

RIFORMARE LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE PARTENDO DAI CONTROLLI INTERNI

DOTT.SSA MARTINA CANTAFIA
ASSOCIATE LINK AUDIT SRL



Sommario

Introduzione	2
1. L’AUDITING E L’INTERNAL AUDITING: DEFINIZIONI E DIFFERENZE.....	3
L’evoluzione dell’attività d’ <i>internal auditing</i> nel tempo.....	5
I pilastri del tempio dell’ <i>auditing</i>	6
La codifica dei principi di riferimento (<i>standard procedures</i>).....	6
La codifica delle procedure di controllo (<i>audit standard</i>)	7
Il profilo professionale e personale dell’auditor.....	7
L’esistenza di una Authority che funga da organo di vigilanza	8
2. LA NECESSITÀ DEI CONTROLLI INTERNI NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: PREMESSA	9
Controllo burocratico e controllo manageriale nella Pubblica Amministrazione	10
Rischi significativi della Pubblica Amministrazione: Matrice Rischi Controlli	12
Criticità del sistema di controllo nell’amministrazione pubblica.....	13
3. IL RUOLO DELL’INTERNAL AUDITING NEL SETTORE PUBBLICO: NEW PUBLIC MANAGEMENT	14
I framework internazionali e gli standard	16
Evoluzione dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione in Italia.....	17
I sistemi di controllo interno integrato.....	18
Aspetti caratterizzanti della figura <i>Internal Audit</i>	21
L’importanza della <i>combined assurance</i>	23
4. CHIAVE DI VOLTA: “IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO”	24
Co.SO report	25
Sistema informativo e sistema informatico come soluzione.....	28

Introduzione

L'odierno contesto sociale è caratterizzato da una sempre maggiore complessità e da una forte variabilità inoltre, la globalizzazione sempre più spinta ha posto le Pubbliche Amministrazioni di fronte a nuove realtà. Per troppo tempo, infatti, si è considerato l'ente pubblico come un sinonimo di burocrazia, lentezza e cavillosità nei confronti del cittadino.

Lo stesso Sabino Cassese, uno dei maggiori esperti di amministrazione pubblica disse: *“I controlli interni nella pubblica amministrazione catturano i moscerini e lasciano passare gli avvoltoi”*¹. Espressione forse un po' amara, ma efficace per raccontare la burocrazia in materia di controlli.

Da circa quaranta anni si parla di controlli interni nella pubblica amministrazione, controlli che vengono inseriti per norma invece che per esigenza.

Prendendo consapevolezza di tale scenario, questo articolo pone particolare attenzione sull'importanza strategica della funzione *Internal Auditing*, partendo da una prima definizione di *auditing* in generale, passando poi ad una distinzione tra la funzione di *external* ed *internal auditing*.

Se questo concetto è stato ormai assimilato nel settore privato, purtroppo nel settore pubblico, c'è ancora tanta confusione in merito a tale distinzione. Questo forse, in parte spiega il ritardo della funzione *Internal Auditing* nel settore pubblico italiano che tende a muoversi sempre seguendo la norma, e mai seguendo le esigenze operative. Pertanto, nel presente lavoro si sono analizzati gli orientamenti che emergono nella complessa materia dei controlli interni nelle Amministrazioni Pubbliche.

L'articolo nella sua trattazione ha inizio con un esame generale del contesto dei controlli interni, analizzandone le interazioni con il *risk management* e la *corporate governance*, identificando chi sono gli “attori” del sistema di controllo interno, nel cuore del trattato si passa poi ad esaminare il ruolo dell'*Internal Auditing* nel settore pubblico ed in conclusione si cerca di dare delle risposte, le quali vanno ricercate non tanto nelle nuove proposte avanzate da chi nella Pubbliche Amministrazione ci lavora, né tanto meno introducendo nuovi controlli, ma bensì si deve cercare di far funzionare ed armonizzare quelli che già esistono.

In chiusura attraverso questo enunciato si vuole avanzare e sottolineare la necessità di dover porre particolare attenzione a soluzioni quali: l'importanza dell'ausilio di un sistema informativo a trecentosessanta gradi, inteso come flusso di trasmissione e comunicazione d'informazioni e di un sistema informatico, il quale potrebbe rappresentare la chiave di volta per neutralizzare una dirigenza che appare il più delle volte negligente.

¹Cfr. L. Hinna, *nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020

1. L'AUDITING E L'INTERNAL AUDITING: DEFINIZIONI E DIFFERENZE

L'etimologia della parola *auditing* deriva dalla parola latina *audire* (ascoltare). Auditore era il nome con cui già nel Granducato di Toscana erano indicati i giudici di tribunale, i quali, chiamavano Auditorium la Corte di Giustizia. Se vogliamo pensarci la parola *Auditorium* ha conservato anche oggi il significato del luogo nel quale ci si reca per ascoltare qualche cosa – oggi prevalentemente musica. *Auditor*, quindi è colui che ascolta mentre con il termine *auditing* ci riferiamo alla funzione dell'ascoltatore e di colui che giudica. Questa definizione però sembra ancora assai lontana dal concetto di verifica e di controllo aziendale, per cui vale la pena tornare un po' indietro nel tempo attraverso alcuni cenni storici.

I primi riferimenti al termine *auditing* li ritroviamo nell'Inghilterra del 1300, nella quale veniva citato un "*Auditor dell'Erario*" (*auditor of the Exchequer*), ovvero un pubblico ufficiale incaricato di controllare la spesa pubblica.

In seguito, sotto il regno di Elisabetta I, nel 1559, furono istituiti gli *Auditor* dei Prestiti dello Stato (*auditor of Imprest*), responsabili fondamentalmente del controllo dei pagamenti all'erario, sostituiti poi nel 1780 dai Commissari per l'*auditing* della Spesa Pubblica.

Ecco come questa parola in esame, con il tempo tende ad avvicinarsi al suo uso corrente: intendendo per *auditor*, colui che controlla e verifica e per *auditing* la funzione di controllo². In funzione del termine *auditing*, sono diversi i sinonimi normalmente utilizzati, il più comune fra questi è "*revisione*". Anche questa parola deriva dal latino *recidere*, e il suo significato è rivedere, vedere di nuovo.

Con l'espressione "*revisione*" intendiamo: esame, o circostanziato esame, effettuato allo scopo di controllare e verificare l'esistenza di errori, difetti e imperfezioni apportando eventuali correzioni o modifiche.³

Se si pensa alla revisione dei bilanci aziendali, che è uno dei principali settori di utilizzo dell'*auditing*, questa definizione calza a pennello, ma ovviamente l'oggetto può essere il più diverso.

La cosa interessante è che la definizione proposta colga perfettamente l'idea del processo: "*operazione di controllo e di mantenimento, anche periodica, necessaria ad assicurare un soddisfacente livello di funzionamento di un sistema*"⁴.

Un'altra espressione spesso usata come sinonimo è la parola "*monitoraggio*" che questa volta deriva dalla parola inglese *monitor* o *monitoring*, con il quale si sottintende un controllo costante e sistematico dell'andamento di una situazione o di un processo, economico, sociale o politico.

È anche interessante ricordare che allo stesso tempo la parola *monitoraggio* derivi dal termine latino *monitor*, con il quale si faceva riferimento al sorvegliante degli schiavi nei lavori agricoli, dunque un soggetto, in questo caso esterno che garantiva un controllo⁵.

Infine, è bene citare altri due sinonimi ricorrenti di *auditing*, ovvero "*controllo*" e "*verifica*". Calando queste definizioni nel contesto economico ed aziendale, quindi si può parlare di verifica, controllo, revisione, *monitoraggio* o più genericamente di attività di *auditing aziendale*.

Parlando di attività di *auditing*, nello specifico, bisogna chiarire che il soggetto che svolge la medesima attività, a seconda del rapporto giuridico e del differente grado di indipendenza che assume rispetto alla struttura organizzativa oggetto di verifica, può essere un *auditor interno* o un *auditor esterno*.

Da qui appare chiaro esserci una distinzione tra *internal auditing* ed *external auditing*, per cui la revisione interna, comunemente definita funzione di "*internal auditing*" è un'attività svolta da soggetti interni all'azienda, ma esterni rispetto alla funzione o all'area oggetto di verifica e controllo⁶. Tale funzione deve garantire il *top management* dall'azienda sul buon funzionamento della stessa.

²Un sistema di controllo, presente nei vari livelli di gestione, indipendenti o interdipendenti che siano, costituisce parte integrante delle attività e delle operazioni e serve a garantire che le stesse operazioni siano condotte in modo efficiente ed efficace.

³Cfr .L. Hinna, *nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020

⁴*Ibidem*, p.5

⁵*Ibidem*, p.6

⁶È condizione necessaria che il soggetto sia terzo rispetto alle verifiche e all'oggetto di controllo, in modo da poter formulare valutazioni imparziali, senza vincoli di alcun genere nei confronti delle altre funzioni aziendali.

La funzione di *auditing esterna*, invece, è quella svolta dal soggetto terzo indipendente, e deve garantire ai terzi l'affidabilità della gestione in una particolare area; può essere prevista per legge o richiesta volontariamente dalle aziende per le finalità più diverse ed il soggetto che svolge a sua volta questo tipo di controllo può essere un soggetto pubblico o privato o del non profit.

Esiste una forte correlazione tra l'*internal* e l'*external auditing*; la prima è un requisito qualificante dell'affidabilità del sistema dei controlli interni, sul quale la funzione *external auditing* dovrebbe far conto per il proprio lavoro.

Questo è un concetto importantissimo che ormai da anni è stato assimilato nel settore privato, purtroppo invece nel settore pubblico esiste ancora molta confusione sulla distinzione tra interno ed esterno e sul carattere dell'indipendenza, settore nel quale le varie tipologie di controllo interno non sono ancora a sistema ma solo semplicemente a sommatoria.

Ciò che si può affermare quindi, è che la domanda d'*internal auditing* è funzione della combinazione di due elementi: da un lato la pressione creata dalla funzione *external auditing* e dall'altro dalla presenza dei rischi da gestire e legati alle esigenze operative. Questo spiega in parte, il ritardo della funzione *internal auditing* nel settore pubblico italiano che tende a muoversi sempre seguendo la norma, e mai seguendo le esigenze operative.

Da qui varrebbe la pena riflettere sull'opportunità o meno di un disegno normativo che "costringa" le amministrazioni pubbliche ad istituire la funzione *internal auditing*.

L'attività di *auditing* in generale nasce con l'obiettivo di dare *assurance*(assicurazione)⁷ agli *stakeholder*, e per questo motivo *internal* ed *externa auditing* si basano su principi di revisione nazionali ed internazionali.

Nel caso specifico, l'*external auditing* fa riferimento agli ISA Italia (*International Standard on Auditing*). I principi di revisione ISA Italia sono obbligatori dal 1 Gennaio 2015, a seguito della determina della Ragioneria Generale dello Stato del 23 Dicembre 2015 con le integrazioni previste dal MEF, e sono stati elaborati di concerto dall'Associazione italiana

Revisori Contabili (di seguito anche "Assirevi") , dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (di seguito anche "CNDCEC"), dall'Istituto Nazionale Revisori Legali (di seguito anche "INRL") e da CONSOB, ai sensi dell'artt.11e 12 del d.lgs. 39/2010.

I principi sono costituiti da:

- 34 principi di revisione ISA Italia, oltre al principio sulla qualità-ISCQ1. Si tratta di rielaborazione degli ISA in versione "*Clarified 2009*" emanati dalla IAASB e tradotti in lingua italiana con l'autorizzazione del IFAC.
- 2 principi di revisione nazionale predisposti per osservare le disposizioni normative italiane che riguardano:
 - ISA Italia 250/b- Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale.
 - ISA Italia 720/b- Le responsabilità del revisore relativamente all'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione col bilancio.

Importanti novità sono inoltre incluse nei principi dal 700 al 710 concernenti la relazione finale sul bilancio completamente ristrutturata.

L'*internal auditing*, invece, fa riferimento ai principi di revisione internazionale emessi dall'*International Auditing and Assurance Standards Board* ("IAASB") e sono suddivisi così come segue:

- revisione legale del bilancio (*assurance*);
- revisione limitata (*review*);
- altri incarichi di attestazione (*related services*);
- controllo di qualità della revisione.

Il quadro sistemico delle attività di *assurance* previste dello IAASB suddivide servizi resi in revisione completa o limitata delle informazioni finanziarie storiche (*Audit and Review of Istorical Financial Information*) in cui sono riferibili:

- *International Standards on Auditing*– ISA;
- *International Standard on Review Engagement* – ISRE;
- i relativi documenti interpretativi – IAPS e IREP e servizi di *assurance* diversi dalla

⁷Il fine è quello di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori, diversi dal soggetto responsabile, sul fatto che il

risultato della valutazione o della misurazione dell'oggetto dell'incarico sia conforme a determinati criteri di riferimento.

revisione completa o limitata dalle informazioni finanziarie storiche (*odit and review of istorical fanancial information*).

L'evoluzione dell'attività d'*internal auditing* nel tempo

L'attività di *internal auditing* ha registrato evoluzioni interessanti che aiutano a spiegare l'attuale situazione nel comparto pubblico e pertanto vale la pena recuperarne la storia per farne tesoro in un momento in cui si attende una grande evoluzione proprio nel contesto pubblico italiano:

- Il 1941, anno in cui a New York viene fondato l'Institute of *Internal Auditors* (IIA).
- Il 1972, anno in cui, circa 30 anni dopo, viene costituita a Milano l'associazione italiana *Internal Auditors* (AIIA).

A partire da quelle date, negli Stati Uniti prima e negli altri paesi poi, Italia inclusa, si cominciano a codificare i contenuti, le metodologie e gli obbiettivi della funzione *Internal Auditing*.

Sono diverse le definizioni che sono state date della revisione interna nel corso degli anni dall'*Institute of Internal Auditors* (IIA).

La prima definizione risale al 1947 e considera l'*Internal Auditing* come un'attività rivolta principalmente all'osservazione ed alla valutazione dei problemi aziendali, aventi natura contabile e finanziaria.

La funzione di revisione interna ha un ruolo di interfaccia con la funzione di revisione esterna, svolgendo ex ante le stesse verifiche che il revisore esterno realizza ex post, al fine di limitare il verificarsi di possibili errori, e quindi, limitare in qualche misura l'intervento dei revisori esterni. È chiaro che questa definizione risente delle origini dell'attività d'*Internal Auditing*: nasce come interfaccia della revisione contabile esterna.

(*financial external auditing*) ed è quindi logico che focalizzi l'attenzione sugli aspetti contabili e di bilancio.

Nel 1957 viene elaborata una seconda definizione dall'organizzazione internazionale degli *Internal Auditors*. In questa nuova formulazione l'attività di revisione interna, autonomamente operante nell'ambito dell'impresa, ha l'incarico di esaminare la contabilità, le operazioni finanziarie e le altre attività dell'impresa stessa. Le finalità delle

funzioni di *Internal Auditing*, quindi, diventano più ampie, ricomprendendo l'accertamento delle condizioni di efficienza nello svolgimento della gestione e di aderenza alle politiche ed agli obiettivi, con riguardo a tutte le funzioni aziendali. Il revisore interno non è più, quindi, un ispettore che deve accertare esclusivamente il rispetto dei controlli di regolarità formale, ma può estendere le sue verifiche alla valutazione dell'efficacia e dell'efficienza delle operazioni aziendali, anche se con riferimento agli aspetti contabili e finanziari. Questo passaggio inevitabilmente corrisponde ad un'importante evoluzione della funzione.

