 5.1 Introduzione del questionario 5.2 Struttura e dipendenti 5.3 Modelli di controllo adottati
5.4 Attività di controllo 5.5 Informazione e comunicazione 5.6 Conclusioni

5.1 Introduzione del questionario

Dopo aver analizzato, nel capitolo precedente, gli aspetti teorici relativi alla funzione di controllo interno negli enti locali, l'obiettivo di questo capitolo è quello di riportare una "fotografia" sui controlli interni dell'ente Comune.

A tal fine si è provveduto alla somministrazione di un questionario, composto sia di domande a scelta multipla che da domande aperte, ad un campione di 16 comuni, sotto riportati, della Regione Veneta. La scelta è ricaduta su quei comuni che hanno una popolazione di residenti, dati Istat al 01.01.2016, superiore ai 30.000 abitanti.

Tab.4 Campione dei Comuni selezionati

Nr.	Comune	Popolazione residenti	Superficie km²
1.	VENEZIA	263.352	415,90
2.	VERONA	258.765	198,92
3.	PADOVA	210.401	93,03
4.	VICENZA	112.953	80,57
5.	TREVISO	83.731	55,58
6.	ROVIGO	51.867	108,81
7.	Chioggia	49.706	187,91
8.	Bassano del Grappa	43.372	47,06
9.	San Donà di Piave	41.778	78,88
10.	Schio	39.355	66,21
11.	Mira	38.575	99,14
12.	BELLUNO	35.870	147,22
13.	Conegliano	34.891	36,38
14.	Castelfranco Veneto	33.234	51,61
15.	Villafranca di Verona	33.194	57,34
16.	Montebelluna	31.228	49,01

Le motivazioni alla base della scelta di questo campione sono dovute alla considerazione che, per i comuni con una popolazione inferiore, le funzioni di controllo interno sono esercitate direttamente dal segretario comunale per cui l'analisi in questione perde di significato.

Il questionario, indirizzato principalmente al Direttore/Segretario Generale, è composto di 22 domande (allegato 1) e segue una struttura che assomiglia al framework CoSO Report, in particolare:

- la prima parte, domande dalla n°01 alla n°08, contiene informazioni di carattere generale relative all "**Ambiente**" dei Comuni. Si fanno domande sulla struttura di controllo e sulle competenze possedute dal personale impiegato al loro interno;
- la seconda parte, domande dalla n°9 alla n°12, corrisponde alla parte relativa al "**Risk Assessment**". Si indaga sul modello organizzativo adottato nell'implementazione del controllo interno e la mappatura dei rischi;
- la terza parte, domande dalla n°13 alla n°16, è rivolta ad individuare quali sono le "**Attività di controllo**" che vengono svolte. L'esistenza di un sistema che consenta la misurazione e valutazione della performance dell'organizzazione, degli individui che ne fanno parte e del budget come strumento di controllo;
- l'ultima parte, domande dalla n°17 alla n°21, corrisponde alla parte di "**Informazione e Comunicazione**". Si focalizza sulla presenza o meno, nei comuni in questione, di certificazioni per il sistema di gestione della qualità (UNI EN ISO 9001) o certificazioni per l'aspetto etico (SA 8000), ed all'utilizzo di un sistema informativo integrato e condiviso per la gestione delle informazioni;
- Per quanto riguarda il "**Monitoraggio**", l'ultima componente del CoSO Report, le normative fin qui analizzate non individuano un'attività di monitoraggio del sistema di controllo interno. Tuttavia, un'attività di monitoraggio viene fatta nel controllo strategico, nel confrontare i dati di gestione con gli obiettivi predefiniti. Tale

attività comprende valutazioni periodiche nell'ottica "follow up", per assicurarsi che, a fronte delle criticità rilevate, siano state implementate le necessarie azioni correttive. Essendo questa attività soggettiva ed individuale per ogni ente non si è indagato a priori.

In seguito si cercherà di mettere insieme tutti questi elementi di un puzzle, per arrivare ad avere una fotografia dei controlli interni nei Comuni della Regione Veneta. Dei 16 Comuni interpellati, 7 hanno risposto al questionario (di cui 3 capoluoghi), come si vede nel grafico sotto riportato.

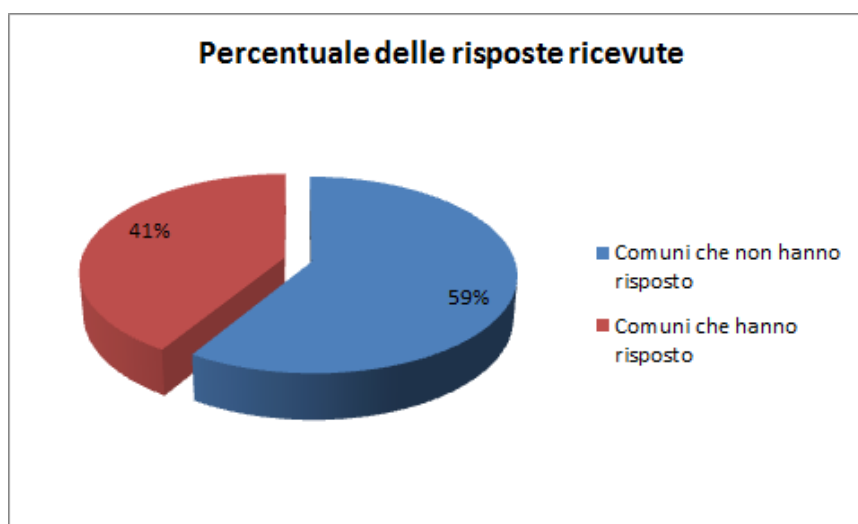
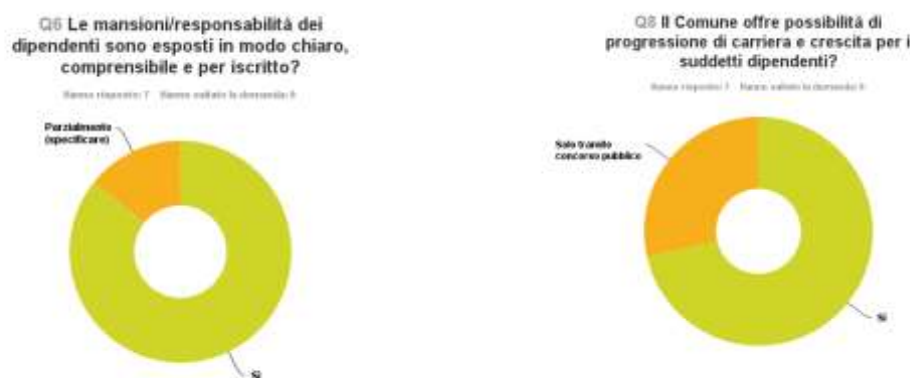


Fig.9 Percentuale delle risposte ricevute.

