



Università degli studi di Cagliari

DOTTORATO DI RICERCA

IN

ECONOMIA E GESTIONE AZIENDALE

Ciclo XXIV

I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NEGLI ENTI LOCALI

I CASI TEDESCO E ITALIANO A CONFRONTO

Settore scientifico disciplinare

SECS-P/07 Economia Aziendale

Presentata da:	Cristina Landis
Coordinatore Dottorato:	Prof.ssa Ernestina Giudici
Tutor/Relatore:	Prof. Aldo Pavan

Esame finale anno accademico 2010 - 2011

Ad Andreas
A mamma, babbo, Federica e Marco
Ad Heidi

Ringraziamenti

Ho voluto destinare questa pagina per ringraziare tutte le persone che hanno contribuito al mio percorso di ricerca durante questi tre anni di dottorato.

Il Prof. Aldo Pavan che ha riposto molta fiducia in me e nelle mie capacità e mi ha coinvolto da subito nella ricerca.

La Prof.ssa Patrizia Modica che per prima mi ha trasmesso l'interesse per la ricerca e ha contribuito ad arricchire il mio curriculum accademico.

La Dott.ssa Paola Paglietti, con la quale ho potuto condividere un lungo e importante lavoro di ricerca, dalla quale ho appreso l'attenzione per il dettaglio.

La Dott.ssa Isabella Fadda, la Dott.ssa Elisabetta Reginato e il Dott. Alessandro Falilò che con le loro osservazioni hanno offerto spunti interessanti per il presente lavoro di tesi.

Il Prof. Eugenio Caperchione persona di estrema apertura che, pur non conoscendomi, ha favorito i miei contatti in Germania.

Il Prof. Em. Christoph Reichard a cui sarò sempre grata non solo per avermi ospitato all'Universität Potsdam ma, soprattutto per aver criticato il mio lavoro e per avermi insegnato che la corruzione è un tema di cui si può e si deve parlare.

La Prof.ssa Isabella Proeller per avermi ospitato nel suo team al Dipartimento "Public and non-profit management" e i giovani colleghi Tobias Krause, Alexander Kroll, Dominik Vogel e Michael Haack per avermi reso partecipe dei loro lavori, per aver criticato il mio e per aver sopportato il mio tedesco per quasi tre mesi.

Il Signor Jochen Bäümel per la lunga conversazione su Transparency International e per aver sempre sostenuto che... una dottoranda ha diritto di sapere.

Il Signor Rüdiger Knipp per aver spiegato ad un'italiana i meccanismi più segreti della corruzione nel settore pubblico.

Tutte le persone delle quali, per motivi diversi, non posso indicare i nomi che hanno contribuito ad arricchire il presente lavoro.

Febbraio, 2012

Abstract

The research analyses the development of internal control systems in German and Italian municipalities. The modernization process of public administrations promoted by the New Public Management movement has implied worldwide the adoption of private sector derived techniques and tools in order to improve public management. According to the literature, the adoption of internal control systems, together with the improvement of accounting and auditing techniques, can help to increase the level of efficiency, effectiveness, accountability and transparency of public sector organizations. Moreover, internal control systems are a useful tool for the ethical execution of operations and for corruption prevention, which are two keystone for public sector.

The reform trajectories followed by the countries have been different. In particular, the reform process was slow in “Rechtsstaat” or legal state countries, like Germany and Italy. The reform process in these two countries, which are the object of this study, started later as in the other OECD countries and implied the adaptation of the proposed tool and techniques to the existing administrative system. Moreover, in the two countries the process of innovation started and has been more advanced at the local government level. The municipality level was therefore chosen as the object of the study. A second reason for this choice lies in the fact that the municipality level allowed a homogeneous comparison between the two countries. Indeed, they have a different state structure, Italy is a unitary state and Germany is a federal republic; the lowest level of government is the one that allows a homogeneous comparison.

The study is aimed at: a) describing the characteristics (objectives and components) of internal control systems in German and Italian municipalities, compared to private sector standards concerning internal control systems; b) comparing the internal control systems of the two countries in order to identify their similarities and differences. Considering that the ethical execution of operations and the prevention of corruption are two keystones for public sector, one additional purpose was to ascertain if these need produce effects on the internal control system adopted.