Successivamente, nel 1971, l'IIA conia un'altra definizione di *internal auditing* più vicina alla complessità delle moderne realtà aziendali. Essa è definita come:

*una funzione autonoma di esame ed analisi, svolta ad utilità dell'Alta Direzione, per la valutazione dell'insieme delle funzioni amministrative e gestionali dell'impresa*⁸.

Si tratta di una funzione avente il fine di garantire all'Alta Direzione l'affidabilità del sistema informativo attraverso il riscontro delle condizioni di efficacia e di efficienza del sistema di controllo interno.

Per la prima volta si parla di "funzione utile per l'Alta Direzione" e quest'evoluzione coinvolge anche il profilo organizzativo della funzione attraverso un nuovo riposizionamento nell'organigramma ideale: la funzione di *internal auditing* migra da posizione di staff della Direzione Amministrativa ad una posizione di staff della Direzione Generale.

La più recente definizione d'*internal auditing* è stata pubblicata nel 1994 :

*"L'Internal Auditing è una funzione di verifica indipendente operante all'interno e al servizio di una organizzazione istituita con la finalità di esaminarne e valutarne le attività. Il suo obiettivo è quello di prestare assistenza a tutti i componenti dell'organizzazione, per consentire loro di adempiere efficacemente alle loro responsabilità."*⁹

A tal fine l'*Internal Auditing* fornisce loro analisi, valutazioni, raccomandazioni e

⁸Cfr .L. Hinna, *nelle pubbliche amministrazioni* ,Maggioli Editore,2020,p.9

⁹Ibidem, p.10

qualificati commenti relativi alle attività esaminate. Tra i suoi obiettivi è inclusa la promozione di un controllo efficace e a costi ragionevoli.

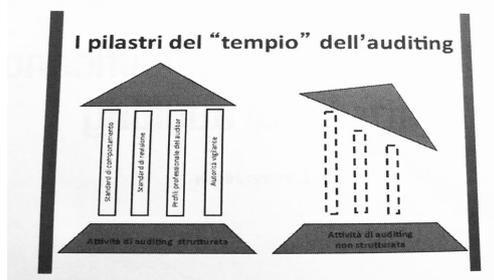
In estrema sintesi le tappe dell'evoluzione della funzione *Internal Auditing* nel tempo possono essere così sintetizzate:

- revisione interna contabile amministrativa (*financial auditing*);
- revisione interna gestionale (*operational auditing*);
- revisione interna direzionale (*management auditing*).

I pilastri del tempio dell'*auditing*

L'attività di *auditing*, come già detto, persegue l'obiettivo di garantire l'efficienza di un processo o di un prodotto. Pertanto, se l'*auditing* è esterno significa che sono gli stakeholder esterni all'azienda ad essere garantiti, dove per tali si intendono sia i portatori di diritti che i portatori di interessi, invece se l'attività di *auditing* è interna ad essere garantiti sono la stessa azienda ed il suo management. Ciò significa che qualsiasi tipologia di *auditing* può essere più o meno strutturata, pertanto potranno essere presenti i quattro elementi fondamentali su cui si poggia qualsiasi attività di *auditing*, i cosiddetti pilastri "del tempio dell'audit" (si veda la figura che segue¹⁰) i quali sono:

- La codifica dei principi di riferimento (*standard procedures*),
- La codifica delle procedure di controllo (*audit standard*),
- La qualifica professionale,
- L'esistenza di un Authority che funga da vigilanza



10

È facile, a questo punto, comprendere che la qualità dell'attività di *auditing*, intesa come livello di strutturazione, dipende dalla maggiore o minore definizione di questi elementi qualificanti e si può affermare che il livello di strutturazione dei vari tipi di revisione varia nell'ambito della stessa tipologia di revisione da paese a paese e si differenzia anche tra le varie tipologie di *auditing*.

L'attività di *auditing* interna, ad esempio, è normalmente meno strutturata rispetto a quella esterna, e soprattutto l'*internal auditing* nel settore pubblico è ancora meno strutturato rispetto a quello delle aziende private.

È opportuno a questo punto passare in rassegna sinteticamente i singoli elementi che qualificano l'attività di *auditing*.

La codifica dei principi di riferimento (*standard procedures*)

Con l'espressione "principi di riferimento" intendiamo la codifica dei comportamenti "corretti" che una organizzazione deve tenere conto nella gestione di una particolare area. Tali standard di comportamento sono detti *standard procedures*, e possono essere previsti dalla prassi o dalla norma oppure raccolti in procedure formali o lasciati alla semplice tradizione; il tutto dipende sia dal contesto giuridico, infatti nei paesi di *common law*, ad esempio, si farà più riferimento alla prassi, mentre nei paesi di *civil law* si farà riferimento a norme, ma dipenderà anche dalla materia che si tratta e dal contesto aziendale.

Alcune aree gestionali, infatti, sono più strutturate di altre e non vi è dubbio che una piccola azienda abbia procedure interne meno formalizzate rispetto ad una grande azienda o una multinazionale.

Gli standard dei quali si sta parlando sono:

- "standard generalmente accettati e riconosciuti" nel vero senso della parola, poiché si possono riferire anche ad aree ed attività che non sono regolamentate da norme, ma da prassi più o meno consolidate;
- Oppure sono vere e proprie norme giuridiche pressanti (ad esempio il Codice

¹⁰Cfr. L. Hinna, W.F. Messier Jr, *Auditing, fondamentali di revisione contabile*, McGraw-Hill, 2007, p.29 e ss.

civile in Italia per il bilancio di esercizio, le norme della sicurezza sul lavoro ecc.)

Nell'ambito dell'*auditing* del settore pubblico è il diritto amministrativo, erroneamente considerato come l'equivalente di procedure operative, il quale regola tutto il funzionamento interno aziendale e le procedure, e quando sono codificate sono fortemente intrise di quel diritto, il che crea ovvi problemi di aggiornamento delle stesse. Infatti, se una procedura interna può essere aggiornata velocemente con un ordine di servizio, una modifica normativa richiede tempi assai più lunghi. La conseguenza è che se le procedure che regolano il comportamento non sono aggiornate, si rischia con l'attività di *auditing* di controllare comportamenti superati e non allineati alle esigenze reali: così si finisce per controllare la burocrazia, proprio quell'elemento che invece l'*internal auditing* dovrebbe contrastare.

La codifica delle procedure di controllo (audit standard)

L'obiettivo dell'attività di *auditing* è quello di eliminare la soggettività, sopprimendo atteggiamenti discrezionali e autoreferenti, e per ottenere ciò bisogna fissare standard di comportamento nel controllo. Dunque, è facile comprendere a questo punto, quanto sia necessario per chi svolge l'attività di controllo, sia esterna che interna, affidarsi a standard riconosciuti (*audit standard*), che consentano la verifica da parte dei soggetti chiamati a questa funzione in maniera oggettiva ed il meno personalizzata possibile. Chiaramente tali *audit standard* rappresentano delle linee guida per il professionista e si rifanno quasi sempre nella loro parte introduttiva a principi generali di comportamento e di controllo (programmazione di lavoro, attenzione all'evidenza documentale, professionalità del revisore ecc.), invece raramente sono fissati per norma.

In materia di *Internal Auditing* un ruolo determinante lo ha svolto e lo sta svolgendo l'AIIA, l'Associazione italiana *internal auditing*, che recentemente ha anche creato gruppi di lavoro specifici per il settore pubblico.

Il profilo professionale e personale dell'auditor

Da quanto fino ad ora illustrato si comprende come l'attività abbia un forte contenuto tecnico

e professionale e non possa essere improvvisata, pertanto bisogna attenersi a dei principali standard professionali che sono richiesti per lo svolgimento dell'attività di *auditing* interna, nonostante in questo stesso settore si siano inseriti nel tempo alcuni soggetti senza particolare preparazione. Ciò che va sottolineato è che tali standard non si discostano molto dagli standard della revisione esterna e trovano applicazione concreta un po' in ogni area gestionale. Gli standard professionali per i revisori interni sono stati definiti dall'IIA (*Institute of Internal Auditors*) statunitense e sono stati recepiti anche dall'Associazione degli *internal auditors* italiani (AIIA).

Come tutti gli standard si tratta di linee guida abbastanza generali che tendono ad inquadrare l'attività ed alle quali i professionisti dell'*auditing* debbono necessariamente far riferimento.

Gli standard riguardano prevalentemente la sfera delle caratteristiche personali e toccano temi quali:

- Indipendenza,
- Obiettività,
- Competenza professionale.

Principali norme di riferimento

D.lgs. 39/2010	
Art. 10	Indipendenza e obiettività
Art. 10-bis	Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza
Art. 10-ter	Organizzazione interna
Art. 17	Indipendenza
Reg. 537/2014/UE	
Art. 6	Preparazione alla revisione legale dei conti e valutazione dei rischi per l'indipendenza

In Italia l'indipendenza del revisore è disciplinata dagli artt.10,10-bis,10-ter e 17 del d.lgs. 39/2010, dagli artt.4, 5 e 17 del Reg. 537/2014/UE e dal principio di revisione ISA Italia 200 "*Obiettivi generali del revisore indipendente della revisione legale in conformità ai principi di revisione internazionali*". L'art.10 del d.lgs. 39/2010 prevede innanzitutto che il revisore e la società di revisione, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, **devono essere indipendenti dalla società revisionata e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo**

decisionale¹¹. Il revisore si dovrà astenere dall'effettuare la revisione di una società quando sussistano dei rischi di :

- Auto-riesame;
- Di interesse personale;
- Esercizio del patrocinio legale;
- Familiarità;
- Minaccia di intimidazione;
- Relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra il revisore e la società revisionata o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale.

Nell'effettuazione delle verifiche è infatti necessario che gli *internal auditor*, siano indipendenti – sia formalmente che di “pensiero” – in modo da poter formulare valutazioni imparziali, senza vincoli di alcun genere nei confronti delle altre funzioni aziendali. In effetti il problema è sostanziale, non solo formale e si riassume nel concetto che “*se il revisore non è indipendente, a nulla vale ciò che egli ha fatto o farà, perché non è credibile*”.¹² Anche l'obiettività è un atteggiamento mentale che l'auditor deve mantenere nell'esecuzione del proprio lavoro; egli infatti non deve essere messo nelle condizioni in cui non si senta in grado di poter esprimere un giudizio professionale obiettivo (indipendenza culturale). Il concetto di indipendenza ed obiettività, sono dunque, strettamente collegati, in quanto l'indipendenza garantisce meglio l'obiettività e per questo l'assegnazione dei compiti deve essere tale da evitare condizionamenti o possibili conflitti di interesse. Gli incarichi assegnati, dovrebbero essere impartiti in modo da garantire una periodica rotazione tra gli *auditor*, che non devono assumere responsabilità operative.

Per ciò che riguarda la competenza professionale è necessario che l'auditor svolga verifiche con la capacità e la diligenza derivanti da un'adeguata formazione tecnica e culturale. Ciò implica chiaramente che il personale, che svolge tale funzione, deve essere

qualificato ed avere conoscenza ed esperienza oltre che competenza nelle varie discipline necessarie allo svolgimento.

Per chi ha la responsabilità finale dell'attività di *auditing*, formazione e preparazione non adeguate possono essere equiparate, al dolo e alla colpa grave con tutto ciò che questo comporta sotto il profilo della responsabilità penale e di quella civile.

Nell'ambito della *governance* della funzione il responsabile deve garantire un'adeguata supervisione¹³ del lavoro che inizia con una attenta pianificazione dell'attività e termina con la revisione delle carte di lavoro per l'emissione della relazione finale.

I compiti assegnati al singolo *auditor*, invece, sono legati all'impegno ad operare in conformità con gli standard professionali di comportamento, che sono ispirati ai normali requisiti di onestà, obiettività, diligenza e lealtà ai quali gli *auditor* debbono conformarsi.

L'esistenza di una Authority che funga da organo di vigilanza

L'ultimo pilastro del “tempio dell'audit” che qualifica la professione è l'esistenza di un Authority che funga da organo di vigilanza e che abbia come obiettivo l'emanazione e l'aggiornamento degli standard di *auditing*, nonché il controllo dei comportamenti dei soggetti che svolgono l'attività di *auditing* e che gestisca il sistema di abilitazione attraverso la verifica dell'esistenza dei requisiti professionali richiesti. È ovvio che tutti questi elementi necessitano di un coordinamento e di un monitoraggio continuo; una sorta di *auditing* della funzione *auditing*. I compiti dell'Authority, quindi, che può essere un ordine professionale, un organismo pubblico o semplicemente un'associazione di *professional* possono essere così sintetizzati:

- codifica le regole di comportamento per svolgere la funzione di controllo (*audit standard*);
- supervisiona l'operato e la qualità dei professionisti o per norma o su base volontaria;

¹¹ I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali – congiuntamente al MEF e al Consob- e adottati dal MEF sentita la Consob. A tal fine, il MEF sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessanti, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

¹² Cfr. R.Bauer, *La revisione legale tecniche e procedure*, Maggioli Editore, p.137

¹³ Per supervisione si intende fornire adeguate direttive ai collaboratori, approvare il programma di lavoro, verificare che tale programma venga completato, accertare che gli obiettivi della verifica vengano esattamente raggiunti.

- tiene aggiornati gli eventuali albi professionali e gestisce i processi di accreditamento;
- svolge controlli di qualità sulla corretta applicazione delle procedure di *auditing* previste nelle varie aree;
- interviene con decisione in situazioni non corrette o qualitativamente scadenti anche con cancellazione da eventuali albi e ritiro dell'accreditamento quando previsto;
- armonizza gli standard nazionali con quelli a livello internazionale mantenendo e sviluppando rapporti di collaborazione e di studio.

In conclusione, vediamo come gli elementi che qualificano l'attività di *auditing* come attività professionale non sono pochi e sono tra loro tutti correlati.

2. LA NECESSITÀ DEI CONTROLLI INTERNI NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: PREMESSA

Lo Stato può essere considerato come un grande sistema, costituito a sua volta da un insieme di sistemi quali: il sistema delle decisioni (l'anticipazione dei bisogni attraverso previsioni), il sistema di gestione (l'insieme delle operazioni che caratterizzano l'andamento dell'azienda pubblica), il sistema di spesa (gli strumenti di gestione delle risorse economiche), il sistema delle informazioni (qualsiasi fatto e dato di osservazione e percezione della realtà che completa la conoscenza) e il sistema del controllo (ovvero come colmare lo scostamento tra quello che si crede raggiungibile e quello che realmente accade) che interagiscono e si influenzano tra di loro e che determinano l'andamento del sistema Stato inteso come grande azienda pubblica.¹⁴

A questo punto appare chiaro il fatto che ogni Pubblica Amministrazione debba richiedere l'ausilio di un'attività indipendente di *audit* che fornisca servizi di *assurance* e consulenza, partendo dall'attestazione finanziaria e arrivando a quantificare l'efficienza operativa e funzionale, utilizzando servizi di *audit* sia

interni che esterni. Tuttavia, il mutato scenario normativo in tema di controllo ha certamente portato con sé aspetti positivi ma anche aspetti negativi su cui è necessario focalizzarsi per generare un'effettiva "cultura del cambiamento" in tema di controlli interni. Con riguardo al cambiamento culturale della Pubblica Amministrazione italiana, i caratteri distintivi li vediamo nel passaggio dal tradizionale modello, nel quale prevalgono i valori di lealtà, di rispetto formale della norma, di carriere per anzianità ma si assiste anche a situazioni di demotivazione, disinteresse per i risultati, contrapposizione individuale o sindacale nei confronti dell'organizzazione e dei suoi vertici o mancata cooperazione con i colleghi, al nuovo modello di azienda pubblica, i cui valori sono quelli di erogare un servizio di produttività nell'allestimento di beni economici, di rilevanza sociale dell'attività svolta, di appartenenza alla specifica comunità di lavoro e di riconoscimento nei fini concretamente da questa perseguiti.