5.2 Struttura e dipendenti

Come si è evidenziato in precedenza, il T.U.E.L. attribuisce ad ogni singolo Comune il compito di definire la propria struttura organizzativa. Il Comune quindi, decide come organizzare i propri uffici e stabilisce le responsabilità da attribuire ai dirigenti.

Si comincia a costruire il puzzle dei controlli interni dei Comuni, dal componente più importante, ossia le risorse umane dell'ente. Dalle analisi delle risposte le mansioni e le responsabilità dei dipendenti sono espone in maniera chiara e comprensibile e sono formalizzate per iscritto. Inoltre, la totalità dei comuni, consapevoli dell'importanza che rivestono le risorse umane nel raggiungimento degli obiettivi complessivi dell'ente, investono nella formazione del personale e nella possibilità di progressione di carriera.



Bisogna qui richiamare un dato, se lo vogliamo chiamare l'altra faccia della medaglia, emerso nell'ultimo Forum della Pubblica Amministrazione. A causa del mancato ricambio generazionale, l'età media dei dipendenti pubblici è salita a 50 anni. Se gli under 35 nel 2011 erano il 10,3% sono scesi nel 2016 all'8%, per non parlare degli impiegati sotto i 25 anni, ossia assunti direttamente dall'Università, sono praticamente assenti con 0,9%.²²³

Riprendendo il modello CoSO Report, l'ambiente e le persone che ne fanno parte è alla base della struttura. Le persone sono la forza trainante di ogni organizzazione,

²²³ <http://www.forumpa.it/riforma-pa/vecchi-maldistribuiti-e-sfiduciati-i-dipendenti-pa-secondo-la-ricerca-forum-pa>

costituiscono il fondamento per un efficiente controllo interno. La rinuncia all'inserimento di nuove professionalità porta la pubblica amministrazione a trovarsi disarmata di fronte alle sfide della modernità²²⁴. Questa si nota maggiormente per quanto riguarda le competenze informatiche che oggi vengono richieste alla pubblica amministrazione e, ed i corsi di formazione spesso sono insufficiente per colmare il gap.

La rinuncia all'inserimento emerge anche nei Comuni Veneti, se si confronta il numero dei dipendenti comunali²²⁵ con la media nazionale²²⁶. Guardando la tabella sottostante, i Comuni 2, 4 e 5 se confrontandoli con la media nazionale e quella regionale sembrano avere carenze di personale.²²⁷ Per i Comuni 1 e 2, invece, l'indice è più alto rispetto a quelli di riferimento. Questo si può spiegare in quanto, trattandosi di grandi comuni, la complessità è maggiore e quindi anche il bisogno di personale.

Tab.5 Numero dei dipendenti

Comune	Nr. Dipendenti	Nr. Dip. In base alla media Nazionale
Comune 1	1737	8,26
Comune 2	2204	8,52
Comune 3	530	4,69
Comune 4	230	6,93
Comune 5	145	3,68
Comune 6	143	3,71
Comune 7	270	6,23

Media Nazionale	6,89
Media Regione Veneta	5,65

²²⁴ Cfr. Ibidem.

²²⁵ I dipendenti comunali sono pari al personale delle amministrazioni comunali al netto dei dirigenti comunali, dei segretari comunali e dei direttori generali.

²²⁶ Secondo i dati IFEL Fondazione ANCI contenuti nel "I Comuni italiani 2015" Numeri in tasca,pg.11.

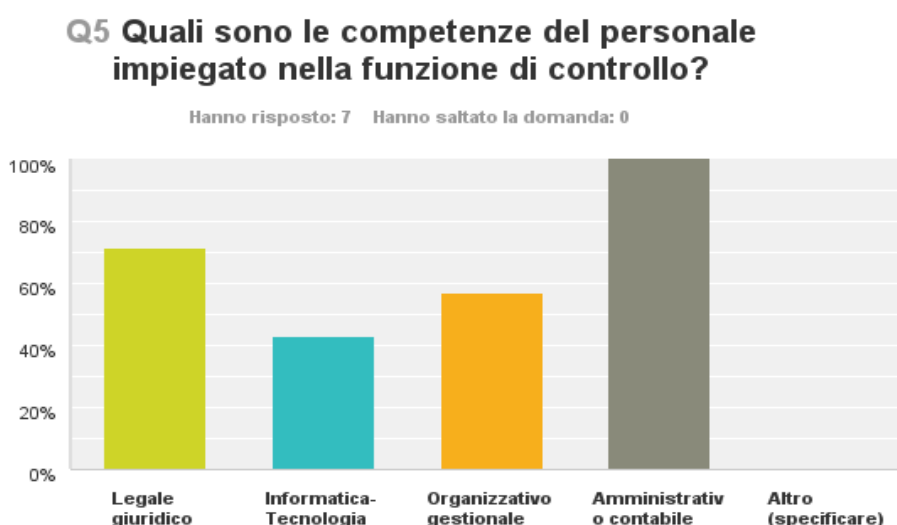
²²⁷ La ricerca prova anche a sfatare il mito dell'**elevato numero di dipendenti pubblici** in Italia: da noi sono il 14,7% degli occupati mentre in Francia sono il 21,9% e in Gran Bretagna sono il 17,7%. Il problema è piuttosto legato alla loro distribuzione: si passa dai 95 impiegati pubblici per 1.000 abitanti in Valle d'Aosta ai 41 in Lombardia www.forumpa.it.

Un altro dato da riportare è che la legge di Stabilità 2016 ha reintrodotto forti limiti alle assunzioni degli Enti locali, limitando il turn-over al 25% delle cessazioni del personale non dirigenziale dell'anno precedente. Queste restrizioni vanno aggiunte alla precedente legge di stabilità che aveva bloccato le assunzioni in relazione al riordino delle Province con la ricollocazione del personale delle stesse," *Carenza di personale negli uffici comunali, un mese per un certificato*". www.piacenzasera.it.

Si parte da questo quadro generale, con le dovute riflessioni, per concentrarsi sui controlli interni, oggetto dello studio.

Per quanto concerne il numero dei dipendenti impiegati nelle attività di controllo, le loro competenze e le strutture nel quale fanno parte si guardino i seguenti grafici.