The research is mainly based on the analysis of the laws and regulations issued on this topic and uses an internationally accepted standard – the CoSO model for internal control systems – as a framework for the analysis and the comparison between the two countries. As in both countries the municipalities have a high level of autonomy, two case study, two towns, were selected to complete the general analysis and to deal with the third objective of the research. The selected towns, one Italian and one German, have in fact undergone a process of restructuring and of improvement of their administration, which is aimed at dealing with the problem of ethics (Italian town) and corruption (German town).

The analysis conducted shows that both countries are with different approaches and different solutions moving towards the international standards.

INDICE

INTRODUZIONE	8
1 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO - INQUADRAMENTO TEORICO DEL TEMA.....	12
1.1 IL CONTROLLO NELLA LETTERATURA ECONOMICO-AZIENDALE.....	12
1.2 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	18
1.3 IL CONTROLLO NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE.....	24
2 IL CONTROLLO E IL PROCESSO DI RIFORMA DEL MANAGEMENT PUBBLICO.....	28
2.1 IL NEW PUBLIC MANAGEMENT	28
2.2 CULTURA MANAGERIALISTA E IL PROCESSO DI CONVERGENZA IN EUROPA.....	32
2.2.1 I sistemi di controllo nel settore pubblico: criticità nell'implementazione	37
2.3 IL PROCESSO DI RIFORMA IN ITALIA E IN GERMANIA	40
2.3.1 La Repubblica Federale di Germania	41
2.3.2 Italia	46
3 RICERCA EMPIRICA: I SISTEMI DI CONTROLLO NEGLI ENTI LOCALI.....	52
3.1 DISEGNO DELLA RICERCA.....	52
3.1.1 Introduzione	52
3.1.2 Obiettivi della ricerca.....	53
3.2 LA SCELTA METODOLOGICA	56
3.2.1 Le fonti legislative	58
3.2.2 Analisi documentale e interviste semi-strutturate.....	59
3.2.2 Il CoSO Report come modello di analisi.....	63
3.4 CASI DI STUDIO: CARATTERISTICHE ORGANIZZATIVE E STRUMENTALI	69
3.4.1 Il Comune di Città X.....	69
3.4.2 Il Comune di Stadt Y	71
4 CARATTERISTICHE E PECULIARITÀ DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NEI COMUNI.....	74
4.1 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NEI COMUNI ITALIANI E TEDESCHI IN RAPPORTO AL MODELLO	75
4.1.1 I comuni italiani	75
4.1.2 I comuni tedeschi	82
4.2 CARATTERISTICHE E IMPLEMENTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO IN UN COMUNE ITALIANO: IL CASO DELLA CITTÀ X.	88
4.3 CARATTERISTICHE E IMPLEMENTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO IN UN COMUNE TEDESCO: IL CASO STADT Y	96
4.4 CONNESSIONI E DIVERGENZE TRA I SISTEMI STUDIATI	107
4.4.1 Il sistema di controllo interno dei comuni italiani e tedeschi a confronto.....	108
4.4.2 Il confronto tra i casi di studio	112

5 RIFLESSIONI CONCLUSIVE	119
BIBLIOGRAFIA	132
SITOGRAFIA	140

INTRODUZIONE

L'adozione di adeguati sistemi di controllo interno è considerata in ambito accademico e nella pratica professionale un fattore chiave per il buon governo delle aziende, sia operanti nel settore privato, che nel pubblico.

La necessità di agire in condizioni di razionalità economica, prevenendo e contrastando gli effetti di eventuali errori involontari o comportamenti fraudolenti dei soggetti umani, impone a ciascuna unità economica di adottare delle opportune misure, che permettano di proteggere il patrimonio aziendale, di garantire la correttezza dei processi di produzione delle informazioni, l'efficacia e l'efficienza nell'utilizzo delle risorse aziendali, il rispetto delle leggi e dei regolamenti in vigore (Pavan, 2007). Il sistema di controllo interno è formato da una serie di salvaguardie che includono sia strumenti organizzativi che di controllo, predisposte dall'alta direzione per contrastare i rischi che impedirebbero all'azienda di raggiungere gli obiettivi prefissati (Bava, 2003). In particolare, tali salvaguardie impongono dei limiti e condizionamenti al comportamento dei soggetti umani e permettono così di prevenire e correggere eventuali loro errori, involontari e/o deliberatamente fraudolenti (Simons, 2004).