Come precedentemente detto in tema di controllo emergono sia aspetti positivi che negativi. Con riguardo a quelli positivi, questi risiedono nella maggiore attenzione all'utilizzo delle risorse pubbliche; un maggiore coordinamento tra le funzioni, in modo particolare grazie al PEG¹⁵, e permettono una maggiore coerenza tra l'attribuzione degli obiettivi ai responsabili e le risorse strumentali e umane assegnate per raggiungere gli obiettivi stessi. Inoltre, ha permesso sicuramente di incrementare e migliorare l'aspetto della "programmazione" di lungo periodo, adottando un'ottica più manageriale e meno formale, permettendo così un maggiore diffusione delle logiche e della cultura aziendale inserendo figure professionali maggiormente coerenti con l'esigenza di cambiamento.

Le criticità sono riscontrabili, invece, in primo luogo nella eccessiva enfasi sulle regole, facendo prevalere una eccessiva formalità nei sistemi e nei processi di controllo, penalizzando così la flessibilità e l'operatività; inoltre, il prevalere di logiche permissive per ciò che riguarda le operazioni contabili costituisce una

¹⁴Cfr. S. Festa, "I controlli interni nella Pubblica amministrazione con particolare riferimento al Ministero dell'Interno". p.881

¹⁵PEG (Piano Esecutivo di gestione): è il piano strategico-gestionale con cui ogni amministrazione, sulla base del bilancio di previsione, approvato, determina gli obiettivi della

gestione annuale, affidando ai responsabili dei servizi le risorse necessarie per il raggiungimento di tali obiettivi (anche denominato "piano dettagliato degli obiettivi"). Urtesi, Scuola della Pubblica Amm.ne Locale, Comune di Roma, 2008.

dannosa moltiplicazione di spese, allungando in modo inefficiente l'approvazione dei preventivi. Ma le ragioni più significative che fanno propendere per un giudizio complessivamente negativo, risiedono nell'insufficiente utilizzo di indicatori e di sistemi di *reporting*, facendo così mancare alle strutture l'attenzione sui risultati, sulle responsabilità e sull'attività di feedback. Il problema principale riguarda *“gli scarsi legami con l'attività strategica e di programmazione perché tende a prevalere l'attenzione al rispetto di procedure; la limitata attenzione all'esame dei consuntivi, lo scarso e, talvolta inutilizzato sistema di reporting indeboliscono l'orientamento delle attività a lungo tempo che rischiano di essere formulate attraverso la reiterazione del budget annuale e non incorporano realmente gli obiettivi di cambiamento a medio e lungo tempo”*¹⁶ (Pezzani F.) Infine, viene penalizzata e sostanzialmente svaloriata la figura del “controllore” che stenta a trovare una sua dimensione operativa nella struttura rimanendo in bilico tra le vecchie logiche burocratiche e le nuove logiche manageriali; questo comporta un isolamento del controllore ed un suo indebolimento. Il tema del controllo¹⁷ rappresenta, quindi, uno degli elementi su cui gli enti pubblici devono lavorare, migliorando l'attività di verifica e rendicontazione dei controlli dunque, il tema del controllo è strettamente correlato a quello della rendicontazione, in uno scenario economico e sociale complesso, che richiede di orientare e ridurre opportunamente il livello del debito. Nei paragrafi successivi vengono analizzati nello specifico i controlli burocratici e manageriali, le criticità degli stessi e i rischi significativi riscontrabili nella Pubblica Amministrazione.

Controllo burocratico e controllo manageriale nella Pubblica Amministrazione

In relazione alla Pubblica Amministrazione è possibile distinguere due modelli di amministrazione, i quali sono caratterizzati da due differenti tipi di controllo: il modello di

amministrazione classico e il modello aziendale. Mentre il primo si avvale di un controllo di natura burocratica, il secondo adopera una tipologia di controllo differente, definita come manageriale o aziendale. Con riguardo al modello classico che nasce tra la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento, possiamo dire dello stesso essere un modello chiuso, formale e neutrale, in quanto gli obiettivi vengono scelti separando nettamente sfera politica e sfera amministrativa. Appare chiaro, che il medesimo modello presenti dei limiti sia a livello concettuale che organizzativo; sul piano strettamente teorico, si focalizza eccessivamente sull'atto amministrativo, mostrando una scarsa o nulla propensione al risultato; si caratterizza per un'eccessiva ingerenza della politica sulle strategie e sull'operato dei dirigenti. Inoltre, la percezione di una disattenzione nei confronti dei bisogni dei cittadini, ha sancito il passaggio ad un modello manageriale. Ciò viene ribadito, con convinzione da Hinna che afferma che la conseguenza di tali mancanze costituiscono *“miglioramenti apparenti di efficienza senza corrispondenti aumenti del valore generato dalle amministrazioni pubbliche nelle valutazioni dei cittadini”*¹⁸.

A tal proposito la dottrina battezza il controllo burocratico come *“insieme di meccanismi tesi a garantire la funzionalità e la rettitudine dell'apparato amministrativo, verificando il mero rispetto delle norme e riconducendo l'attività amministrativa entro gli schemi predisposti, senza verificare, l'effettiva rispondenza tra l'attività amministrativa e le esigenze da soddisfare”*¹⁹(Borgonovi, 2005).

Appare chiaro che a livello organizzativo questo modello presenta alcune criticità: in primo luogo vi è una scarsa circolazione delle informazioni; una scarsa interazione fra le diverse aree operative; un allungamento dei tempi decisionali, causando inefficienze e insoddisfazione negli utenti finali. La critica prevalente, sicuramente dotata di ragionevolezza, è ben espressa dal Prof. Dente che sostiene come *“l'esaltazione degli aspetti procedurali ha portato a causare un costo per cittadini e contribuenti, sia in termini di spesa*

¹⁶Cfr. Pezzani F. (Prof. Ordinario di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, Università L. Bocconi di Milano), *“La funzione di programmazione e controllo nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche”*

¹⁷Cfr. Dente B., *“L'evoluzione dei controlli negli anni '90”*, Perugia, Dicembre, 2009.

¹⁸Cfr. Hinna L., Meneguzzo M., Mussari R., *“Economia delle aziende pubbliche”*, McGraw-Hill, Milano. (2006).

¹⁹Borgonovi E., 2005. *“Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche”*. Egea, Milano

che di tempi procedurali più lunghi”²⁰ (Dente, 1999).

Il controllo manageriale²¹, il quale si differenzia da quello burocratico poiché implica un modello aziendale di amministrazione, intesa come sistema coordinato di informazioni, parte dal presupposto che le decisioni e il funzionamento delle operazioni devono essere valutate non in sé, ma in relazione alla sua capacità di produrre risultati utili per i destinatari dell’azione amministrativa. L’idea di fondo di tale modello è che per obiettivi diversi siano necessari strumenti diversi e quindi non può esistere un

modello operativo standardizzato e predefinito per il conseguimento degli obiettivi, ma va reso il più flessibile per potersi adattare meglio alle sfide che il mercato propone.

Il controllo manageriale, quindi, consiste nell’applicazione di metodi e strumenti necessari a valutare: la razionalità tecnica, la convenienza economica, le ricadute in termini di benessere della collettività, la sussistenza dell’equilibrio tra diritti e doveri del cittadino rispetto alle organizzazioni politiche ed alle istituzioni.

Differenze principali tra controllo burocratico e controllo manageriale

Peculiarità	Controllo burocratico	Controllo manageriale
Contesto istituzionale	PA è parte di un sistema sociale guidato e organizzato dalla politica	Visione aziendale della Pubblica Amministrazione. È un’azienda autonoma.
Oggetto del controllo	Atti e procedure	Focalizzazione sui processi e orientamento ai risultati.
Influenza sui comportamenti	Comportamenti standardizzati, pochi margini di discrezionalità.	Maggiore dinamicità, più sperimentazione.
Ambiente	Lineare, stabile	Fortemente dinamico.
Criteri di riferimento	Correttezza formale degli atti.	Focus sui risultati. Indicatori di economicità
Natura della PA	Amm.ne a servizio della politica.	Amministrazione e politica cooperano insieme.
Responsabilità	Prevenzione, repressione.	Incentivazione

Tuttavia, oggi il controllo burocratico ha ancora una sua funzione all’interno dell’Amministrazione Pubblica, soprattutto in quei settori in cui si svolgono in via prevalente funzioni di garanzia, nei quali i margini di discrezionalità sono bassi e ci si avvale di procedure standard, come ad esempio l’ambito delle “certificazioni” e delle “autorizzazioni”. Il controllo manageriale, dunque, possiamo definirlo come l’anello di congiunzione tra l’apparato burocratico e quello politico; senza di esso entrambi i controlli rischiano di avere

scarsa efficacia nell’attuale contesto istituzionale. È necessario quindi un efficiente sistema di controllo di gestione che sia in grado di misurare, sia quantitativamente sia qualitativamente i risultati economici della gestione, consentendo di compiere analisi sull’andamento della gestione e che fornisca valutazioni decisive di supporto al management. Questo è possibile attraverso l’ausilio di un sistema di *budgeting* in grado di allocare in modo funzionale le risorse, iniziando dalla qualità dei servizi erogati sia in

²⁰Rif.to Dente B. “L’evoluzione dei controlli negli anni ‘90” in Banca d’Italia, Atti del Convegno. I controlli delle gestioni pubbliche, Perugia.

²¹Insieme delle analisi, delle valutazioni, delle decisioni e delle azioni idonee a migliorare continuamente la “combinazione tecnica ed economica” per aumentare la “capacità di risposta del sistema pubblico” a bisogni sempre crescenti.

modo diretto che attraverso enti esterni. Per essere realmente tale, il controllo non deve più essere inteso come spesso accade, come semplice meccanismo volto a individuare gli errori e a sanzionare i responsabili ma come strumento utile per migliorare le strutture organizzative e amministrative nonché i processi di comunicazione e di rendicontazione, aumentando la trasparenza nei confronti di tutti gli stakeholders. Allo stesso tempo, è necessario che i controlli non diano per acquisita, la buona fede dei soggetti, ma al contrario mettano in atto tutti i possibili stratagemmi per svelare e neutralizzare gli eventuali comportamenti scorretti e fraudolenti. Nel momento in cui queste due visioni riescono a fondersi, attraverso l'operato di specialisti diversi, che nella diversità dei loro ruoli hanno un obiettivo comune, con lo scambio di informazioni si può riuscire nell'intento di salvaguardare le risorse aziendali e ridurre i rischi, compreso quello reputazionale.

Rischi significativi della Pubblica Amministrazione: Matrice Rischi Controlli

Per lungo tempo il *risk management* ha riguardato, in via quasi del tutto esclusiva, il settore bancario e assicurativo con particolare attenzione riservata alla gestione dei rischi finanziari e di mercato. Tuttavia, così come accade nel mondo delle imprese private, anche le amministrazioni pubbliche adottano tecniche di *risk management* per gestire e mitigare il rischio insito nelle attività intraprese dai manager, che adeguano le politiche di gestione in modo da ridurre le conseguenze del manifestarsi dell'evento. Dunque, pensare che l'essere parte della grande macchina amministrativa dello Stato, renda gli enti pubblici immuni da qualsiasi rischio o conseguenza connessa ai risultati raggiunti o ai comportamenti tenuti, è da considerarsi un errore. Si pensi, ad esempio, agli infiniti rischi a cui sono esposti i dirigenti e i funzionari pubblici in relazione alla molteplicità dei contesti in cui operano, alle conseguenze derivanti da scelte errate o, addirittura, dai reati di collusione e corruzione.

²² Direttive 89/391/CEE, 89/654/CEE, 89/655/CEE, 89/656/CEE, 90/269 /CEE, 90/270/CEE, 90/394/CEE, 90/679/CEE, 93/88/CEE, 97/42/CEE e 1999/38/CE.

²³ AUDIT E RISK MANAGEMENT FOR PUBLIC SECTOR, WWW.AUDIT-RISKMANAGEMENT4PA.COM

Nell'ambito della gestione della pubblica amministrazione, inizialmente, il *risk management* si è affermato solo rispetto ad alcune grandi aree d'intervento, quali ad esempio i grandi rischi associati ai fenomeni atmosferici eccezionali ed alle catastrofi naturali, affidando alla protezione civile il compito non soltanto di gestire tali emergenze, ma anche quello di dirigere attività di prevenzione e monitoraggio di tali rischi; agli errori nel settore sanitario, strettamente connessi al rischio clinico; piuttosto che alla prevenzione dei rischi per la sicurezza negli ambienti di lavoro (d.lgs. 626/94, in attuazione delle direttive europee²² sul miglioramento della sicurezza e della salute dei lavoratori durante il lavoro). Sono comunque di svariata natura i fattori che condizionano le dinamiche interne all'ente: fattori socio/ambientali, fattori economici, fattori politico-istituzionali, fattori tecnologici e organizzativi ma ad oggi nel contesto in cui viviamo, nel quale si assiste ad un importante cambiamento culturale, e quindi ad un passaggio da una cultura dell'adempimento ad una cultura del miglioramento della performance, le sfide più impattanti nel settore pubblico, sono legate sicuramente alle sue capacità di sfruttare appieno le potenzialità dei nuovi sistemi tecnologici, così come allo sviluppo del capitale umano, e per tale ragione le risorse umane dovrebbero essere continuamente analizzate e sarebbe necessario ottimizzare il rapporto tra il sistema degli obiettivi da raggiungere e il sistema delle risorse professionali a disposizione dell'Amministrazione Pubblica. Lo scopo dovrebbe essere quello di contribuire a sviluppare soluzioni che aiutino concretamente le pubbliche amministrazioni a progettare modelli di governo e controllo innovativi, efficaci e allineati alle normative.²³ Ad ogni modo l'obiettivo del *risk management* non si identifica soltanto con l'analisi del grado di rischio a cui è esposta un'organizzazione pubblica o privata oppure una particolare area aziendale, ma prevede una valutazione del presidio dei rischi collegato al sistema dei controlli esistenti e l'introduzione di misure volte a prevenire, contenere e contrastare i rischi identificati.²⁴

²⁴ Cfr. Fonte: Hinna L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova, 2002.