Come si evince dalla figura Q5, le principali competenze possedute dal personale impiegato nella funzione di controllo sono quelle afferenti all'area amministrativo-contabile, seguite dalle competenze relative all'area legale-giuridico. Negli ultimi anni, ai dipendenti vengono richieste sempre di più competenze di carattere trasversali, sia nel settore privato che quello pubblico. Quindi alle sopracitate competenze, vengono aggiunte quelle organizzative gestionali e informatiche.



Il numero dei dipendenti, invece, varia secondo la grandezza del comune (tabella n.6). Da quelle che presentano un totale di n°06 dipendenti distribuiti tra controllo di regolarità amministrativa-contabile, controllo di gestione e *Internal auditing*, alle più piccole dove una persona si occupa il modo parziale delle varie attività di controllo.

Il dato significativo è che, nelle quasi totalità delle amministrazioni comunali considerato, non si riscontra una esclusività di mansioni, nel senso che il personale che si occupa dei controlli interni è adibito altresì allo svolgimento di numerosi ed altri

compiti. Tale aspetto evidenzia la circostanza che lo svolgimento dei controlli interni negli enti viene visto come mero adempimento piuttosto che come strumento di gestione.

Tab.6 Numero dei dipendenti impiegati nell'attività di controllo

Q2) Il numero dei dipendenti impiegati nelle attività di controllo?		
Controllo di regolarità amm.va e contabile	Controllo di gestione	Internal Auditing
5	2	2
0	7	0
1 unità (parziale)	1 unità (parziale)	0
1	1	0
1	2	0
2	2	2
6	0	0

Per quanto riguarda le strutture di controllo all'interno dell'ente, emerge che il controllo di gestione è una delle prime strutture formatosi all'interno degli enti locali. Tale tipologia di controllo ormai consolidata all'interno degli enti, ha il compito di monitorare l'efficienza delle strutture dell'ente, ma anche di supportare il controllo strategico nella valutazione performance. Inoltre, il 50% dei Comuni ha al suo interno anche la struttura di controllo di regolarità amministrativo-contabile. Spesso però, specialmente nei Comuni di piccole dimensioni, più tipologie di controllo coesistono nell'ambito della medesima struttura.

Tab.7 Gli anni della presenza di struttura di controllo dell'ente.

Q3) Da quanti anni la struttura di controllo è presente nell'Ente? Con "struttura di controllo" si intende un organo aziendale dotato di autonomia e indipendenza, che svolge attività di vigilanza e controllo sull'assetto organizzativo dell'azienda e sui suoi processi.		
Controllo di regolarità amm.va e contabile	Controllo di gestione	Internal Auditing
0	10	0
4	22	0
2	10	0
0	20	0
3	10	0
		2
0	0	0

Altresì da notare è l'assenza,quasi totale, sia di una struttura che dei dipendenti, per quanto riguarda il ruolo dell'*internal audit*. In quei comuni dove si vede la presenza, l'attività viene confusa con il controllo interno. Alla domanda "*Quali potrebbero essere i motivi della mancanza della struttura di Internal Auditing?*" i Comuni hanno addotto le giustificazione più varie:

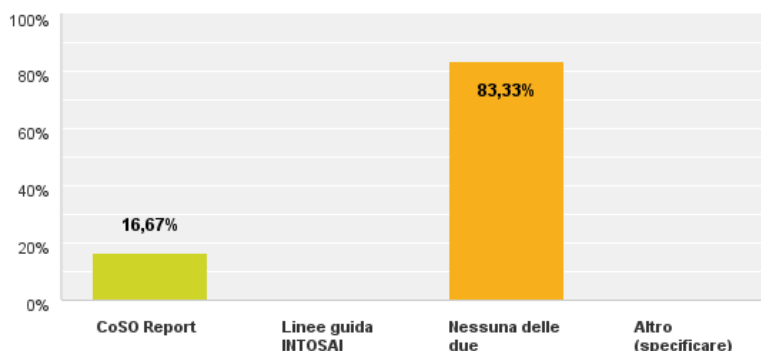
- presenza non ritenuta necessaria;
- Il servizio viene svolto da personale di diverse strutture rispetto ai diversi contesti di audit e controllo;
- presenza di altre forme di controllo;
- carenza di personale;
- non obbligatorietà per gli enti locali.

5.3 Modelli di controllo adottati

Il tema dell'identificazione e della valutazione dei rischi non è affrontato nella legislazione italiana, è questo dato emerge anche dall'analisi dei risultati raccolti.

Q9 Quale modello viene preso in considerazione nella progettazione e valutazione del sistema di controllo interno?

Hanno risposto: 6 Hanno saltato la domanda: 1



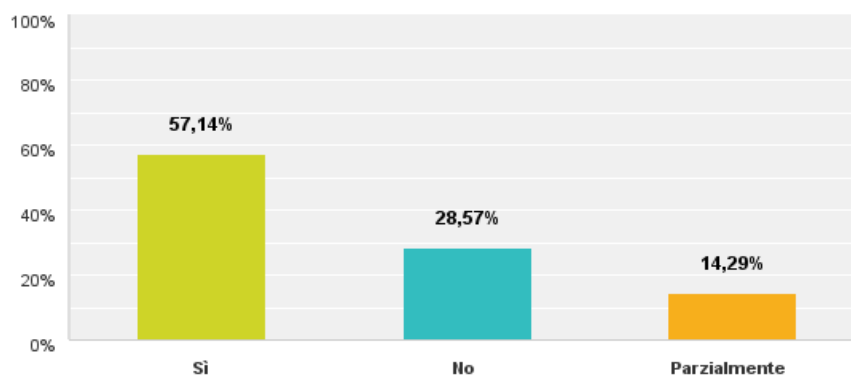
Guardando la domanda Q9, il dato che emerge è che quasi tutti i Comuni (5 su 6 risposte) non adottano il framework CoSO Report o le linee guida INTOSAI per la

progettazione e valutazione del controllo interno e non specificano se viene utilizzato un altro modello per tale attività.

Per quanto riguarda i rischi, si evince che nel 72% (5 su 7) viene svolta una mappatura e valutazione dei rischi.

Q10 Viene svolta una mappatura e valutazione dei rischi?

Hanno risposto: 7 Hanno saltato la domanda: 0



Dalle risposte emerge che tale attività viene svolta e messa in atto da diversi soggetti:

- o Direzione Contratti, Anticorruzione, Trasparenza;
- o Organo Esecutivo (Giunta), su proposta del Responsabile per la prevenzione della corruzione, con il supporto dei dirigenti dell'Ente;
- o Soggetti interni ed esterni;
- o Dirigente e Responsabile della prevenzione della corruzione;
- o Settore trasparenza.