Il controllo assume un'importanza particolare nelle pubbliche amministrazioni dove l'utilizzo di risorse pubbliche e la rilevanza economica e sociale delle attività svolte rendono ancora più pressante l'adozione di adeguate attività di controllo e di monitoraggio (Mussari, 2011).

La necessità di salvaguardare il patrimonio dello stato e l'adozione di strumenti di controllo non è una novità di questi tempi. È stato messo in evidenza in alcune ricerche (Gupta, 1991; Brown, 2004; Stone, 1969), che l'utilizzo di forme di controllo interno e lo svolgimento di attività riconducibili all'attuale *internal auditing* avveniva nelle popolazioni più antiche per proteggere le risorse dello stato da eventuali errori involontari o dal comportamento disonesto (degli addetti alla riscossione delle imposte).

L'adozione di tali strumenti è documentata con riferimento all'antica Mesopotamia (3.200 a.C.), dove gli scribi dovevano preparare le liste di pagamenti effettuati che poi venivano controllate successivamente. Simili strumenti si conoscevano anche nell'antico Egitto, nel dipartimento centrale delle finanze del faraone, dove uno scriba preparava la lista degli esborsi di ricchezza, un altro controllava materialmente il movimento della ricchezza nel magazzino e un terzo

verificava la coerenza dei documenti elaborati dagli altri due. In Persia, il re Dario (521-486 a.C.), per tenere sotto controllo il suo impero, si serviva di speciali scribi chiamati “le orecchie e gli occhi del re” che operavano delle verifiche a sorpresa sugli affari delle province. Nell’impero romano era adottato un complesso sistema di controlli che prevedevano: la separazione dei compiti tra chi autorizzava le spese, chi raccoglieva le imposte, chi custodiva il denaro e chi effettuava le registrazioni contabili; la presenza di idonea documentazione a prova del diritto di credito, il pagamento era autorizzato da un magistrato dopo un esame di tale documentazione; ispettori del fisco erano incaricati di esaminare le proprietà e i guadagni dei cittadini romani ricorrendo anche alla tortura, allo scopo di combattere i casi di evasione fiscale. Il tema del controllo interno è contemplato anche nella Bibbia che, pur trattando l’argomento da un punto di vista privato, al fine di proteggere la ricchezza da eventuali furti o frodi posti in essere dagli agenti ai danni del padrone, giustifica: l’utilizzo di strumenti che limitano l’accesso alle risorse, la presenza di due soggetti a custodia della liquidità, gli *audit* inaspettati, la cura nella selezione dei dipendenti e la separazione dei compiti tra diversi soggetti.

Questi strumenti di così antica origine hanno certamente attratto l’interesse degli studiosi in tempi a noi più vicini. Ricordiamo, tra i maggiori esponenti, Fabio Besta (Besta, 1880; 1922) che alla fine del 1800 approfondiva il tema del controllo nella sua applicazione in tutti i tipi di aziende, del settore privato e del settore pubblico. Gli strumenti sopra citati e i principi alla base del loro funzionamento sono stati descritti e approfonditi nella sua opera *La ragioneria* nella quale una parte è dedicata all’analisi delle misure di “costrizione degli atti amministrativi”.

Gli sviluppi di quei concetti e strumenti hanno condotto alla concezione attuale di sistema di controllo interno come strumento essenziale per favorire il raggiungimento degli obiettivi aziendali e per lo svolgimento della funzione strumentale dell’azienda di soddisfacimento dei bisogni umani. Il concetto di sistema di controllo interno comprende perciò una serie di salvaguardie – quali la separazione dei compiti tra i diversi soggetti, la presenza di procedure di autorizzazione per lo svolgimento di determinate attività e per l’accesso alle risorse aziendali, il possesso di idonee qualità professionali da parte dei soggetti umani facenti parte dell’organizzazione – con le quali il sistema azienda riesce ad autocontrollarsi nello svolgimento delle proprie operazioni (Pavan, 2007).