La tabella sopra riportata rappresenta la così detta matrice rischi/controlli²⁵, volendola analizzare: nel quadrante in alto a destra e nel quadrante in basso a sinistra si posizionano i rischi correttamente presidiati, ossia quelli per i quali il livello dei controlli è commisurato alla gravità del rischio; in questa tipologia di rischi non sono necessarie ulteriori azioni di contrasto in quanto il sistema dei controlli interni è già capace di intervenire nell'ottica di un utilizzo efficace ed efficiente delle risorse, riuscendo ad prevenire, individuare e correggere il rischio di errore significativo. Nel quadrante in alto a sinistra, invece si posizionano i rischi eccessivamente presidiati, ovvero quei rischi che, pur presentando un livello di gravità basso, vengono sottoposti a controlli eccessivi; l'eccesso di punti di controllo è una situazione potenzialmente dannosa in quanto risulta essere inefficiente. È bene sottolineare come l'amministrazione debba focalizzarsi non su tutti i rischi, ma su quelli significativi ovvero quelli che costituiscono un ostacolo al raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'organo di indirizzo politico. Nel quadrante in basso a destra della matrice si posizionano i rischi più critici, ossia quelli che presentano un alto livello di gravità ai quali corrisponde l'incapacità del sistema di controllo interno di presidiarli correttamente; questi rischi critici necessitano di un'azione prioritaria, in quanto dalla azione di mitigazione di tali rischi dipendono il successo e le performance future dell'ente²⁶.

²⁵Efficace strumento di gestione del rischio che permette una visione immediata del livello di presidio dei controlli sui rischi.

²⁶Cfr. Hinna L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova, 2002.

²⁷Il controllo di "legittimità" riguarda la regolarità di singoli atti di gestione, mentre quello di "merito" l'opportunità di

È intuibile a questo punto comprendere quanto sia necessaria una combinazione di controlli preventivi e di identificazione ex post, i quali garantiscono l'efficacia dell'intero sistema di gestione del rischio, inoltre un'adeguata combinazione di controlli implica che sia effettuato il *matching* tra le informazioni emerse dalla valutazione dei rischi e le informazioni emerse dall'*assessment* dei controlli interni.

Criticità del sistema di controllo nell'amministrazione pubblica

Sulle aziende e le amministrazioni appartenenti al settore pubblico convergono differenti tipi di controllo come: controlli "esterni" e controlli "interni", controlli "preventivi", "concomitanti" o "successivi", a seconda della tempistica con la quale viene effettuato il controllo, controlli "di legittimità" o "di merito" a seconda del metodo e dell'oggetto del controllo²⁷. Tuttavia, nel variegato panorama delle Amministrazioni Pubbliche, si riscontra diffusamente, una mancanza di chiarezza nel collegamento tra le diverse dimensioni del controllo e gli organi preposti a tali controlli. Volendo utilizzare un'espressione di Pezzani *"sembrano sussistere aree di sovrapposizione di competenze legislativamente normate alternate e a volte in corrispondenza di aree "grigie" sostanzialmente non presidiate"*²⁸.

Tale sovrapposizione di compiti tra organi di controllo, genera incertezza diffusa dal punto di vista delle responsabilità, perdendo così di vista uno dei principi fondamentali del sistema di controllo interno: la separazione delle funzioni.²⁹

Un altro elemento di criticità risiede nei flussi di informazioni tra i soggetti incaricati del controllo, in quanto, spesso tale obiettivo definito dal D.lgs. n. 286/1999 è disatteso, lasciando così lacune ed incertezze. Da non sottovalutare poi è il mancato adattamento dei sistemi di controllo alla realtà specifica dell'amministrazione e le metodologie di controllo che dovrebbero essere adeguate ai

singoli atti o la corrispondenza ai principi di sana e corretta gestione.

²⁸Rifto Pezzani F., *"La funzione di programmazione e controllo nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche"*.

²⁹Serve a garantire un efficace sistema di controllo interno, pertanto certe funzioni dovrebbero essere affidate a persone diverse, altrimenti sorgerebbero possibilità di effettuare irregolarità o ancor peggio eventi di frode.

contenuti dello stesso, assicurando la corretta assegnazione dei compiti di controllo per evitare inefficienti duplicazioni di attività, lo stesso Pezzani riscontra una “*scarsa capacità del sistema di valutazione e incentivazione di orientarsi verso il raggiungimento degli obiettivi strategici ed operativi dell’amministrazione*”³⁰.

Ad ogni modo la fiducia negli organi di controllo è un elemento essenziale ed imprescindibile, in quanto un atteggiamento collaborativo nei confronti dei controllori, rende il momento della verifica come un momento di crescita professionale individuale e collettiva. Le diverse tipologie di controllo, però, non sempre vengono interpretate allo stesso modo e in particolare la verifica di natura amministrativo-contabile è accolta non con atteggiamento collaborativo ma come un momento piuttosto formale, di natura prevalentemente ispettiva, al contrario del controllo di gestione riconosciuto come elemento con una forte valenza strategica.

La previsione contenuta nella L.191/2004 ha implicato per il controllo di gestione degli enti locali l’obbligo di inviare report di controllo alla Corte dei conti, tale obbligo però ha finito per sovraccaricare eccessivamente tale istituto; inoltre la mancanza di risorse adeguate ad assolvere tale compito, ha comportato una condizione di “controlli a campione” limitandosi ad una conformità delle risultanze contabili, senza un approfondimento nel merito, integrato rispetto ai rischi e ai presidi prescelti per gestire tali rischi.

Dunque, la realtà delle Amministrazioni Pubbliche evidenzia uno sviluppo dei controlli in parte frammentario, eccessivamente settoriale, con alcune realtà più avanzate e con sistemi di controllo interni più adeguati e maturi, al contrario di altre amministrazioni ancora lontane da tale previsione.

In realtà dovrebbe sussistere un equilibrio tra gli obiettivi che la Pubblica Amministrazione si pone, i rischi che possono mettere in discussione, il raggiungimento di tali obiettivi e i controlli atti a presidiare il rispetto delle procedure predisposte in risposta ai diversi rischi. A questo punto appare chiaro che, quando i controlli sono troppi e fini a se stessi

e non sono legati ai rischi e agli obiettivi, si scivola nella burocrazia; al contrario se i controlli sono troppo pochi rispetto ai rischi da presidiare, si rischia l’inefficienza o nei peggiori casi la frode.

3. IL RUOLO DELL’INTERNAL AUDITING NEL SETTORE PUBBLICO: NEW PUBLIC MANAGEMENT

Con il termine *New Public Management* (NPM) si designa un modello di governo di impresa sorto negli anni novanta in Europa, il quale consiste nell’ introduzione di tecniche e strumenti manageriali delle imprese private all’interno della gestione pubblica, considerando anche strumenti di controllo di gestione e di misurazione delle performance, volti ad indicare il complesso delle politiche adottate per rendere il settore pubblico più efficiente ed efficace nella gestione, migliorare la qualità dei servizi forniti ai cittadini ed il livello di trasparenza replicando tecniche gestionali di stampo aziendalistico.

Secondo la filosofia alla base del *New Public Management*, le pubbliche amministrazioni nel loro operare devono creare utilità per la collettività, per tanto l’amministrazione pubblica viene considerata come un’azienda di produzione di servizi nella quale il soddisfacimento dei bisogni umani deve avvenire nel rispetto delle stesse condizioni di economia che la competizione impone alle aziende del settore privato³¹. Tale approccio si contraddistingue per l’importanza notevole attribuita alla programmazione di indicatori di *performance* delle Amministrazioni Pubbliche che consentono sia di verificarne i risultati a posteriori, sia di fornire stimoli per una loro gestione che corrisponda maggiormente alle esigenze sempre più specifiche della collettività.

La *New Public Management* ha dunque favorito il passaggio da un approccio ai controlli di tipo burocratico a uno manageriale, privilegiando l’adozione di strumenti di controllo ex-post a vantaggio dei controlli preventivi, focalizzati sulla legittimità o correttezza formale degli atti³². La necessità di

³⁰Cfr. Pezzani F., “*La funzione di programmazione e controllo nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche*”.

³¹ C. Landis, *i sistemi di controllo interno negli enti locali. I casi tedesco ed italiano a confronto. Tesi di dottorato di ricerca in Economia e gestione aziendale. Università di Cagliari, 2011*

³²M.Sterck, G.Bouckear, *International audit trend in the public sector, 2006, in the Internal Auditor.*

bilanciare autonomia e *accountability*³³ ha comportato così la diffusione dell'attività di *internal audit* nel settore pubblico, il cui ruolo è quello di garante dell'attività svolta dal management.

Possiamo indicare alcuni dei principali capisaldi dei programmi di razionalizzazione degli apparati amministrativi³⁴ che danno concretezza applicativa all'idea di *New Public Management*, i quali vanno letti attraverso una triplice dimensione: manager, mercato e misurazione della performance aziendale:

- separazione tra funzioni di indirizzo e fissazione di obiettivi politici, di competenza dell'organo politico, e funzioni di gestione e razionalizzazione dei processi affidati al management;
- alleggerimento degli apparati amministrativi attraverso forme di esternalizzazioni di funzioni gestionali e attraverso la costituzione di aziende di servizi pubblici alle quali possono partecipare anche aziende private; maggior ricorso al mercato ed alla concorrenza (ad es. attraverso forme di *contracting out*, fornitura di servizi a domanda individuale attraverso *voucher* ed altri meccanismi competitivi);
- ricerca di economie di scala nella gestione dei servizi su dimensioni più ampie (ad es. attraverso la costituzione di Unioni di Comuni) e attraverso la costituzione di centrali per gli acquisti;
- razionalizzazione dei processi di pianificazione e valutazione delle performance; articolazione nell'ambito della struttura organizzativa di specifici budget e obiettivi di gestione, e relativo conferimento di autonomie e deleghe di responsabilità manageriali (nuove forme di governance interna);
- possibilità di gestione flessibile del personale (contratti a termine, possibilità di licenziare anche per motivi economici, ecc)
- valorizzazione delle risorse umane; incentivazione del personale sulla base

³³*Accountability*: "dar conto alla collettività del corretto utilizzo delle risorse, della produzione di risultati e della coerenza degli stessi con la missione istituzionale, rendicontare ai vertici i risultati raggiunti; dare conto agli altri attori del sistema pubblico del contributo offerto alla produzione dei risultati complessivi". L. Hinna, *Come gestire la responsabilità*

delle performance organizzative ed individuali (*performance-related pay*);

- reingegnerizzazione dei processi, finalizzata al miglioramento di efficienza ed efficacia, anche attraverso l'impiego di ICT (tecnologie dell'informazione e della comunicazione);
- maggior attenzione alla qualità dei servizi ed all'ascolto dei cittadini utenti;
- rimozione dell'eccesso dei vincoli burocratici (*eliminating regulatory overkill*) che impediscono di fare le cose di cui sopra.

Tuttavia, dopo un ventennio, il "*New Public Management*" ha mostrato diverse criticità, presentando dei limiti che risiedono nell'ambizione di voler trasferire, al settore pubblico, in modo quasi automatico e acritico le logiche tipiche del mondo delle imprese; al contrario, per poter razionalizzare il funzionamento della Pubblica Amministrazione, è necessario partire dal riconoscimento delle loro caratteristiche specifiche. È quindi opportuno sottolineare come talvolta le applicazioni pratiche del NPM hanno eccessivamente privilegiato gli obiettivi di efficienza nella gestione degli enti pubblici, procedendo certamente ad una misurazione dei risultati, come ad esempio la quantità di servizi erogati, tralasciando però aspetti della performance, più difficili da misurare, ma fondamentali, come ad esempio la qualità dei servizi. Lo stesso Hinna afferma che le conseguenze di tali mancanze costituiscono "*miglioramenti apparenti di efficienza senza corrispondenti aumenti del valore generato dalle amministrazioni pubbliche nelle valutazioni dei cittadini*"³⁵.

È per tanto necessario che venga operato un confronto tra i benefici generati ed i sacrifici richiesti che gli individui devono sopportare e occorre quindi, che i primi siano superiori rispetto ai costi che i cittadini devono affrontare. Sono infatti tre gli aspetti peculiari riconducibili alla Pubblica Amministrazione; in primo luogo quello relativo alla forma di mercato in cui opera la Pubblica Amministrazione, poiché agendo in una

sociale di impresa. Processi, strumenti e modelli. La redazione del bilancio sociale, Il Sole 24ore, Milano, 2005.

³⁴Scaletti A., *Il controllo economico delle aziende dei sistemi sanitari regionali, Torino, Giappichelli Editore, 2010, capitolo 1.*

³⁵L. Hinna, M. Meneguzzo, R. Mussari, *Economia delle aziende pubbliche, McGraw-Hill, Milano, 2006, pp.42-43*

situazione di monopolio, risulta complesso valutare l'effettiva soddisfazione degli utenti finali; il secondo aspetto risiede nell'indipendenza dei controllori come condizione fondamentale per il miglior svolgimento dei compiti loro affidati; un ulteriore aspetto, di cui bisogna necessariamente tener conto nel valutare la Pubblica Amministrazione, è quello relativo all'*internal auditing* come strumento di monitoraggio in termini di allineamento delle attività operative e gestionali alla pianificazione strategica aziendale del management³⁶.

I framework internazionali e gli standard

Com'è già stato accennato in precedenza, la tendenza di alcuni Paesi, con riguardo al sistema di controllo interno, è stata quella di adattare al settore pubblico l'approccio tipico del settore privato. Uno dei framework più importanti e diffusi nel settore privato è il cosiddetto CoSO Report, definito nel 1992 dalla Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission come strumento in grado di orientare le aziende verso un efficace Sistema di Controllo. Nel 2004 la Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commissions (CoSo) ha pubblicato un nuovo framework di riferimento per aiutare le società a disegnare ed implementare efficaci approcci per la gestione del rischio, l'Enterprise Risk Management (ERM), modello che suggerisce una preziosa integrazione alla versione del 1992, arricchendola di ulteriori tre componenti:

- definizione degli obiettivi;
- identificazione degli eventi;
- risposta al rischio.

Con quest'ultima versione, si pone quindi un focus molto forte sul legame tra rischio, strategie e prestazioni aziendali.

Ad ogni modo Co.So Report ed ERM definiscono il controllo interno come un processo messo in atto dall'organo di vertice, dal management e da tutto il personale, volto a fornire una ragionevole garanzia sul raggiungimento degli obiettivi strategici, l'efficienza e l'efficacia delle attività operative, l'attendibilità delle informazioni finanziarie e

la conformità alle leggi e alle normative vigenti. Pur essendo stati ideati per le aziende private, i due framework hanno ispirato anche l'evoluzione dei controlli interni nel settore pubblico, rappresentando il benchmark per i principali standard internazionali³⁷.

Diversi Paesi dunque hanno previsto l'estensione del modello Co.So al settore pubblico, in quanto ritenuto adeguato e funzionale anche rispetto alla Pubblica Amministrazione. Per quanto concerne gli standard internazionali in materia di controllo, i quali rappresentano anche un importante quadro di riferimento a livello internazionale in materia di audit, i principali sono stati pubblicati dall'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) e dall'AI (Institute of Internal Auditors). Questi ultimi standard internazionali mirati alla pratica professionale dell'*internal auditing*, sono validi sia per il settore privato che per quello pubblico e delineano i principi base che prescrivono come l'attività di *internal audit* debba essere svolta. Gli International Standard on Auditing ("ISA") emanati dall'IFAC, costituiscono invece dei principi di revisione in ambito internazionale e rappresentano il corpus di riferimento nell'esercizio della funzione di audit.