I dati confermano come i rischi considerati siano legati soprattutto alla prevenzione della corruzione. Il rischio legato alla corruzione si è accentuato ancora di più, come è stato precedentemente menzionato, con l'entrata in vigore della c.d. Legge Anticorruzione (Legge n. 190/2012). Questa attività, ove correttamente attuata, si traduce in modelli di gestione e di amministrazione credibili ed efficienti. Le fasi dell'attività sono di seguito riportate:

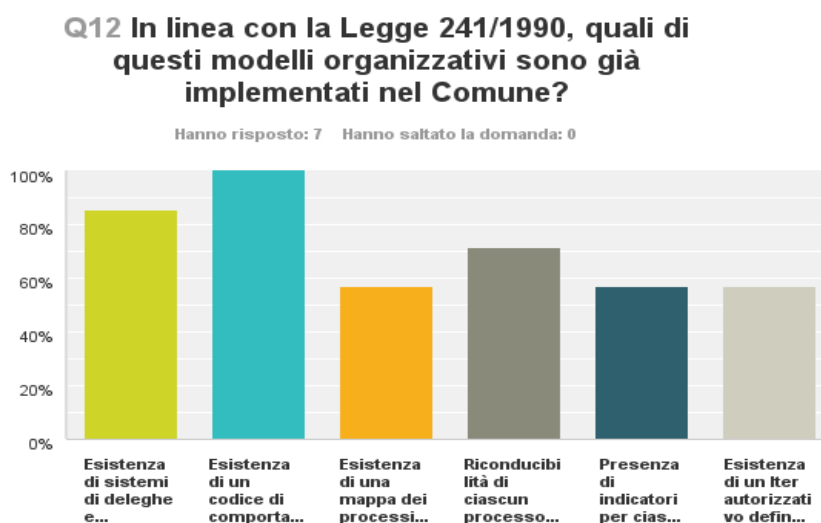
- *identificazione*: ossia la ricerca, individuazione e descrizione del rischio. In questa fase vengono coinvolti, in base all'ente, i vari soggetti sopra elencati;

- *Analisi*: ossia la valutazione della probabilità che il rischio si realizzi e sulle sue conseguenze.
- *Classificazione* del rischio: consiste nel dare una priorità e urgenza del trattamento rispetto agli altri rischi evidenziati.

Il rischio viene notevolmente ridotto anche dalla presenza nell'Ente di:

- esistenza di sistemi di deleghe e responsabilità;
- esistenza di un codice di comportamento²²⁸;
- esistenza di una mappa dei processi formalizzata dall'ente;
- riconducibilità di ciascun processo ad un responsabile unico;
- presenza di indicatori per ciascun processo;
- esistenza di un iter autorizzativo definito per tipologia di procedimenti.

A questo proposito si è chiesto quali erano i modelli organizzativi presenti nell'ente. Come si nota dalla figura Q12, in quasi tutti i Comuni sono presenti i modelli sopra esposti.

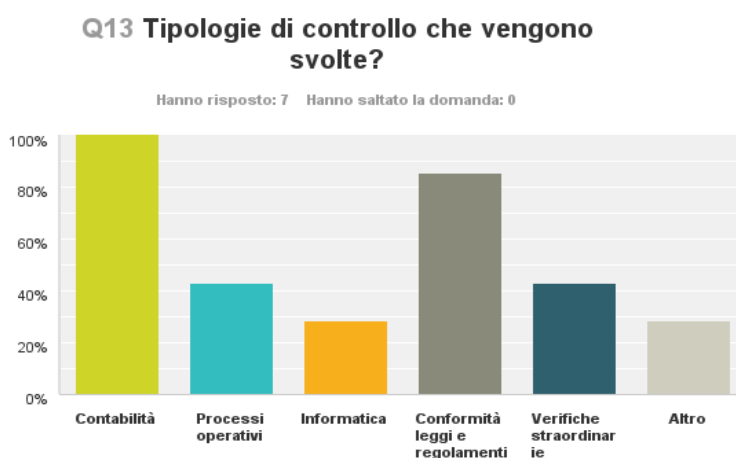


²²⁸ Il codice di comportamento è una dichiarazione pubblica dell'ente, in cui sono individuati i principi generali e le regole comportamentali cui viene riconosciuto valore etico positivo. Il Codice di comportamento ha lo scopo di indirizzare eticamente l'agire dell'azienda e le sue disposizioni sono conseguentemente vincolanti per i comportamenti di tutti gli amministratori dell'impresa, dei suoi dirigenti, dipendenti, consulenti e di chiunque vi instauri, a qualsiasi titolo, un rapporto di collaborazione. www.asil.it

5.4 Attività di controllo

Per quanto concerne l'attività di controllo, come si è potuto vedere in precedenza, sono numerose le leggi e regolamenti emesse dal legislatore e riconducibili a garantire la legalità delle operazioni, efficacia ed efficienza delle stesse, e infine, salvaguardare il patrimonio e valutare la performance dell'ente.

Guardando la tipologia dei controlli svolti, due sono gli approcci attuativi prevalenti: il controllo interno, infatti, assume la configurazione di controllo contabile ovvero di verifica della conformità degli atti a leggi e regolamenti. Queste forme di controllo sono quelle, secondo tradizione, più diffusa e interessano tutto i Comuni, indipendentemente dalla loro dimensione demografica. Il 50 % dei Comuni, inoltre, svolge il controllo dei processi operativi e verifiche straordinarie. I controlli informatici invece, sono riconducibili ai Comuni di grandi dimensioni. Oltre a questi controlli, viene svolto il controllo strategico, il controllo sulle società partecipate e il controllo sulle azioni anticorruzione, sopra menzionato.



In tutti i Comuni, in conformità con il D. Lgs. 150/2009, viene svolta la valutazione di performance, sia individuale che organizzativa. In seguito le risposte su *“come realizza il Comune questa valutazione di performance e da chi viene svolta”*:

- la misurazione della performance viene effettuata dall'ufficio Controllo Interno strategico Direzionale che dipende dalla Direzione Generale. La misurazione viene svolta sulla base degli indicatori presenti nel PEG. La

valutazione della performance, invece, viene espletata dall'Area Risorse Umane e Strumentali sulla base delle misurazioni trasmesse dal CISD e di altri fattori;

- apposito sistema di valutazione della performance della struttura, di gruppo e individuale, che integra i riscontri del controllo di gestione (risultati ottenuti) con la valutazione dei comportamenti organizzativi dei singoli. La valutazione è fatta dal Nucleo di Valutazione (OIV), con il supporto del controllo di gestione e dai dirigenti con il supporto dei responsabili dei servizi;
- valutazione effettuata su schede di performance individuale e organizzativa in funzione dei comportamenti organizzativi e degli obiettivi assegnati. Svolta dall'OIV.
- strumenti: piano esecutivo gestione e piano degli obiettivi - realizzazione performance: dirigenti e professional - valutazione performance: nucleo di valutazione
- valutazione performance: nucleo di valutazione.
- assegnazione obiettivi e valutazione degli stessi.