Nel contesto del processo di rinnovamento della pubblica amministrazione nell'ottica del *New Public Management*, caratterizzato dall'introduzione di strumenti e tecniche contabili diffusi nel settore privato (Hood, 1991), si ritiene che anche l'adozione di adeguati sistemi di controllo interno possa contribuire al raggiungimento di maggiori livelli di efficienza, di trasparenza dei processi e di *accountability* e, più in generale, possa favorire il buon governo del settore pubblico (DeKoning, 2007; Cohen, 2007). Inoltre, alcuni organismi internazionali e la Commissione Europea attribuiscono al sistema di controllo interno la capacità di soddisfare un'esigenza particolarmente importante per il settore pubblico: la necessità che le operazioni siano svolte in maniera etica, ossia avendo come riferimento l'interesse pubblico generale; prevenendo i fenomeni corruttivi, proteggendo le risorse pubbliche dalla cattiva gestione, dalle frodi e dalle irregolarità (deKoning, 2007; AIIA e Ernst & Young, 2008; Cohen, 2007).

Il tema dell'adozione dei sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione è oggetto di approfondimento nel presente lavoro. La ricerca ha tenuto in considerazione le osservazioni della letteratura sull'esistenza di differenti approcci e soluzioni adottati nei diversi Paesi, nell'avviare il processo di riforma della pubblica amministrazione. In particolare, si è tenuto conto della distinzione tra paesi *Rechtsstaat* e *Public Interest*, che ha determinato la scelta dei due Paesi oggetto di analisi. L'Italia e la Germania appartengono al gruppo *Rechtsstaat*, che secondo alcuni studi ha avviato le riforme con maggiori difficoltà e con uno spirito più conservatore.

Il lavoro si focalizza sugli enti locali, in particolare sui comuni, che in entrambi i Paesi si sono dimostrati l'elemento del sistema amministrativo più innovativo e interessato alla riforma. L'oggetto d'analisi sono state le caratteristiche dei sistemi di controllo interno (obiettivi e componenti), che sono state esaminate adottando lo schema di riferimento del *CoSO Report*, di generale diffusione e accettazione nel settore privato e nel settore pubblico. Il tema è stato ulteriormente approfondito con l'esame di due casi di studio, la Città X italiana e la Stadt Y tedesca.

La tesi comprende quattro capitoli:

1. Il primo capitolo ha scopo definitorio del tema oggetto d'analisi. Esso inquadra il tema generale del controllo nell'ambito della letteratura economico-aziendale; definisce e descrive gli sviluppi del concetto di sistema di controllo e, infine, fornisce dei primi spunti sul problema del controllo nella pubblica amministrazione

2. Il secondo capitolo affronta il problema del controllo nell'ambito della riforma del management pubblico. Esso descrive le caratteristiche fondamentali e gli ambiti del processo di riforma, nonché il cambiamento apportato nei controlli adottati dalle pubbliche amministrazioni. Sono inoltre analizzate le diverse tendenze al cambiamento individuate nei diversi Paesi e le differenze nelle soluzioni implementate individuate dalla letteratura sul processo di riforma. Si approfondisce altresì il problema dell'implementazione del sistema di controllo interno nell'ambito del processo di rinnovamento della pubblica amministrazione. Infine si descrive il processo di riforma come avviato in Germania e in Italia, i due paesi oggetto d'analisi.
3. Il terzo capitolo illustra gli obiettivi della ricerca, la metodologia utilizzata, i metodi di raccolta dei dati e descrive le caratteristiche generali delle due città - casi di studio.
4. Il quarto capitolo è dedicato all'analisi dei sistemi di controllo interno dei comuni italiani e tedeschi dapprima a livello generale e, successivamente, approfondendo i due casi di studio. Un confronto tra i sistemi analizzati conclude l'analisi.

1 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO - INQUADRAMENTO TEORICO DEL TEMA

1.1 IL CONTROLLO NELLA LETTERATURA ECONOMICO-AZIENDALE

Il controllo è stato variamente indagato nella letteratura economico-aziendale, che gli ha attribuito nel tempo diversi significati. Secondo una prima accezione, richiamata dall'espressione francese "*contre-rôle*", il controllo è inteso come attività di verifica, di riscontro o d'ispezione volta ad individuare, a prevenire e a reprimere quei "comportamenti che distruggono la ricchezza prodotta". In una seconda e più ampia accezione suggerita dall'inglese "*to control*", il controllo è associato ai processi decisionali manageriali ed è inteso come guida o governo dell'azienda verso il raggiungimento degli obiettivi (D'Onza, 2008, p. 3). Nel primo caso, esso è orientato alle azioni e alla verifica della loro conformità alle regole, alle leggi e alle procedure. Nella seconda accezione, il controllo implica anche il problema del confronto tra risultati conseguiti e programmati o, più in generale, la valutazione della performance aziendale. (Giovannoni, 2004)