Tuttavia, particolare rilievo è assunto dal Position Paper – Internal Audit in Europe, articolato dalla ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) nel 2005, il quale è diventato un riferimento anche per lo svolgimento dell'attività nel settore pubblico, e serve ad esaminare il ruolo attribuibile agli auditor interni nell'ambito della governance, del risk management e del controllo interno.

Nel 1992, INTOSAI ha articolato delle linee guida per la progettazione dei sistemi di controllo nel settore pubblico, questi principi individuano nello specifico due tipi di controllo: "controllo di regolarità" (anche definito "auditing finanziario-contabile") e "controllo di gestione". Tali linee guida enucleano gli standard generali utilizzabili da tutti i Paesi come base per attuare un sistema di controllo interno. Infine, un altro modello rilevante per il settore pubblico è il Public Internal Financial Control (PIFC), il quale pone la sua attenzione a

³⁶L.Hinna, *Internal Auditing nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020, p.60

³⁷L.Hinna, *Internal Auditing nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020.

sistemi di gestione e di controllo. Quest'ultimo modello si compone di tre parti:

- il sistema di gestione e controllo
- il servizio di internal audit
- l'unità centrale di armonizzazione.

Inoltre, il sistema di controllo interno potrebbe prevedere l'istituzione di un *Audit Committee*, mutuando l'esperienza dal settore privato, con il compito di supportare il vertice amministrativo nella valutazione indipendente e professionale della qualità del sistema di gestione dei rischi e del controllo interno, con particolare attenzione al livello di indipendenza dell'*internal audit*³⁸.

Evoluzione dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione in Italia

La materia dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni è stata segnata da tanti e ambiziosi "punti di partenza", ma pochi "punti di arrivo".³⁹

Negli anni '90 è stato avviato il processo di riforma della Pubblica Amministrazione italiana nell'ottica del *New Public Management*, a seguito di una profonda crisi economica e ad una serie di eventi politici e sociali che hanno contribuito al cambiamento. Tra questi, l'indagine "mani pulite" disposta da Antonio Di Pietro in qualità di sostituto procuratore della Repubblica presso il tribunale di Milano, mise in luce dei casi di corruzione che coinvolgevano numerose personalità del mondo politico. Tale indagine fu uno dei fattori che diede il via a eventi politico-sociali quali: il rovesciamento della classe politica stessa; la crisi monetaria del 1992 che ebbe come conseguenza una forte pressione sul settore pubblico per via dei tagli alla spesa; l'entrata in vigore del trattato di Maastricht nel 1992, e quindi l'ingresso nell'unione monetaria. In questo periodo il Paese viene obbligato al rispetto dei parametri gestionali imposti dal trattato e venne richiesto il risarcimento delle finanze con interventi sulla spesa e sulle regole di gestione.

Inevitabilmente questi eventi crearono un ambiente favorevole al cambiamento, con l'obiettivo di migliorare il settore pubblico orientandosi verso un'ottica dell'efficienza, della qualità dei servizi e della trasparenza dell'attività.⁴⁰

È bene ricordare che in precedenza, il sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione era ancorato ad un'ottica tipicamente ispettiva, tendenzialmente orientata ad effettuare controlli a posteriori e finalizzata all'accertamento di responsabilità. Secondo questa logica i controlli erano costituiti in modo monolitico ed omogeneo per tutte le amministrazioni pubbliche, svincolati da qualsiasi procedimento aziendale ed economico. Il cambiamento viene segnato da quelle che vengono definite le due "stagioni" principali dell'evoluzione del sistema dei controlli interni gestionali, che corrispondono rispettivamente, alla riforma del D.lgs. n. 286 del 1999 e a quella del D.lgs. n. 150 del 2009. Con l'articolo 1, comma 1, del D.lgs. n. 286/1999, è stato previsto che le Pubbliche Amministrazioni, pur con la loro autonomia decisionale, si debbano dotare di strumenti volti a:

- effettuare un controllo di regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;
- verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa allo scopo di ottimizzare il rapporto tra costi e performance;
- valutare le performance del personale dirigente;
- valutare l'adeguatezza delle scelte effettuate in fase di attuazione dei piani e dei programmi, anche di indirizzo politico.

Il sistema dei controlli interni è stato poi ridisegnato dal D.lgs. n. 150/2009, il quale riunisce le attività nell'ambito di un solo meccanismo – c.d. "ciclo di gestione delle performance"⁴¹ –, che include il controllo di gestione, la valutazione dirigenziale, a cui si aggiunge quella del personale, ed il controllo strategico.

³⁸L.Hinna, M.Meneguzzo, R.Mussari, *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw-Hill, Milano, 2006, pp.42-43

³⁹"Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni", a cura di Elisa D'Alterio, SNA e IRPA, 2013.

⁴⁰Pavan A., *Informazione e management negli enti locali alla vigilia della riforma federale. La contabilità e i controlli nei comuni e nelle province italiane*, Franco Angeli, Milano 2010.

⁴¹Il concetto di performance va sottolineato che non è la versione inglese del "rendimento" o della "produttività", ma è un concetto che rappresenta il passaggio fondamentale della logica di mezzi a quella di risultato. La produttività è collegata all'efficienza, la performance è collegata ad un insieme di efficienza, efficacia, economicità e competenza. (Riforma Brunetta, D.lgs. n. 150/09, Istruzioni per l'uso).

La norma separa quindi i controlli di gestione dai controlli di conformità, nel quale rientra il controllo di regolarità amministrativo contabile.

Il sistema prevede anche l'introduzione di un organismo, l'OIV (organismo indipendente di valutazione), che misuri le performance, con l'obiettivo prioritario di innescare un processo di miglioramento continuo mediante l'individuazione di standard di efficienza, efficacia e qualità dei servizi a cui tendere nel medio periodo attraverso la valorizzazione del personale. Pertanto, i dirigenti ed i dipendenti attuano politiche fissate dal vertice politico e le traducono in servizi ai cittadini, mentre la Commissione Tecnica per le Performance del Dipartimento della Funzione pubblica individua la metodologia di base del ciclo di gestione delle performance.

Il ciclo delle performance può essere in buona sostanza riassunto in tre fasi: quella della pianificazione, in cui vengono individuati e assegnati gli obiettivi che si intendono raggiungere; quella della gestione, che attiene all'implementazione delle misure operative per la realizzazione degli obiettivi; quella della rendicontazione, tesa a mettere in evidenza i risultati ottenuti sia nei confronti degli organi di indirizzo politico-amministrativo sia di tutti gli altri stakeholders⁴².

Tuttavia, il sistema dei controlli interni gestionali nella Pubblica Amministrazione, rispetto alle altre realtà europee, risulta ancora non adeguato sia per le carenze dovute al quadro normativo di riferimento che alla scarsa fiducia degli organi di indirizzo politico-amministrativo sull'utilità e sui benefici per la collettività di un sistema dei controlli interni efficiente. Risulta inoltre assente un approccio basato su una logica del rischio, secondo il modello CoSO-ERM, che consenta, come per le realtà private, di apportare un valore aggiunto per la collettività, raggiungendo un equilibrio tra costi e benefici, focalizzando le attività di controllo sulle aree a maggior rischio.

Le esperienze che si annoverano nella Pubblica Amministrazione, in tema di Risk Management, sono limitate agli studi clinici

nel settore sanitario, alla valutazione dei rischi condotta sui beneficiari dei fondi strutturali e alle amministrazioni che esercitano forme di controllo alle società/enti pubblici (Agenzie fiscali, INPS, INAIL, Ministeri).

In tale ottica, sarebbe auspicabile che l'autorità di Audit adottasse un nuovo approccio allo svolgimento del proprio ruolo, non concentrandosi esclusivamente sull'effettuazione dei singoli controlli, ma operando secondo una logica consulenziale e collaborativa rispetto agli organi preposti alla gestione.

È fondamentale pertanto supportare le Amministrazioni nella strutturazione delle nuove Autorità di Audit, che andrebbe tra l'altro collocata all'interno di un'unica struttura organizzativa di *Internal Auditing*, non come risposta a una mera obbligazione rispetto ai regolamenti attuativi, quanto piuttosto come opportunità da cogliere per supportare l'amministrazione verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali in modo più efficace ed efficiente.

I sistemi di controllo interno integrato

Nel 1999 con il D.lgs. n. 286 il legislatore ha dato un impulso rilevante al settore pubblico, avviando una profonda riforma volta a spingere le amministrazioni non solo ad essere conformi al quadro normativo di riferimento, ma soprattutto orientate ad attuare quei criteri gestionali in grado di garantire l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa⁴³, stabilendo un piano di misurazione e valutazione della performance⁴⁴.

La Pubblica Amministrazione storicamente ha utilizzato i controlli interni per la rilevazione economica, gestionale e giuridica, dando per scontato le finalità dell'istituzione delle Amministrazioni Pubbliche e senza verificare in concreto se la metodologia tipica delle amministrazioni private fosse adeguata anche

⁴²L.Hinna, *Internal Auditing nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020.

⁴³Principi generali dell'attività amministrativa – Art. 2: "L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che

disciplinano i seguenti procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario".

⁴⁴ Sul piano organizzativo la performance è definita come prestazione efficace. Ovvero è quel contributo che un soggetto individuale o collettivo apporta al raggiungimento di risultati specifici dell'organizzazione. Tali risultati possono essere definiti come circoscritti e misurabili.

alle Amministrazioni Pubbliche e alla loro governance⁴⁵.

Gli elementi chiave per strutturare un efficace sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione sono quindi riconducibili essenzialmente a due grandi aree: governance e gestione dei rischi, con l'obiettivo di garantire il monitoraggio a tutti i livelli del procedimento amministrativo e il rafforzamento della trasparenza e della credibilità dell'amministrazione pubblica nei confronti della collettività.

Il controllo, quindi, deve essere "più attento all'allineamento tra le scelte strategiche di provenienza politica e le scelte operative e gestionali dell'ente e soprattutto alla verifica del valore prodotto dall'istituzione pubblica"⁴⁶.

L'Internal Auditing pertanto entra decisamente come strumento utile per questa verifica, poiché consente di allineare strategie d'impresa e gestione operativa; di fatto è molto coerente con la natura della Pubblica Amministrazione⁴⁷ e rende concreto il passaggio dall'efficacia all'efficienza. Lo scopo principale di tale attività non è quindi, quello di andare a caccia di errori, ovvero meramente ispettivo, ma di individuare aree di miglioramento e buoni esempi gestionali.

Una delle differenze fondamentali tra governance pubblica e privata risiede nel concetto di "risultati": nella Pubblica Amministrazione il risultato è un concetto diverso da quello di un'impresa privata, che lo valuta essenzialmente in base al rapporto costi/benefici; nel settore pubblico non basta che un provvedimento sia legittimo, deve essere soprattutto utile, ovvero capace di soddisfare un bisogno collettivo e allo stesso tempo coniugare garanzia ed efficienza. Pertanto, il Codice di autodisciplina delle società quotate⁴⁸, enfatizza la centralità del rischio nella governance aziendale e introduce il concetto di "*Sistema Integrato*" dei controlli

interni e di gestione dei rischi" (SCIGR) che si realizza attraverso il coordinamento tra le diverse componenti e l'integrazione delle stesse nei processi aziendali, al fine di massimizzare l'efficienza complessiva e ridurre le duplicazioni. Tale forma di controllo è nata inizialmente nel settore privato come una ricerca di modelli organizzativi più efficienti in grado di garantire all'impresa performance più elevate in un ambiente sempre più competitivo e complesso. Nel settore pubblico questa idea ha permesso di intraprendere un processo di innovazione della Pubblica Amministrazione, ovvero un nuovo rapporto tra la Pubblica Amministrazione e la collettività basato sulla trasparenza dei procedimenti amministrativi, sulla responsabilizzazione dei risultati e su una struttura snella per agevolare i processi di comunicazione all'interno delle strutture operative preposte. Pertanto, l'esigenza di un Sistema di Controllo Integrato nasce da una crescente attenzione ai temi di governance aziendale che si concretizza nella sempre più frequente presenza di iniziative indipendenti (norme e regolamenti) attuate da soggetti eterogenei e non coordinati tra loro, finalizzate al rafforzamento di aspetti specifici del Sistema di Controllo Interno. Nel settore pubblico per poter massimizzare i risultati e ridurre la variabilità è necessario introdurre un sistema di valutazione dei rischi a cui sono esposte le aziende e i loro obiettivi. Uno dei principali compiti dei manager (pubblici e privati), infatti, è quello di accertare se il livello di rischio a cui è esposta l'organizzazione aziendale è accettabile e, nel caso in cui non lo sia, adottare misure appropriate di mitigazione dei rischi. Mappare i rischi serve, inoltre, a stabilire il grado di incidenza e prevalenza degli stessi, classificandoli in base alla loro consistenza (elevati, medi, ridotti) e ai potenziali tassi di frequenza, allo scopo di determinare adeguate risorse al processo di

⁴⁵Il concetto di governance: "un insieme di regole, processi e sistemi tramite i quali viene esercitata e controllata l'autorità. La governance consiste quindi nell'insieme delle procedure connesse al processo di formulazione delle decisioni, alla performance e al controllo dell'organizzazione (pubblica e privata), nonché alla messa a punto da parte del management di sistemi in grado di indirizzare complessivamente l'organizzazione e soddisfare le ragionevoli aspettative degli stakeholders". Sebastiano La Piscopia: *Internal Auditing, esperienze internazionali e prospettive evolutive metropolitane sui controlli antifrode in Ministero della Difesa*.

⁴⁶ Lupi V., "L'implementazione del servizio d' in un ente pubblico: il controllo interno nell'Università di Pisa". pag.9

⁴⁷Si rileva come i principi di economicità, di efficienza e di efficacia della PA (le famose tre "E") costituiscono, insieme, un elemento che esalta il momento programmatico dell'attività amministrativa e sottolinea il fenomeno di "aziendalizzazione" dei soggetti pubblici destinati alla erogazione di servizi e funzioni per i cittadini (Marco Lipari, *Convegno AICOM*)

⁴⁸Il Codice rappresenta uno strumento allineato con la Best Practice internazionale ed il Co.SO ERM al quale le società possono aderire volontariamente in base al principio "comply or explain" e raccoglie uninsieme di raccomandazioni sui profili fondamentali della governance aziendale che per la sua autorevolezza è divenuto un vero e proprio modello di riferimento per tutte le società.

controllo. È, inoltre, necessario quantificare i rischi in termini finanziari e ordinarli secondo le priorità rispetto al loro impatto: i rischi ad elevato impatto, ma con scarsa incidenza, sono generalmente tollerabili laddove il costo delle misure preventive sia minimo. Qualora il costo ecceda i benefici, il rischio deve essere accettato dal management come un “rischio residuo”. Tuttavia, in Italia, il disegno costituzionale unitario della gestione finanziaria pubblica, benché difformemente strutturato, è volto a garantire le esigenze di uno Stato “funzionale” incentrando prevalentemente i controlli sui profili di legittimità più che su controlli di economicità, efficienza ed efficacia.