Dall'indagine emerge che la misurazione della performance viene effettuato principalmente in base agli indicatori presenti nel PEG, ossia il grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati. La valutazione, invece, viene svolta da:

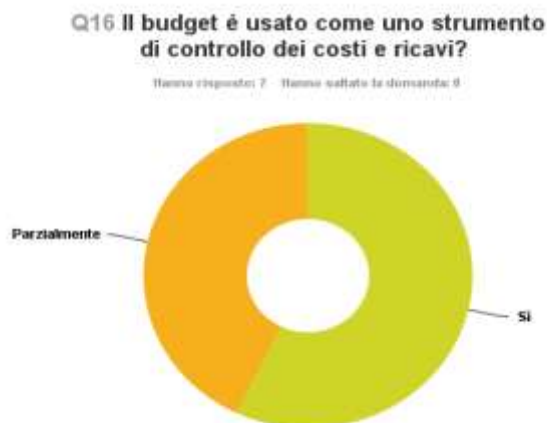
- nucleo di valutazione;
- servizio di controllo interno;

Ad entrambe corrisponde l'individuazione di un organismo autonomo e distinto che assume prevalentemente la forma di organismo in staff ai vertici politici o amministrativi.²²⁹ Nelle sette risposte ricevute si rileva, inoltre, la presenza di un Organismo indipendente di valutazione.

Il *budget*, inteso come l'assegnazione delle risorse tramite PEG, consente di rappresentare dinamicamente il livello di risorse che ciascun settore dell'amministrazione ritiene necessario per il raggiungimento dei propri obiettivi. La

²²⁹Natalini A. "L'esperienza dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche" MIPA-ISTAT, 2002.

distribuzione delle risorse cui si perviene attraverso una attenta elaborazione del budget permette, nella fase di formazione del bilancio, di ottenere il contenimento della spesa. Il budget, quindi, potrebbe essere un ottimo strumento di controllo. Come si vede nella figura Q16, nella quasi totalità dei comuni considerati, infatti, il budget viene usato come uno strumento di controllo delle risorse.



5.5. Informazione e comunicazione

Il decreto 150/2009 disciplina anche la comunicazione nel rapporto con i cittadini, nell'ottica della trasparenza delle pubbliche amministrazione. Esso prevede che sia favorita ai cittadini l'accessibilità alle informazioni sull'amministrazione, sulla sua organizzazione e sulla sua gestione.

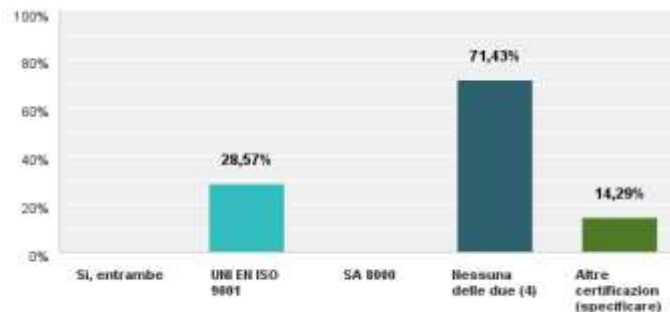
In questo contesto è stato chiesto ai Comuni se dispongono delle certificazioni di qualità oppure altre certificazioni. Soltanto uno dei comuni in questione dispone sia di un sistema di certificazione UNI EN ISO 9001:2000²³⁰ che certificazioni per l'aspetto etico SA 8000²³¹.

²³⁰ La norma UNI EN ISO 9001:2000 definisce le modalità necessarie all'Ente Pubblico per poter fornire un prodotto o un servizio di qualità, cioè rispondente a quanto richiesto dall'utente. La Certificazione di Qualità è una certificazione di sistema e non di prodotto, non viene certificato il singolo bene / servizio, ma il sistema di gestione dell'organizzazione. Si tratta fondamentalmente di un esame a cui l'organizzazione si sottopone per poter avere una dichiarazione rilasciata da parte di un ente terzo specializzato chiamato Organismo di Certificazione. Il certificato che viene rilasciato è la dichiarazione che l'organizzazione adotta un sistema di regole, responsabilità, controlli, procedure, conforme alla norma UNI EN ISO 9001:2000. www.innovazionepubblica.it.

²³¹ La certificazione etica secondo la norma **SA8000:2001** nasce nello stesso modo in cui si sono

Q17 Il Comune ha ottenuto certificazioni per il sistema di gestione della qualità (UNI EN ISO 9001) o certificazioni per l'aspetto etico (SA 8000)?

Hanno risposto: 7. Hanno saltato la domanda: 0



L'implementazione dei sistemi qualità / etica implica la necessità di apportare alla struttura organizzativa tutte quelle modifiche che la rendano conforme non solo alle leggi, ma anche allo standard ISO 9001 e SA 8000.

I vantaggi ottenibili da un'efficace implementazione dei sistemi qualità / etica possono essere molteplici per un ente. Oltre al miglioramento dell'immagine stessa, portando una maggiore fiducia degli utenti verso l'ente, c'è una riduzione dei costi della qualità, determinata dall'ottimizzazione dei processi produttivi e dall'orientamento al miglioramento continuo, un miglioramento della comunicazione interna ed esterna, mediante rapporti resi pubblicamente disponibili, maggiore controllo della catena dei fornitori di beni e servizi e quindi riduzione di eventuali contenziosi.²³²

Anche in questo caso, come spesso accade nella pubblica amministrazione, la visione è di breve periodo, l'attenzione è focalizzata sugli adempimenti di routine oppure obbligatori per legge, senza prendere iniziative di un miglioramento a lungo periodo.

sviluppate le certificazioni tecniche (es. ISO 9001), cioè da parametri stabiliti dai Comitati esperti nazionali di un settore specialistico che formalizzano tali scelte in norme da far condividere a livello nazionale ed internazionale. La norma rappresenta il primo standard internazionale che misura il grado etico e la responsabilità sociale di un'organizzazione attraverso il rispetto di determinati requisiti fondamentali aventi come oggetto i diritti umani e sociali dei lavoratori. Attraverso la valutazione di conformità alla norma, rilasciata da una terza parte indipendente, l'organizzazione certificata SA8000 garantisce il rispetto di 9 requisiti fondamentali quali: lavoro infantile, lavoro obbligato, salute e sicurezza, libertà di associazione e diritto alla contrattazione collettiva, discriminazione, procedure disciplinari, orario di lavoro, retribuzione, sistemi di gestione. www.innovazionepubblica.it.