Il concetto di controllo inteso come attività ispettiva, ma anche come elemento determinante per il raggiungimento degli obiettivi aziendali è rinvenibile già nell'opera di Fabio Besta *La Ragioneria* (1922)¹. Il controllo è lì considerato un momento fondamentale dell'amministrazione economica che assieme all'attività di direzione è volto a rendere la gestione quanto più efficace e a proteggere il patrimonio aziendale da "sottrazioni colpevoli" e "inutili consumi". Secondo l'Autore, il controllo non attiene solo alla verifica dei risultati raggiunti ma include anche una serie di attività volte a costringere il comportamento dei soggetti. È infatti necessario definire "ciò che si deve fare", verificare ciò che si è effettivamente fatto, e, durante lo svolgimento delle operazioni, è necessario vigilare, incitare e vincolare "l'opera di ognuno". A tal fine il controllo bestano include non solo le registrazioni dei fatti amministrativi, ma anche delle misure costrittive del comportamento degli individui con cui "ciascuno si vigila, e le forze si stimolano" affinché operino con efficacia².

¹ A tal proposito si veda B. Campedelli (1986).

² Besta (1922, vol.I: 27, 29, 31, 207). Si veda inoltre F. Besta (1880, p. 17). Per approfondimenti sulla modernità del concetto di controllo bestano, si vedano, tra gli altri, gli studi di A. Riccaboni (1993), e di C. Leardini (1997).

Nella letteratura contemporanea il controllo, come aspetto del management, è associato ai processi decisionali manageriali, in particolare al problema dell'acquisizione di informazioni adeguate (rilevanti, significative e tempestive) sull'andamento della gestione, che consentano di guidare l'azienda verso il raggiungimento degli scopi istituzionali (Paletta, 2008). La concezione di controllo come guida o governo dell'azienda verso il raggiungimento degli obiettivi si rinviene, in particolare, nel pensiero sviluppato da R. N. Anthony negli anni sessanta, poi ampliato negli anni ottanta, sui sistemi di pianificazione e controllo. Nell'ambito del sistema di aziendale di pianificazione e controllo egli distingue tre componenti: la pianificazione strategica che riguarda la fissazione degli obiettivi dell'organizzazione e le strategie per raggiungerli; il controllo manageriale ossia il processo con cui "i manager inducono gli altri membri dell'organizzazione ad attuare le strategie dell'organizzazione"³; il controllo dei compiti o operativo che attiene allo svolgimento dei compiti specifici in maniera efficace ed efficiente" (Anthony, 1990, p. 29,58,67).

Il coordinamento delle azioni dei soggetti è, in questa prospettiva, uno dei fini del controllo. A causa della discordanza tra gli interessi dei singoli individui e quelli aziendali e della disinformazione sulle strategie da seguire o sui comportamenti attesi, è infatti possibile che i soggetti adottino dei comportamenti svantaggiosi per l'azienda; compito del controllo è ridurre questa divergenza e motivare i soggetti a perseguire gli scopi organizzativi (Anthony, 1990). Analogamente, K. A. Merchant e W. Van der Staede (2003) spiegano che il bisogno dei controlli è riconducibile alla possibilità che il personale possa agire in contrasto con gli scopi dell'organizzazione, e legano tale possibilità a tre ordini di problemi: la mancanza di direzione, ovvero i soggetti non comprendono quali siano le attese di comportamento e pongono in essere delle azioni svantaggiose per l'azienda, la mancanza di motivazione che porta i soggetti a perseguire il proprio interesse personale che si pone in conflitto con gli interessi del soggetto economico e, infine, la carenza di capacità personali.

Il management non solo deve fare in modo che gli individui si comportino secondo le attese, ma deve verificare la validità delle strategie e degli obiettivi al variare delle condizioni ambientali (Paletta, 2008). Il controllo manageriale, afferma E.