Il modello delle tre linee di difesa

Con il modello a tre linee di difesa (*Three lines of defence, 3LoD*), pubblicato in un documento emesso della European Confederations of Institute Audit (ECIA) e Federation of European Risk management (FEMA), è possibile distinguere tre livelli attraverso cui si articola il sistema di controllo interno, nel quale agiscono tre gruppi di attori che hanno l'obiettivo di rendere più efficace la gestione dei rischi e dei controlli.

La prima linea di difesa, definita anche primo livello, è quella gestita dal management operativo, che definisce e gestisce i controlli insiti nei processi operativi e richiede conoscenze dei rischi specifici. Inoltre, individua, valuta, controlla e mitiga i rischi, guidando lo sviluppo e l'attuazione di politiche e procedure interne assicurando che le attività siano coerenti con finalità e obiettivi prefissati. Si tratta, dunque, di controlli di linea diretti ad assicurare che le operazioni siano effettuate in modo corretto.

La seconda linea di controllo riguarda l'individuazione, la valutazione, la gestione e il controllo dei rischi legati all'attività in modo coerente agli obiettivi aziendali, alle strategie e al livello di risk management predefinito dai vertici aziendali.

È una tipologia di controlli affidati a strutture differenti da quelle produttive ed hanno l'obiettivo di:

- definire le 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, attraverso l'individuazione di misure volte a mitigare i rischi significativi e rispettando le leggi e i regolamenti (compliance);
- attestare e dichiarare l'informativa contabile societaria secondo quanto previsto dalla legge attraverso la figura del dirigente preposto.

Queste funzioni vantano un certo grado di indipendenza rispetto alla prima linea, ma rimangono comunque legate per natura alla gestione operativa ed in quanto funzioni manageriali possono intervenire direttamente nella modifica e nello sviluppo del Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi. Pertanto, la seconda linea di difesa ha un'importanza vitale, ma non può offrire un'analisi completamente indipendente dagli organi di governo in termini di risk management e controllo interno⁴⁹.

Il terzo livello fornisce “Assurance”⁵⁰ sul disegno e sul funzionamento complessivo del sistema di controllo interno attraverso una valutazione indipendente ed è rappresentato dall'attività di *Internal Auditing*. Questo ruolo è volto a valutare, in una prospettiva di terzo livello, la completezza, la funzionalità e l'adeguatezza dei sistemi e delle procedure, incluse quelle di controllo, fornendo al governo societario e al senior management una garanzia completa basata sul più alto livello di indipendenza ed obiettività rintracciabile all'interno dell'organizzazione, a differenza di quanto visto per la seconda linea. L'obiettivo di questa *assurance* è quello di garantire: efficace ed efficienza delle operazioni, la salvaguardia del patrimonio, il rispetto delle leggi, dei regolamenti, delle politiche e delle procedure; essa è anche necessaria per fornire tutti gli elementi della gestione dei rischi e del controllo interno (ambiente di controllo interno, identificazione del rischio, valutazione

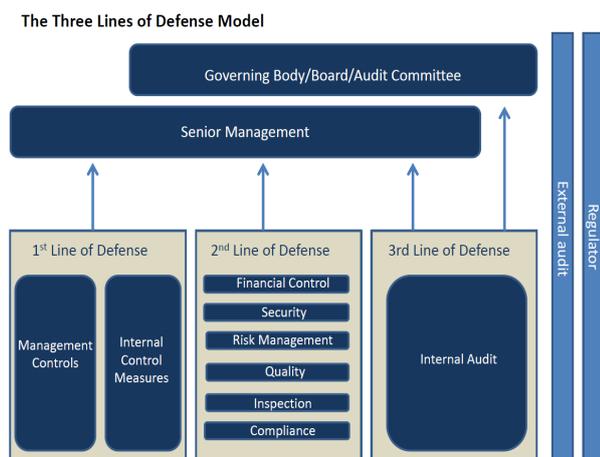
⁴⁹L.Hinna, *Internal Auditing nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020.

⁵⁰“I servizi di Assurance si estendono a comprendere tutte quelle attività che possono migliorare la qualità delle decisioni, procurando nuove informazioni, oppure rendendo

più tempestive quelle già disponibili o ancora assicurandone l'affidabilità o la rilevanza” Op. cit. Dittmeier C., *Internal Auditing, chiave per la corporate governance*, seconda edizione.

del rischio e risposta, informazione e comunicazione, monitoraggio), assicurando inoltre i processi aziendali e le funzioni di supporto.

È chiaro a questo punto comprendere quanto sia importante che i processi di rischio e di controllo vengano strutturati seguendo il modello delle “tre linee di difesa”, dove ogni linea sia adeguata dal punto di vista funzionale e di risorse a disposizione; è considerata una *best practices* un buon livello di coordinamento tra le linee attraverso la condivisione di know-how e informazioni utili. La gestione dei rischi, dunque, risulta essere più solida quando appare più netta la distinzione tra i tre gruppi, tuttavia, nello sviluppo di particolari situazioni, soprattutto nelle realtà di piccole dimensioni, possono verificarsi delle sovrapposizioni tra più linee. In circostanze tali, spetta alla funzione di *Internal Auditing* riferire al governo societario ed ai senior manager l'entità e i possibili risvolti di tali sovrapposizioni.



Aspetti caratterizzanti della figura *Internal Audit*

Intorno agli anni Settanta, *l'Internal Auditing* era definito come funzione autonoma volta a verificare e controllare le operazioni amministrative e di gestione per supportare la direzione d'impresa e per ampliare l'attività di controllo.

Successivamente, dagli anni Novanta ad oggi, la definizione di *Internal Auditing* ha subito delle variazioni e degli approfondimenti per effetto dell'evolversi del contesto nazionale, del mutare della complessità aziendale e del conseguente decentramento organizzativo e produttivo.

In tale contesto, il ruolo *dell'Internal Auditor* ha assunto un crescente rilievo e tende a perfezionare l'attività di controllo interno, diventando un mezzo di controllo per monitorare l'efficacia e l'efficienza del sistema di controllo interno, e di tutte le altre funzioni aziendali, quali l'amministrazione, il marketing, la finanza, la produzione, la funzione commerciale, il personale, l'adeguatezza del sistema informativo e la corretta gestione dei rischi significativi. Tale funzione, quindi, focalizza la propria attenzione su tutte le fasi della gestione, sui rischi ricollegati ad essa e sui rischi residui rispetto all'applicazione dei presidi di controllo. È un'attività indipendente ed obiettiva di Assurance e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione.

È possibile quindi riscontrare due anime *dell'Internal auditing*:

- assurance
- consulenza

È Possiamo definire l'attività di “Assurance” come obiettivo esame delle evidenze allo scopo di ottenere una valutazione indipendente dei processi di gestione del rischio, di controllo o di governance. La componente di “Consulenza” si può definire come quell'insieme di servizi di supporto e assistenza, concordati con il cliente, intesi a fornire valore aggiunto e migliorare i processi di governance, risk management e controllo, senza assumere responsabilità manageriale.

Un altro elemento che qualifica la funzione *Internal Auditing*, è la sua gestione all'interno dell'azienda nella quale è collocata. La gestione delle funzioni, infatti, è un elemento della governance della funzione e, non a caso, uno degli standard professionali. Lo standard, infatti, prevede che il responsabile della funzione debba gestirla in modo che:

- l'attività di revisione soddisfi le finalità generali e le responsabilità assegnate dal vertice aziendale nel caso di revisione interna e della committenza nel caso di revisione esterna;
- le risorse della funzione siano utilizzate in modo efficace ed efficiente;
- l'attività di revisione sia conforme agli standard per la pratica professionale.

Va inoltre sottolineato che è suo specifico compito ottenere un “incarico formale” preciso e circoscritto che gli consenta di definire i piani per l'attuazione della propria missione in

sintonia con la “Dichiarazione di incarico” e con le finalità dell’organizzazione.

La pianificazione, quindi, diventa un compito importante del responsabile della funzione e deve definire:

- obiettivi;
- programmi di revisione;
- budget di spesa e di risorse;
- sistema di reporting codificato.

La pianificazione del lavoro di *Internal Auditing* deve tenere conto delle finalità dell’ampiezza dell’attività; essa deve estendersi anche alla verifica e alla valutazione dell’adeguatezza e dell’efficacia del sistema di controllo interno dell’organizzazione.

La verifica dell’adeguatezza del sistema di controllo interno è finalizzata ad accertare che esso fornisca ragionevole garanzia che l’organizzazione possa conseguire in modo economico ed efficiente i propri obiettivi e finalità, al fine di fornire una ragionevole garanzia all’Alta Direzione.

È necessario che la pianificazione venga documentata e che le informazioni raccolte siano sufficienti, qualificate, rilevanti e utili a fornire una valida base per argomentare gli eventuali rilievi mossi e le raccomandazioni avanzate. Inoltre, il processo di raccolta, analisi e documentazione delle informazioni, deve essere oggetto di supervisione così da fornire una ragionevole certezza sull’obiettività dell’auditor e sugli obiettivi raggiunti dall’intervento ispettivo.

Pertanto le carte di lavoro che documentano l’attività di *auditing* svolta (quelli denominati normalmente *working paper*), devono registrare le informazioni ottenute e le analisi svolte per costituire la base dei rilievi e delle raccomandazioni indicate nel rapporto finale, devono essere preparate e firmate dall’auditor responsabile della fase di analisi specifica e riviste dal responsabile gerarchicamente superiore che può essere il responsabile del gruppo di lavoro e/o del responsabile del servizio. Le carte devono riportare l’evidenza del processo di supervisione del lavoro e di revisione delle stesse con tanto di annotazioni, data e firma di chi ha svolto il controllo per risalire, qualora fosse necessario, alla

responsabilità del caso. Tali carte, dunque, devono consentire anche a distanza di diversi anni la ricostruzione del lavoro svolto, di consultare il materiale raccolto e ripercorrere le considerazioni proposte; in altre parole, tutto il processo che ha portato alla formulazione del giudizio finale deve essere tracciabile e trasparente anche per un terzo soggetto che non ha partecipato alla verifica.

Un rapporto di revisione interna una volta completato deve essere formalizzato, ovvero trasformarsi da carta di lavoro in relazione, e deve essere prevista una sua “pubblicità e distribuzione”. L’ultimo elemento dello svolgimento dell’attività è il *follow-up*. Una volta terminata la verifica gli auditor interni devono controllare che le raccomandazioni contenute nel rapporto finale vengano poi effettivamente seguite, ovvero debbono assicurarsi che adeguate azioni correttive siano state intraprese nei confronti dei rilievi riportati e che queste stiano dando i risultati desiderati.

Le valutazioni interne devono quindi essere effettuate attraverso metodologie codificate (programmi di controllo qualità), e promosse periodicamente dai responsabili della funzione per accertare la qualità del lavoro svolto.

Per quanto concerne l’ambiente pubblico, bisogna sottolineare quanto sia difficile trovare una funzione *Internal Auditing* strutturata, collocata al giusto livello gerarchico, con un numero di persone correlate alle dimensioni dell’ente; ciò rappresenta inevitabilmente una criticità se si considera che la verifica dell’adeguatezza del sistema di controllo interno è finalizzata ad accertare che esso fornisca ragionevole garanzia che l’organizzazione possa conseguire in modo economico ed efficiente i propri obiettivi e finalità (*audit* di processo), ossia gli scopi generali per i quali è stata costituita, nonché gli specifici risultati attesi a livello operativo o di programma.

Ad ogni modo l’AIIA⁵¹ ha indicato come punto di particolare attenzione per la professione il riconoscimento di tre valori: fiducia, rispetto e valore aggiunto apportato all’organizzazione, definendo l’*Internal Auditor* non più solo come un tecnico del controllo, ma un professionista

⁵¹ L’associazione Italiana Internal Auditors è il riferimento in Italia per ciò che riguarda la professione di Internal auditing e condivide principi, finalità e standard

professionali con l’Institute of Internal Auditors (IIA).

con competenze estese, dotato degli strumenti operativi per inquadrare i controlli nel funzionamento dell'impresa.

L'importanza della combined assurance

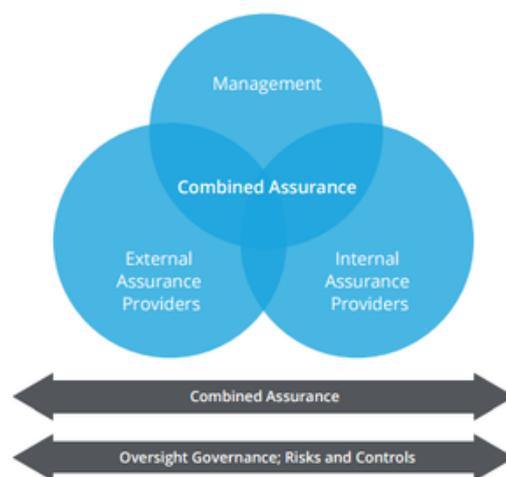
In una realtà come quella odierna, nella quale i rischi, sia nel settore pubblico che nel privato, sono in continua crescita, è stato necessario definire le responsabilità dei diversi *assurance provider*⁵², che purtroppo non bastano ad identificare un quadro di rischio che sia significativo e completo se alla base non esiste tra di loro comunicazione. Tendenzialmente i soli dirigenti non posseggono una visione accurata ed olistica dei maggiori rischi per le loro aziende. Secondo questa logica, la cosiddetta *combined assurance*⁵³, risulta essere una soluzione efficace e ricopre una certa importanza in quanto permette il riassetto di tutti i livelli di controllo, in un'ottica di integrazione, efficienza, qualità e massimizzazione della copertura, presupponendo un sistema di Risk Management in grado di allineare gli obiettivi dell'*assurance* alle priorità dell'organizzazione. È pertanto fondamentale che i vertici aziendali chiariscano l'importanza della condivisione delle informazioni e del coordinamento delle azioni tra tutti i gruppi nel Sistema di Controllo Interno e Gestione Rischi.

Secondo questa logica, il responsabile della funzione di *Internal Audit*, in linea con quanto raccomandato dagli International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, ha il dovere di condividere le informazioni e di coordinare le attività con coloro che forniscono servizi di *assurance* consulenza, che siano essi interni o esterni all'organizzazione, in modo tale da garantire un'adeguata copertura delle attività e ridurre la duplicazione degli sforzi (c.d. *overlapping*). La chiarezza intorno ai ruoli delle diverse funzioni, quindi, risulta essere un punto cruciale nel modello, in quanto permette la minimizzazione dell'*overlapping*⁵⁴ nel campo degli obiettivi e delle responsabilità ed illustra come il lavoro di tutte le funzioni coinvolte possa confluire verso l'individuazione dei rischi maggiormente rilevanti con un'elevata

efficacia ed efficienza. Inoltre, il modello dimostra come la separazione dell'*internal audit* dal management possa permettere alla funzione *internal auditing* una comunicazione imparziale e non filtrata con il board riguardo i rischi dell'organizzazione e le argomentazioni di controllo.