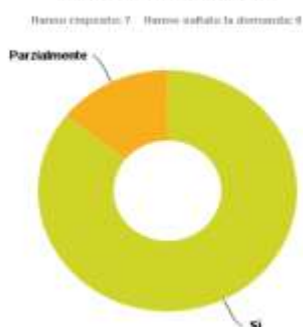
²³² Cfr. Ibidem.

Informazione

Come più volte evidenziato, il sistema di controllo interno non può funzionare in assenza di flussi informativi continui in ogni livello. L'attività di controllo interno presuppone che l'amministrazione si sia dotata di strumenti operativi che consentano una adeguata rilevazione dei fatti gestionali. La costruzione della base dei dati, da cui sviluppare il controllo interno, costituisce, infatti, un primo necessario passaggio.

Dalle risposte ricevute, l'accesso al sistema è protetto attraverso l'utilizzo di un codice di accesso ed una password personalizzata per utente. Inoltre, il sistema informativo utilizzato consente la tracciabilità dei dati ed esistono procedure di backup e recovery dei dati opportunamente pianificate.

Q20 Il sistema informativo consente la tracciabilità dei dati?



Lo sviluppo tecnologico e l'avvento delle reti telematiche costituiscono la "cornice" entro la quale possono essere collocati i futuri sviluppi del sistema dei controlli interni negli enti locali.

I comuni considerati dimostrano di aver acquisito la consapevolezza che l'informatizzazione e il collegamento in rete delle strutture pubbliche rappresentino uno strumento strategico per la maggiore funzionalità e modernizzazione dei pubblici poteri.

In un contesto di progressivo ridimensionamento delle forme di intervento pubblico diretto nell'economia e nel sociale, le amministrazioni si trovano a svolgere attività prevalentemente incentrate sull'utilizzo, e sul continuo trattamento, della risorsa

“informazione”.²³³

Da questo circuito, che consente lo scambio continuo di servizi e di informazioni tra le amministrazioni e tra queste e il mercato, possono derivare effetti significativi in termini di riduzione dei costi organizzativi, di semplificazione e snellimento delle procedure, di maggiore capacità di elaborazione e di analisi, di tempestività e di completezza delle informazioni.²³⁴

Infine, si riportano i soggetti che hanno compilato questi questionari. Si tratta di:

- 3 Direttore/Segretari Generali
- 1 vice Direttore/Segretari Generali
- 2 Responsabili di controllo di gestione;
- 1 Responsabile servizio di staff.

²³³ Natalini A. “L’esperienza dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche” MIPA-ISTAT, 2002.

²³⁴ Cfr. *idem*.

Conclusioni

La ricerca, tramite domande poste ai dirigenti comunali, ha voluto portare una fotografia dei controlli interni dell'ente Comune. Tramite il questionario si è cercato di capire quali sono i soggetti coinvolti nel controllo, le loro competenze e le strutture all'interno dell'ente che si occupano di tale attività. Si è evidenziato il mancato ricambio generazionale delle risorse umane, con le conseguenze che comporta. Per quanto riguarda i rischi, considerando che uno dei problemi gravi della pubblica amministrazione rimane la corruzione, il 28% dei Comuni (2 su 7) non svolge una mappatura dei rischi. Inoltre, in quasi tutti i comuni non viene adottato un modello per la progettazione e la valutazione del controllo interno. E da ultimo, il sistema informativo aziendale, come una risorsa ancora da sfruttare nella pubblica amministrazione.

Oltre a queste considerazioni ricavate tramite il questionario, altre sono emerse parlando con i soggetti che hanno compilato il questionario. Le considerazioni riguardano i seguenti punti:

1. *ridotta applicabilità del controllo strategico e di gestione*; se il controllo amministrativo-contabile è una realtà ben definita all'interno dei comuni, quello strategico e gestionale fanno ancora fatica a decollare. Per quanto riguarda il controllo di gestione non essendo una categoria omogenea e unitaria, comprende varietà di forme di controllo, che si traducono in mole di attività tecnica, perdendo così l'utilità del dato in una visione più allargata. Un'altra problematica, quando si parla di enti locali, è la valutazione dei costi "di produzione". Essendo che l'ente eroga servizi una valutazione dell'efficienza è difficile da attuare. Per quanto riguarda invece il controllo strategico, il controllo viene limitato agli obiettivi specifici, senza includere gli obiettivi strategici oppure quelli intermedi.
2. *Informatizzazione dell'ente*; come si è potuto osservare, gli enti riconoscono il valore degli strumenti informatici, sia come miglior controllo che come velocizzazione e efficienze delle attività. Nonostante ciò, considerando tutte le restrizioni di spending review dell'ultimo decennio, non hanno la possibilità di investire in tali strumenti.

3. *Visione di lungo periodo del controllo*; la programmazione politica tipicamente utilizzati in sede di pianificazione strategica, difficilmente vede oltre il proprio periodo del mandato, l'esempio è quello riguardo alle certificazioni di qualità/etica..

A più di venti anni di distanza, il panorama dei controlli delle pubbliche amministrazioni è cambiato: sono stati ridotti i controlli preventivi di legittimità della Corte dei conti, è stato sviluppato il controllo successivo di gestione, è stato rafforzato il controllo di regolarità amministrativo-contabile, sono state introdotte varie forme di controllo a livello territoriale.²³⁵ Eppure l'attuazione dei controlli interni, anche se sono passati anni, rimane piuttosto lenta. Il controllo continua ad essere sentito come un fatto meramente adempimentale.

I controlli interni, se impostati come una verifica ispettiva passiva o esclusivamente tesi a soddisfare l'adempimento normativo, sono autoreferenziali e non hanno alcuna utilità, non generano informazioni strategiche finalizzate a migliorare l'organizzazione dell'ente locale.

La cultura del controllo come guida per l'organizzazione deve essere ancora promossa con forza e consapevolezza, cercando di non cadere nella "trappola" dei controlli come verifica passiva. Bisogna cogliere le reali potenzialità che il controllo offre, in una logica di miglioramento continuo, anche per quanto riguarda l'etica e la corruzione.

²³⁵ D'Alterio E., "Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni" SNA e IRPA, Giugno 2013.

Il sistema dei controlli interni nei Comuni

1. Qual'è il numero totale dei dipendenti del Comune?

2. Il numero dei dipendenti impiegati nelle attività di controllo?

Controllo di regolarità
amm.va e contabile

Controllo di gestione

Internal Auditing

3. Da quanti anni la struttura di controllo è presente nell'Ente?

Con "**struttura si controllo**" si intende un organo aziendale dotato di autonomia e indipendenza, che svolge attività di vigilanza e controllo sull'assetto organizzativo dell'azienda e sui suoi processi.

Controllo di regolarità
amm.va e contabile

Controllo di gestione

Internal Audit

4. Nel caso in cui la struttura di Internal Auditing non è presente, quali potrebbero essere i motivi della sua mancanza?

5. Quali sono le competenze del personale impiegato nella funzione di controllo?

- Legale giuridico
- Informatica- Tecnologia
- Organizzativo gestionale
- Amministrativo contabile
- Altro (specificare)

6. Le mansioni/responsabilità dei dipendenti sono esposti in modo chiaro, comprensibile e per iscritto?

- Sì
- No
- Parzialmente (specificare)

7. Il Comune offre dei corsi di formazione per i dipendenti?

- Sì
- No
- Solo su richiesta del dipendente

8. Il Comune offre possibilità di progressione di carriera e crescita per i suddetti dipendenti?

- Sì
- No
- Solo tramite concorso pubblico

9. Quale modello viene preso in considerazione nella progettazione e valutazione del sistema di controllo interno?

- CoSO Report
- Linee guida INTOSAI
- Nessuna delle due
- Altro (specificare)

10. Viene svolta una mappatura e valutazione dei rischi?

- Sì
- No
- Parzialmente

11. Se la risposta precedente (D10) è affermativa, da quali soggetti viene svolta questa attività?

12. In linea con la Legge 241/1990, quali di questi modelli organizzativi sono già implementati nel Comune?

- Esistenza di sistemi di deleghe e responsabilità
- Esistenza di un codice di comportamento
- Esistenza di una mappa dei processi formalizzata nell'Ente
- Riconducibilità di ciascun processo ad un responsabile unico
- Presenza di indicatori per ciascun processo
- Esistenza di un Itar autorizzativo definito per tipologia di procedimenti

13. Tipologie di controllo che vengono svolte?

- Contabilità
- Processi operativi
- Informatica
- Conformità a leggi e regolamenti
- Attività di consulenza (valutazione dei rischi)
- Verifiche straordinarie
- Altro (specificare)

14. Secondo il D.Lgs. 150/2009 tutte le amministrazioni devono implementare un sistema che consenta la misurazione e valutazione della performance dell'organizzazione e degli individui che ne fanno parte. Come realizza il Comune questa valutazione di performance e da chi viene svolta?

15. E presente un "Organismo indipendente di valutazione" all'interno del Comune?

- Sì
- No
- N/A

16. Il budget è usato come uno strumento di controllo dei costi e ricavi?

- Sì
- No
- Parzialmente

17. Il Comune ha ottenuto certificazioni per il sistema di gestione della qualità (UNI EN ISO 9001) o certificazioni per l'aspetto etico (SA 8000)?

- Sì, entrambe
- UNI EN ISO 9001
- SA.8000
- Nessuna delle due
- Altre certificazioni (specificare)

18. Viene utilizzato un sistema informativo integrato e condiviso per la gestione delle attività finanziate?

- Sì
- No

19. L'accesso al sistema è protetto attraverso l'utilizzo di un codice di accesso ed una password personalizzata per utente?

- Sì
- No

20. Il sistema informativo consente la tranciabilità dei dati?

- Sì
- No
- Parzialmente

21. Esistono procedure di backup e recovery dei dati opportunamente pianificate?

- Sì
- No
- Non lo so

22. Qual'è ruolo ricopre all'interno dell'Ente?

- Direttore/Segretario Generale
- Vice Direttore/Segretario Generale
- Responsabile servizio Finanziario
- Altro (specificare)

Bibliografia

- Assonime, *Rapporti dei gruppi di lavoro della Giunta Assonime*, Giugno 2011.
- Arcari A.M., *“Origini ed evoluzione del controllo direzionale nella letteratura italiana e straniera”* Programmazione e controllo 2e, McGraw-Hill, 2014.
- Al-Zwyalif Inaam M., *“The Role of Internal Control in Enhancing Corporate Governance: Evidence from Jordan”* International Journal of Business and Management; Vol. 10, No. 7; 2015
- Alvaro S., D’Eramo D., Gasparri G., *Modelli di amministrazione e controllo nelle società quotate Aspetti comparatistici e linee evolutive*, Consob, 2015.
- Anselmi L., et al., *“Il declino del sistema dei controlli manageriali nelle pubbliche amministrazioni. Dal federalismo ai costi standard”* FrancoAngeli, 2014.
- Aucoin P., *“Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums”* Governance, vol. 3, no. 2, 1990.
- Arnone, M., Iliopoulos, E., *“La corruzione costa. Effetti economici, istituzionali e sociali”*, Milano, Vita e pensiero, 2005.
- Bergamin M. B., *Programmazione e controllo in un’ottica strategica*. Utet SpA, Torino, 1991.
- Beretta S., Pecchiari N., *“Analisi e valutazione del sistema di controllo interno, metodi e tecniche”*, Il Sole 24 Ore SpA, Milano, 2007.
- Benvenuto L. *“Il dirigente preposto nei rapporti con gli organi sociali”*, Assonime 2012.
- Bracci E., Vagnoni E., *“Sistemi di programmazione e controllo”*. Santarcangelo di Romagna (RN): Maggioli Editore, 2011.
- Bertini U., *“Il sistema d’azienda. Schema di analisi”*, Torino, Giappichelli, 1990,
- Boston J., *“Basic NPM Ideas and their Development”* The Ashgate Research Companion to New Public Management, Surrey 2011.
- Borgonovi E. *“I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazione”* Azienda pubblica n.1, 1988.
- Bottino G., *“Amministrazione e funzioni organizzativa”*, Milano, (Univ.Milano-Dip. giuridico-politico), 2008.
- Carnà R. *“L’economia delle aziende farmaceutiche. Caratteri strutturali, operativi e modelli di corporate governance”*, Giuffrè Editore, 2007
- Cafarotti R., Sassi P., *“Strumenti e metodi per la conduzione operativa della funzione Compliance”*, in Il Rischio di Reputazione e di non Conformità, Roma, Bancaria Editrice, Banca e Mercati n. 209.
- Collecchio M. *“Il sistema dei controlli interni e della misurazione di performance”* Pubblicato in Agenda dei Comuni, 2013, Ed. Caparrini - capitolo 45.