Pertanto, la sfida attuale in mano a ciascuna organizzazione è quella di creare una struttura di *assurance* integrata che preservi il ruolo indipendente di ciascun attore dentro il sistema di controllo interno, senza però creare sovrapposizioni ed incongruenze. La funzione di *internal auditing* è per sua natura l'attività deputata ad avere un ruolo centrale nella definizione di un modello di Integrated Risk Assurance all'interno dell'organizzazione, anche in considerazione di quanto definito dagli standard professionali:

“Il responsabile *internal auditing*(IA) dovrebbe condividere le informazioni e coordinare le diverse attività con i diversi prestatori, esterni ed interni, di servizio di *assurance* e consulenza, al fine di assicurare un'adeguata copertura e di minimizzare le possibili duplicazioni” (*standard 2050 Coordinamento e Affidamento*).⁵⁵



Le aspettative degli stakeholders diventano, in questo contesto, strettamente correlate alla figura dell'*Internal audit*, visto come garante libero da condizionamenti in un'ottica di *assurance* integrata sui rischi.

⁵²

⁵³Combined assurance: sinergia tra le figure di assurance quali Internal Audit ed External Audit (Società di Revisione o Revisore unico) e Management.

⁵⁴IIA, *Tone at the Top: Issue 60 – Providing senior management, boards of directors, and audit committees with*

concise information on governance – related topics, febbraio 2013.

⁵⁵L.Hinna, *Internal Auditing nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli Editore, 2020.

Le caratteristiche professionali dell'*Internal audit* lo rendono particolarmente indicato in questo contesto considerando che:

- è una funzione indipendente e svolge un ruolo proattivo verso l'organo di vertice;
- la sua *mission* è di migliorare, in termini di efficacia, efficienza ed economicità i processi di controllo, gestione dei rischi e di *governance*;
- l'approccio professionale sistematico adottato può essere diffuso agli altri *assurance provider*.

Tuttavia, i principali rischi legati ad un sistema non integrato possono essere riconducibili a:

- Sovrapposizione nelle attività di *assessment* e gestione del rischio;
- Inefficiente utilizzo di tempo e risorse nelle attività di controllo;
- Cattiva percezione delle attività di controllo;
- Incompleta identificazione e gestione del rischio;
- Incoerenza nelle attività di *reporting*;
- Uso di terminologie e linguaggi non uniformi;

Ad ogni modo, la *combined assurance* deve integrare le opinioni fornite dai vari *assurance provider* prima di riportarle all'organo di vertice.

In conclusione, i modelli di *combined assurance* possono differire da un'organizzazione all'altra, tuttavia l'aspetto importante è che un'adeguata *assurance* sia sempre fornita da appropriati, competenti e qualificati *assurance provider*. Pertanto, la *combined assurance* può essere definita come una *relationship* tra il board di un'organizzazione e i suoi *assurance provider*.

4. CHIAVE DI VOLTA: “IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO”

L'adozione di adeguati sistemi di controllo interno è sempre più considerata un fattore chiave per la *governance*, sia degli enti privati che degli enti pubblici. In tempi recenti, ha assunto particolare importanza anche nelle Pubbliche Amministrazioni dove l'utilizzo di risorse pubbliche e i risvolti economici e sociali da esso derivanti rendono ancora più

necessaria l'adozione di adeguate attività di controllo. Quindi il controllo interno si può considerare uno strumento essenziale sia per favorire il raggiungimento degli obiettivi aziendali prefissati, sia per verificare ex-post gli scostamenti da essi.

Definire un sistema di controllo interno (SCI) non è cosa facile, ma la definizione prevista dai principi di revisione, nel “Glossario” accluso al testo (Appendice 4) e nel principio 315, sembra la più adatta. Il sistema di controllo interno è considerato come “... *il processo, configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine “controlli” si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno*”⁵⁶.

Da questa definizione possiamo dedurre che il Sistema di Controllo Interno è un processo trasversale, rappresentato da una serie di azioni che riguardano tutta l'attività aziendale. Esso è messo in atto e gestito dal Consiglio di Amministrazione, dal management e dal personale in generale; è realizzato da individui che operano in un'azienda e stabiliscono gli obiettivi dell'impresa, in modo da garantire una “ragionevole sicurezza” sul conseguimento degli stessi.

Parliamo di sicurezza “ragionevole”, ovvero non assoluta, a causa dei limiti naturali insiti in ogni sistema di controllo, quali:

- i giudizi umani nel prendere una decisione potrebbero essere errati;
- rapporto costi/benefici nei controlli;
- un mancato funzionamento di un controllo può verificarsi per un errore umano;
- possibilità di elusione dei controlli per:
 - collusione tra persone
 - forzatura del controllo da parte della direzione.

Risulta sempre più evidente la relazione che intercorre tra *corporate governance*, *risk management* e controllo interno; questi tre temi in passato considerati come anime diverse nel contesto aziendale, sono divenute sempre più connesse, con al centro il sistema di

⁵⁶R. Bauer, *La revisione legale tecniche e procedure*, Maggioli Editore.

controllo interno, che costituisce un valore aggiunto per un buon livello di *governance*, sia delle aziende private che pubbliche.

Il controllo è quindi, anche un momento fondamentale dell'amministrazione economica ed assieme all'attività di direzione è volto a conseguire gli obiettivi di efficienza e di tutelare l'integrità del patrimonio da "inutili sprechi" e "sottrazioni fraudolente".

Lo scopo ultimo è quindi quello di indirizzare l'azienda verso obiettivi di redditività e di performance, riducendo al minimo i rischi e impedendo la perdita di risorse. Pertanto, il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali è riconducibile essenzialmente alle seguenti tre categorie:

- economicità;
- attendibilità delle informazioni;
- conformità a leggi, norme e regolamenti interni ed esterni.

Ad ogni modo un buon sistema di controllo interno, sia nel settore privato che in quello pubblico, dovrebbe basarsi sui seguenti principi generali⁵⁷ su cui si fondano i controlli aziendali:

- segregazione dei compiti e delle responsabilità;
- definizione dei poteri;
- rotazione dei compiti;
- tracciabilità delle operazioni (adeguata documentazione);
- valutazione dei rischi;
- verifica indipendente;
- struttura del sistema di controllo.

A questo punto è bene soffermarsi su alcuni di questi concetti, come quello di "*Segregation of Duties*"⁵⁸, con il quale si intende l'attribuzione a ciascuno di compiti e responsabilità precise allo scopo di evitare un accentramento eccessivo di poteri ad una singola persona. Ognuno, infatti, ha un compito preciso e ci si attendono determinati risultati, che implicano precise responsabilità.

Esempi tipici di segregazione dei compiti sono la separazione tra responsabilità operative e di contabilizzazione, oppure la separazione tra attività di custodia beni da quelle di contabilizzazione.

La rotazione dei compiti invece è un principio reso necessario dal fatto che la permanenza prolungata di una persona in un determinato ruolo potrebbe originare: eccessiva autorità nei confronti del personale sottoposto alla sua direzione, ma anche una elevata concentrazione di know-how specifico in capo ad una figura, la quale diventerebbe difficilmente sostituibile e costituirebbe una mancata crescita del management aziendale.

Un altro aspetto indispensabile in ogni realtà aziendale è avere una documentazione completa e corretta delle attività che vengono svolte quotidianamente, questo per rendere più efficienti e trasparenti le operazioni aziendali. Ciò rende possibile la ricostruzione del perché, del quando, del come una certa decisione è stata presa; permette quindi una chiara individuazione delle responsabilità. L'attuazione concreta di questo principio porta ad effettuare le operazioni in maniera chiara, trasparente ed intellegibile; incrementando quindi il valore erogato dai processi operativi posti in essere e la soddisfazione complessiva degli *stakeholders*. La *governance* deve essere quindi in grado di gestire la complessità, monitorando i rischi, classificandoli in termini di probabilità/impatto e mettendo in atto delle politiche di mitigazione dei rischi.

In conclusione si può affermare che "*la sopravvivenza di ciascun sistema aziendale dipenda essenzialmente dalla sua capacità di fronteggiare rischi di natura interna ed esterna*"⁵⁹; da questo si deduce, con ragionevole sicurezza, che le imprese aventi una funzione di *risk management* di qualità, in grado di avere una visione a trecentosessanta gradi sia delle variabili interne sia del contesto esterno, riescono ad essere più competitive sul mercato e anticipare o comunque correttamente gestire le molteplici complessità.

Co.SO report

Fin dalla seconda metà degli anni '80, le componenti del Sistema di Controllo Interno sono state studiate e prese in esame dalle più prestigiose associazioni professionali d'America, le quali decisero di dare vita ad una commissione di studio denominata *Committee of Sponsorig Organizations of Treadway*

⁵⁷ 8 Op. cit. *Le Revisioni aziendali*, Troina G., 2005

⁵⁸ "La determinazione dei centri di responsabilità rappresenta un elemento cruciale nell'implementazione del sistema, da un lato deve offrire ai responsabili le necessarie leve d'azione, dall'altro deve essere uno stimolo alla motivazione e alla

partecipazione". (L. Anselmi in *Atti del seminario "Le nuove frontiere dell'Auditing nel pubblico e nel privato"*, Roma, AIIA, 1995)

⁵⁹ Op. cit. *Le Revisioni aziendali*, Troina G., 2005

Commission successivamente nota come *Treadway Commision*. Lo studio aveva l'obbiettivo di migliorare i sistemi di controllo interno e di fornire a tutte le parti interessate (autorità di controllo, dirigenti, revisori, membri del consiglio di amministrazione, chief executive, ecc.) un concetto comune di controllo.

La ricerca si concluse con la pubblicazione del *Co.So Report – Internal Control Integrated Framework* comunemente chiamato Co.So e successivamente integrato nel maggio del 1994 da un *addendum* che nel 1997 fu pubblicato in italiano. Il Co.So Report è stato rivisto nel 2017 con il nome “Enterprice Risk Management”.

Il principio di revisione ISA Italia 315 ne riprende i concetti e precisa che lo SCI (Sistema di Controllo Interno) è composto da cinque aspetti strettamente correlati tra loro derivanti dal modo in cui il management gestisce l'azienda e integrati con i processi gestionali⁶⁰:

- ambiente di controllo;
- valutazione del rischio;
- attività di controllo;
- informazione e comunicazione;
- monitoraggio.

Le componenti del Sistema di controllo interno (CoSo I)⁶¹



A questo punto approfondiamo i cinque componenti minimi di ogni sistema di controllo

⁶⁰Cfr. R.Bauer, *La revisione legale tecniche e procedure*, Maggioli Editore.

⁶¹Fonte: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions*.

⁶²Cfr. R.Bauer, *La revisione legale tecniche e procedure*, Maggioli Editore.

interno, analizzando la loro natura e il loro legame con gli obiettivi aziendali, in quanto le stesse componenti rappresentano i processi minimi necessari per la loro realizzazione.

Ambiente di controllo

L'ambiente di controllo costituisce il fondamento della cultura di ogni organizzazione aziendale (competenza, aggiornamento, formazione, qualità dei risultati e professionalità). Un ambiente di controllo è ritenuto valido, se in esso, i soggetti prendono in considerazione l'impatto che leggi e regolamenti esterni (generalmente e specifici di settore) hanno sull'azienda, ai quali la stessa deve obbligatoriamente attenersi. Inoltre, sono parte dell'ambiente di controllo anche i valori attribuiti alle risorse umane e sistemi di: comunicazione interpersonale, gestione del conflitto, valutazione della performance, trasparenza, codice etico e orientamento al benessere diffuso.

Valutazione del rischio

Innanzitutto, risulta necessario definire cosa si intenda per rischio: “*l'eventualità di commettere un errore significativo o una frode da cui può discendere un danno grave*”⁶², in altre parole può ridurre la probabilità di raggiungere obiettivi aziendali o può comportare incertezza nel raggiungere determinati benefici.

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione dei rischi (RISK ASSESSMENT) include le modalità con cui la direzione identifica i rischi attinenti alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere.

Tuttavia, è impossibile eliminare tutti i rischi insiti nell'attività d'impresa e la prerogativa del sistema di controllo interno provvedere alla identificazione ed alla valutazione dei rischi⁶³, per poter poi progettare dei controlli specifici che consentano di fronteggiare eventuali situazioni di rischio.

⁶³L'attività di valutazione deve assumere però carattere sistematico e continuativo in quanto un'identificazione occasionale dei fattori di rischio potrebbe non assicurare un'adeguata protezione. Rif.to Beretta S., *Valutazione dei rischi e controllo interno*. Università Bocconi Editore. 2004.

Attività di controllo

Le attività di controllo sono le azioni predisposte con procedure e direttive il cui obiettivo è quello di garantire che le disposizioni della direzione siano attuate in modo da ridurre i rischi ad un livello accettabile.

Le attività di controllo inoltre possono essere classificate in funzione di obiettivi specifici e la loro attuazione riguarda tutti i livelli dell'organizzazione aziendale.

Sono comprese in questo ambito diverse attività⁶⁴ che possono essere classificate come direttive e procedure relative a:

1. *Esame delle performance;*
2. *Elaborazioni informatiche;*
3. *Controlli fisici;*
4. *Verifica della separazione delle funzioni.*

In ogni caso, come per le procedure di valutazione del rischio, le attività di controllo seguono la suddivisione che prevede attività di controllo relative alle informazioni di bilancio, attività di controllo sugli aspetti operativi e, infine, attività di controllo sul rispetto di leggi e regolamenti.

Informazione e comunicazione

Il sistema informativo riveste un ruolo essenziale per gli obiettivi concernenti l'informativa economico-finanziaria. È costituito dalle procedure e dalle registrazioni stabilite per rilevare, registrare, elaborare le operazioni dell'impresa e darne informativa anche a terzi. È fondamentale che le informazioni siano accessibili, condivise, archiviate e mantenute in evidenza nel tempo attraverso sistemi informativi che possono essere computerizzati, manuali o derivare da una combinazione degli stessi.

Al giorno d'oggi, la comunicazione assume un ruolo altrettanto critico ed è considerata come un mezzo attraverso il quale avviene la distribuzione delle informazioni aziendali; è una funzione intrinseca ai sistemi informativi e può riguardare sia interlocutori interni che esterni. La comunicazione interna rappresenta quel flusso di informazioni provenienti dal management e dirette a soggetti interni

all'organizzazione; deve svilupparsi dall'alto verso il basso, dal basso verso l'alto e trasversalmente. La comunicazione esterna, invece, rappresenta quel complesso di informazioni indirizzate a soggetti esterni all'organizzazione, come possono essere: soci, la stampa, ma anche clienti, fornitori e banche. Inoltre, i sistemi informativi devono essere anch'essi assoggettati a controlli al fine di verificarne l'affidabilità. Pertanto, un sistema informativo ed informatico aziendale è considerato adeguato se gode di un buon livello di: integrazione, protezione, aggiornamento e manutenzione.

Monitoraggio

Il sistema di controllo interno deve essere oggetto di costante monitoraggio per verificare che sia adeguatamente progettato, realizzato, efficace ed idoneo a soddisfare gli obiettivi definiti⁶⁵. Fondamentale è comprendere che il monitoraggio è svolto per garantire che i controlli continuino ad operare con efficacia. Pertanto, il management deve verificare non solo che il sistema funzioni, ma anche che sia adeguato rispetto ai cambiamenti intervenuti nel contesto esterno; le variabili ambientali ed il contesto normativo in continua evoluzione influenzano il modo di operare ma anche le strategie dell'impresa, ciò rende imprescindibile il monitoraggio che accerti se siano inalterati i requisiti suddetti di efficacia e funzionalità.

Ad ogni modo il monitoraggio può avvenire in due modi⁶⁶:

- **monitoraggio continuo⁶⁷:** si riferisce a procedure di controllo e di supervisione aziendale che possono essere attuate da dirigenti e funzionari o frutto di iniziative del personale durante lo svolgimento delle loro mansioni; essa è una supervisione svolta in tempo reale, che permette di reagire prontamente ad eventuali cambiamenti e nuovi rischi.
- **valutazioni periodiche:** sono valutazioni che vengono svolte in relazione alla significatività dei rischi e all'efficacia delle procedure di supervisione. solitamente consistono in autovalutazioni attraverso le

⁶⁴Rif.to: *Corporate Governance: il sistema di controllo interno*, Prof. Nobolo, Milano Bicocca, 2010.

⁶⁵U. Marinelli, *Revisione contabile: Principi e note metodologiche*, Giappichelli 2014, p.101.

⁶⁶ È possibile che vi sia anche un mix delle due tipologie di monitoraggio.

⁶⁷ Tra le attività di monitoraggio continuo si possono annoverare le attività di supervisione e gestione corrente, le analisi comparative e le riconciliazioni effettuate con documenti forniti da terzi (ISA 500).

quali i soggetti a cui è delegata la gestione, stabiliscono di fatto l'efficacia dei controlli sulla loro specifica attività.

Sistema informativo e sistema informatico come soluzione

Come stato già detto in precedenza è necessario, per impiantare un buon sistema di controllo interno, pianificare il sistema informatico nel suo complesso adattandolo rispetto al contesto organizzativo, agli obiettivi ed alle strategie.

Nella realtà italiana spesso si confonde il concetto di sistema informativo⁶⁸ con quello di tecnologia, con il risultato che molte aziende si preoccupano di fare investimenti per aggiornare il sistema alle nuove tecnologie piuttosto che attuare un sistema realmente adeguato alle specifiche esigenze aziendali, siano esse pubbliche o private, rischiando di far passare in secondo piano la qualità e la quantità delle informazioni divulgate all'interno dell'organizzazione, dalle quali dipende la valutazione riguardo l'efficacia e l'efficienza della gestione, della rappresentazione veritiera e corretta⁶⁹ della situazione patrimoniale economica e finanziaria della società, della compliance alle leggi e ai regolamenti.

Con riguardo alla Pubblica Amministrazione, i controlli interni vengono inseriti in applicazione di una normativa piuttosto che per reale esigenza, creando indubbiamente delle falle nel settore pubblico.

L'adozione dei sistemi informativi nella Pubblica Amministrazione (PA) Digitale, diventa la sfida evolutiva di questo frangente storico. È necessario quindi che, come primo impatto, vengano realmente compresi da parte delle singole amministrazioni i benefici derivanti dall'adozione dei sistemi informativi. Infatti, gli stessi sono principalmente intangibili e legati, al pari di tutte le aziende di servizi, più a un'efficacia organizzativa che a una efficienza produttiva, in quanto,

diversamente dalle industrie, non portano all'automatizzazione concreta dell'impianto produttivo, bensì a una digitalizzazione procedimentale che risulta oggettivamente difficile da avviare (almeno in una prima fase più o meno lunga), ma che a regime porta comunque benefici di utilità e semplificazione della macchina pubblica. Il solo fatto di eliminare il cartaceo e quindi poter consultare, ma soprattutto validare e controllare su pc, smartphone o tablet la documentazione integrativa, lo stato del procedimento o la pratica pagata e munita di bollo virtuale, non può che semplificare l'accesso, la ricerca negli archivi (spesso ancora cartacei) e l'iter istruttorio, contestualmente ottimizzando il lavoro del funzionario che può essere realmente dedicato alla risoluzione dei problemi e alla gestione dei procedimenti più che all'accatastamento manuale delle pratiche cartacee. Il cambio di paradigma è rappresentato da quella trasformazione digitale che sappia attivare un cambiamento culturale all'interno della Pubblica Amministrazione, la quale dovrebbe affrontare l'implementazione di un sistema informativo in maniera graduale, scegliendo i processi da integrare sulla base del rapporto tra i costi e i benefici che si possono ottenere dall'aumento delle performance aziendali e sulla base della qualità del lavoro dei propri funzionari e, conseguentemente, sulla base del miglioramento dell'immagine.

In conclusione, nonostante le reticenze, le difficoltà di avvio, di reperimento fondi e di professionalità che possano seguire i progetti di innovazione tecnologica e digitalizzazione, è fondamentale considerare sempre i benefici intangibili per l'organizzazione che provengono dalle tecnologie informatiche e che hanno conseguenze strategiche ed economiche a lungo – ma anche a breve – termine. Infatti, anche per la Pubblica Amministrazione l'uso dei sistemi informativi e la relativa dematerializzazione delle procedure comporta

⁶⁸Il sistema informativo deve essere in grado di fornire indicatori di performance in base ai quali il management possa monitorare le attività e i rischi critici, definendo un piano di intervento. Deve fornire informazioni utili ed attendibili ad uso interno ed esterno, comunicando le informazioni rilevanti alle persone giuste, con la frequenza e la tempestività richieste.

⁶⁹Art. 2423 del Codice civile, redazione del bilancio: "gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa. Deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico. Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare rappresentazione veritiera e corretta si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo".

una riduzione dei costi legata al grado di automazione (si pensi ad esempio alla diminuzione di carta circolante), anche se la valorizzazione dei costi di un tale investimento non è sempre immediata. In tale frangente, ricoprono un ruolo fondamentale quei funzionari (tecnici ed ingegneri), dirigenti competenti o facenti funzione, che possono dare un valore aggiunto nella digitalizzazione fino ad essere protagonisti di tale trasformazione, addirittura spesso colmando la mancanza di professionalità e ruoli.

Oggi, dunque, anche nel pubblico si è recepito quanto l'interconnessione informatica di dati e informazioni gestionali faccia la differenza sia da un punto di vista contabile che organizzativo, ma è di forte ausilio anche e

soprattutto per prevenire tentativi di frode o corruzione, poiché più il sistema è interconnesso più bassa è la possibilità di commettere errori, così facendo è possibile neutralizzare una dirigenza che appare il più delle volte negligente.

CONCLUSIONI

Il Paper affrontato il tema dell'adozione dei sistemi di controllo interno e della funzione di *Internal Auditing*, focalizzandosi in modo particolare sul settore pubblico.

Tale funzione, nello scenario attuale, viene considerata sempre più come un requisito di buon governo delle aziende, con l'obiettivo di perseguire maggiori livelli di efficienza, efficacia, trasparenza e accountability.

Nell'attuale contesto estremamente volatile, incerto, complesso e ambiguo in cui è necessario impiantare un Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi (SCI) che sia efficace e quindi capace di prevenire, identificare e correggere tempestivamente qualsiasi tipo di errore quantitativo o qualitativo, l'*Internal Auditing* diventa una funzione prioritaria per le aziende private e per le Amministrazioni Pubbliche, ricoprendo il ruolo di consulente strategico aziendale al fine di fornire al Top Management una ragionevole certezza circa il raggiungimento di un accettabile livello di sicurezza garantito dalla efficace funzionamento del sistema di controllo interno con appositi *audit* interni a certificazione dei processi.

Si ritiene infatti che sistemi di controllo interno maggiormente adeguati ed integrati nello specifico contesto organizzativo possano, anche in ambito pubblico, contribuire positivamente a regolamentare le attività operative e a favorire il buon governo mettendo ordine in un contesto sovraccarico di burocrazia. Un'esigenza fondamentale per il settore pubblico è quella di agire in modo etico, ovvero avendo come riferimento principale l'interesse pubblico generale, prevenendo i fenomeni corruttivi e proteggendo le risorse pubbliche dalla cattiva gestione, dalle frodi e dalle irregolarità.

Il punto chiave è innovare la "cultura dei controlli" portando la Pubblica Amministrazione a seguire l'approccio e i concetti adottati nel settore privato; un esempio può essere l'elaborazione di un "testo unico del controllo interno e della governance delle Amministrazioni Pubbliche" per dare stimolo, supporto e significatività ad un atteggiamento finora assunto solo da alcuni dirigenti pubblici che amministrano i loro enti tra vincoli di tipo politico-strategico ed esigenze di tipo gestionale. La creazione di una piattaforma comune a tutte le Amministrazioni Pubbliche permetterebbe di uniformare le funzioni di base del controllo interno di primo e secondo livello, lasciando all'ente la possibilità di gestire le complessità specifiche attraverso soluzioni organizzative ad hoc. Questo consentirebbe di minimizzare notevolmente il rischio di non corretta interpretazioni della normativa, evitando ambiguità sui significati e sui reali intenti del Legislatore, mettendo a sistema le esperienze finora realizzate dai vari Enti.

Per arrivare a un maggiore coordinamento degli uffici preposti al controllo interno è necessario delimitarne competenze e responsabilità, eliminando le attività ridondanti; è inoltre auspicabile una maggiore condivisione delle informazioni tra gli organi di controllo interno ed esterno all'ente, implementando come già sottolineato più volte i sistemi informatici già esistenti, "obbligando" il personale, preferibilmente qualificato, ad utilizzarli.

Lo scopo è quello di stimolare la crescita della connettività ed una maggiore interazione tra gli enti con l'obiettivo di supportare il processo di crescita culturale del sistema pubblico favorendo lo scambio di informazioni e la condivisione delle problematiche comuni e delle soluzioni individuate, per tale motivo l'ausilio dei sistemi informativi ed informatici riveste un ruolo fondamentale.

È in questo scenario, certamente complesso, che deve originarsi la spinta al cambiamento concreto della gestione dell'ente pubblico.

Ad ogni modo il salto di qualità che oggi le Amministrazioni Pubbliche sono chiamate a compiere in un'ottica di implementazione del sistema dei controlli è quello di concentrarsi sulla principale risorsa in loro possesso "il fattore umano", intesa come la principale risorsa capace di operare in un contesto di interazioni significative e molteplici finalizzate alla massimizzazione dei risultati. In tale ottica risulta necessario rivedere in un'ottica critica il ruolo di tutti i settori e comparti di cui l'azienda pubblica si compone e ridefinirne gli assetti in modo da realizzare una intesa e costante interazione con gli organo di controllo ed in particolare con la figurata dell'auditor interno.

Bibliografia

- Hinna L., "Internal auditing nella pubblica amministrazione", Maggioli Editore, Milano 2020.
- E. Bruno, "Università. Stretta sui concorsi truccati: controlli a campione sul 10% dei bandi", *Il sole 24ORE*, 5 agosto 2019.
- Hinna L., "L'internal auditing alla luce delle nuove normative in materia di controlli interni nelle pubbliche amministrazioni" in G. Azzone, B. Dente (a cura di), *Valutare per governare, il nuovo sistema di controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, Prefazione di F. Bassani, ETAS, Milano 1999.
- Bolognino D., *Amministrativamente: Dubbi, incertezze e perplessità sulla formulazione della normativa in tema di valutazione della dirigenza pubblica nel c.d. decreto Brunetta. Commenti al D.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 Contributo speciale annesso al Numero 11 - Novembre 2009.*
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le Pubbliche Amministrazioni*. Egea, Milano, 2005.
- Borgonovi E., *Il contributo dei costi standard nel processo di miglioramento delle performance delle amministrazioni pubbliche. Documento CNEL: La misurazione delle performance delle Pubbliche Amministrazioni*. Roma, Settembre 2009.
- Bove B., Valotti G., Volpe C., *Gruppo di lavoro sulla governance degli Enti previdenziali e assicurativi pubblici: Risultati dell'istruttoria tecnica. Relazione finale*. Roma, 28 Giugno 2012
- Camera dei Deputati, *Temi dell'attività parlamentare, Il controllo della spesa e la spending review*.
- Cannitano A., *i controlli interni ed il risk management nelle Pubbliche Amministrazioni*.
- Castellucci F., *L'Audit nelle Pubbliche Amministrazioni con particolare riferimento all'INPS*.
- Collecchio M., *Agenda dei comuni, Il sistema dei controlli interni e della misurazione e valutazione della performance*, 2013.
- Colombini G., "Corte dei conti e controlli interni", in *Atti del Convegno su "150 anni della Corte dei conti"*. Roma, 2012.
- Comoli, M. *I sistemi di controllo interno nella corporate governance*. Milano, Egea, 2002.
- Convegno AICOM, *Convegno su Compliance nella Pubblica Amministrazione*, Università La Sapienza, 2008
- Hinna L., *Il sistema dei controlli della PA*. Università degli studi Tor Vergata, 2012
- Hinna L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*. Cedam, Padova, (2002)
- Servalli S., *Sistema di controllo interno*, Materiale didattico, Università degli studi di Bergamo, 2013
- Hinna L., Meneguzzo M., Mussari R., *Economia delle aziende pubbliche*, McGrawHill, Milano. (2006)
- Hinna L., *Il concetto di accountability in ambiente pubblico*, 2008. Materiale didattico Università di Tor Vergata. p.12
- Landoni D., Ruscio G., *Commissione Revisione contabile e controllo dei conti, Il sistema di controllo interno*. 2004
- Lentini G., *Lo sviluppo qualitativo della Pubblica Amministrazione*. (2008)
- Meneguzzo M., *Creazione di valore e sviluppo del capitale sociale: la sfida per il sistema della PA italiana*. Abstract.
- Micocci A., *La professione di Internal auditor*, Materiale didattico, Università di Macerata, Facoltà di Economia.
- Mirabelli G., *L'attività dell'Internal Audit*, Materiale didattico, Associazione Italiana Internal Audit.
- Monteduro F., *La misurazione e la valutazione delle performance*. Dicembre 2009, Scuola Superiore Pubblica Amministrazione Locale.
- Passoni E., *Il sistema di controllo interno e le procedure di fraud auditing ai fini della prevenzione e dell'individuazione delle frodi societarie*. Milano. 2009
- Pasqualotto L., *il performance management nelle Pubbliche Amministrazioni*. p.6
- Pezzani F., *La funzione di programmazione e controllo nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche*.
- Porreca G., *L'individuazione del datore di lavoro nella pubblica amministrazione*, Novembre 2012
- Pwc, *La struttura del sistema di controllo interno: limiti ed opportunità*. Dicembre 2013.
- R.Bauer, *La revisione legale tecniche e procedure*, Maggioli Editore.
- Russano L., *Il ruolo degli attori del sistema di controllo interno nella prevenzione dei crack aziendali*. Paper, Auditor San Paolo IMI S.p.A.
- Scopetani G., *Postulati tecnici di gestione dei rischi in INPS*. Roma 2012.
- Scordamaglia I., *l'individuazione del datore di lavoro pubblico: incertezze nella giurisprudenza di legittimità sull'investitura del dirigente responsabile della gestione del sistema della sicurezza nei luoghi di lavoro della Pubblica Amministrazione*. Pubblicazione, Diritto penale contemporaneo, 2013, Milano.