Dittmeier Carolyn A., *Internal Auditing. Chiave per la corporate governance*. Egea Edizioni, Milano, Marzo 2007.

Dunleavy P. et al. *"New Public Management Is Dead -Long Live Digital- Era Governance"*, Journal of Public Administration Research and Theory, vol. 16 no. 3, 2006.

Di Polito, S., Robiati, A., Rossi, R., *"C'è chi dice no. Come i cittadini possono risanare lo Stato"*, Fano, Chiarelettere, 2013.

David D, Lepore V., *"La legge anticorruzione: novità e limiti applicativi negli enti locali"*, Rivista Amministrazione in cammino, 2014

Davigo, P., *"La corruzione in Italia. Percezione sociale e controllo penale"*, Bari, Laterza, 2007.

D'Alterio E., *"Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni"* SNA e IRPA, Giugno 2013.

Fontana F., *"Il sistema organizzativo aziendale"* FrancoAngeli, 1993.

Foschi S., *Il piano esecutivo di gestione e il piano dettagliato degli obiettivi*, Santarcangelo di Romagna, 2004.

Gasparri G. *"I controlli interni nelle società quotate. Gli assetti della disciplina italiana e i problemi aperti"*, Quaderni giuridici. Consob. 2013.

Grossi G., Reichard C., *"Municipal Coporatization in Germany and Italy, Public Management Review"*, vol. 10, no. 5, 2008.

Grandis F. *"La revisione economico-finanziaria pubblica"*, FrancoAngeli, Milano, 2011.

Haimes Y.Y., *"Risk Modeling, Assessment, and Management"*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2004,

Hood C. *"New Public Management"*, in *International Encyclopaedia of Social and Behavioral Sciences*, Oxford 2001.

Hood, C. *"Public Management: The Word, The Movement, The Science"*, The Oxford Handbook of Public Management, Oxford University Press. Oxford 2005.

Hood C., *"The NPM in the 1980s: Variations on a Theme, Accounting, Organizations and Society"*, Vol. 20, no. 2, 1995.

Hood C., *"Public Management for All Seasons"*, Public Administration, Vol. 6, 1991.

Irrera M., *"Diritto del governo delle imprese"* G. Giampichelli Editore, Torino, 2016.

Jorgensen T. B., Andersen L. B. *"An Afternath of NPM: Regained Relevance of Public Values and Public Service Motivation in Tom Christensen and Per Laegreid"*, The Ashgate Research Companion to New Public Management, Surrey 2011, Ashgate.

Lazzari, V., *"Corporate governance: fondamenti, aspetti controversi e prospettive future"*, Economia & Management, 2001.

Mauro F., *"Alcuni principi di controllo interno, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale"*, n. 3 e 4, 1984.

Magliaro, A., *"Il diritto penale fra norma e società"*, Milano, Giuffrè, 2009.

Mangiameli S., *“Riassetto dell’amministrazione locale, regionale e statale tra nuove competenze legislative, autonomie normative ed esigenze di concertazione”*, in AA.VV., *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma,

Meola A., *“Il ruolo del segretario nell’ambito dei nuovi controlli interni negli enti locali”*. *Azienditalia, il Personale*, 3/2013

Modugno G. *Il sistema informativo per il controllo di gestione dell’ente locale*, Milano 2001,

Natalini A. *“L’esperienza dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche”* MIPA-ISTAT, 2002.

Onori A., *“Gli organi di controllo aziendale. I rapporti di collaborazione del “Sistema di controllo interno””* Fondazione Nazionale dei Commercialisti, settembre 2016.

Pesenato A., Barbacovi S., *“OdV, Revisore Legale, Collegio Sindacale: attori di un sistema integrato di controlli”*, *Revista Amministrazione e Finanza*, 12/2012.

Pollitt C., Bouckaert G.: *“Public Management Reform: A Comparative Analysis”* (2nd edition), Oxford University Press. Oxford 2011.

Pollitt C., *“Managerialism and the Public Service: Cuts or Cultural Changes in the 1990s”* 2nd ed., Blackwell, Oxford 1993,

Persiani N., *“Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione”* FrancoAngeli, Milano, 2002.

Peta A., *“I controlli interni della Pubblica amministrazione: criticità e prospettive evolutive”* Banca D’Italia, febbraio 2016.

Pecchiari N., Beretta S., *“Analisi e valutazione del sistema di controllo interno”*, *Metodi e tecniche*, Milano, 2015.

Penelope, N., *“Soldi rubati”*, Milano, Ponte delle Grazie, 2011

Petronio F., *“I controlli interni nelle amministrazioni locali”*, in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 2012,

Suttel E, Hunziker S. Grab. H. Ferrari D. *“Guida al SCI, Sistema di controllo interno per ONP finanziate dallo Stato”* Haupt,

Staderini F., *“Diritto degli enti locali”*, Padova, 1999,

Schlitzer E. F., Baldanza A., *“Il controllo di regolarità amministrativa e contabile”*, in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 2012,

Tonello M., *Corporate governance e tutela del risparmio*, in *Tratt. di dir. comm. e di dir. pubblico dell’economia*, diretto da Galgano, XXXV, Padova, 2006,

Truini A., *“Federalismo e regionalismo in Italia e in Europa – Centro e periferie a confronto – Il processo autonomistico in Italia dall’unità a oggi”*, vol. II, Padova, 2003,

Vannucci, A. *“Un nuovo paradigma contro la corruzione”*, *La rivista Il Mulino*, 3/12, 2012.

Vipiana P. P. M., *“Osservazioni sul cosiddetto federalismo amministrativo nella sua evoluzione e nei suoi sviluppi, in Istituzioni del Federalismo”, Rivista di studi giuridici e politici, n.° 2/2011*

Vandelli L., *“Ordinamento delle autonomie locali: 1990-2000 dieci anni di riforme. Commento alla legge 8 giugno 1990”, n. 142 , Rimini, 2000*

Zanobini, G., *“L’organizzazione amministrativa”, Milano, 2013.*

Sitografia

www.borsaitaliana.it

www.coso.org.

www.edison.it

www.brocardi.it

www.assonime.it

www.asfim.org

www.global.theiia.org

www.aiiaweb.it

www.isaca.org

www.forumpa.it

www.innovazionepubblica.it