³ Nella prima versione dello studio, la definizione recitava "il controllo direzionale è il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse siano ottenute ed usate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi della organizzazione" (Anthony, 1967, p. 23).

Borgonovi (2005, p. 355), comporta “la verifica periodica della convenienza delle alternative prescelte e in corso di attuazione” e la promozione “di interventi volti alla formulazione di nuovi e più adeguati programmi”. Nell’ottica descritta, il controllo appare legato alla creazione di un sistema di condizioni che favoriscano il conseguimento e, allo stesso tempo, il miglioramento degli obiettivi aziendali, nonché l’attuazione e il miglioramento delle vie gestionali per conseguirli (Zanda, 2002). Il controllo costituisce quindi un supporto alle decisioni del management e allo stesso tempo è in grado di attivare dei processi di apprendimento organizzativo che consentono all’azienda di adattarsi e di operare durevolmente in ambienti mutevoli (Hofstede, 1981)⁴.

La dottrina ha fornito nel tempo diverse classificazioni delle attività di controllo. Se si considera il posizionamento del soggetto che attua il controllo rispetto all’istituzione oggetto del controllo si distingue tra controlli esterni e interni⁵. Nel primo caso il soggetto risulta indipendente e esterno all’organizzazione e l’attività di controllo è volta a tutelare gli interessi degli stakeholder. Nel secondo caso si tratta di attività introdotte per “volontà aziendale” e operanti internamente all’azienda allo scopo di eliminare o ridurre i rischi a cui è esposta la gestione aziendale⁶ e assicurare così il raggiungimento degli obiettivi e lo svolgimento della funzione strumentale dell’azienda, di soddisfacimento dei bisogni umani (Bava, 2003, p. 11). Si ritiene tuttavia che anche i controlli interni abbiano assunto nel tempo una valenza esterna (pubblica), poiché sulla base delle caratteristiche degli stessi, gli stakeholder possono valutare la presenza di presupposti per lo svolgimento dell’attività in maniera efficace, efficiente e nel rispetto della legge. Il legame tra le due forme di controllo è evidente se si considera che oramai i controlli esterni hanno la funzione di valutare il corretto funzionamento di quelli interni (Paletta, 2008). Un’ulteriore distinzione riguarda il momento in cui i controlli sono effettuati, già F. Besta, nella sua *Prolusione* (1880) e, successivamente, nella sua opera *La ragioneria* (1922) distingueva i controlli in antecedenti, concomitanti e susseguenti l’azione amministrativa⁷.

⁴ Si cfr. anche E. Borgonovi (2005).

⁵ Si veda tra gli altri R. Mussari (2011).

⁶ Sulle condizioni di incertezza e di rischio in cui si svolge l’attività aziendale si veda G. Ferrero (1980).

⁷ Diverse accezioni di controllo sono illustrate, tra gli altri, negli studi di M. Bergamin Barbato (1991) e L. Brusa (2000). Per quanto riguarda le classificazioni delle attività di controllo, si cfr. anche F. Bava (2003) che distingue le attività in relazione al momento di effettuazione, ai soggetti che effettuano i

Un'ulteriore distinzione può essere operata nell'ambito dei controlli interni, tra controllo economico, organizzativo, amministrativo contabile, di conformità e *auditing* (Paletta, 2008). La letteratura ha messo in luce i molteplici aspetti/strumenti che contribuiscono a fronteggiare i rischi che possono colpire la gestione aziendale. In particolare, in dottrina sono distinti gli aspetti del controllo interno che assumono valenza strettamente economica (controllo economico), da quelli che presentano valenze organizzative (controllo organizzativo)⁸.

Il primo riguarda “la verifica della corenza delle alternative possibili e in corso di attuazione, fornendo indicazioni volte alla formulazione di nuovi e più adeguati programmi” (Borgonovi, 2005, p. 351). Il controllo economico⁹ quindi si concentra sull'analisi dei risultati ottenuti rispetto agli obiettivi prefissati e sullo studio delle cause di eventuali scostamenti, e comprende gli strumenti e i metodi con cui l'efficace svolgimento della gestione è misurato, valutato e pianificato dai manager per assicurarsi lo svolgersi della gestione in condizioni di razionalità economica.

Il tema è stato approfondito negli studi dedicati ai sistemi di misurazione economico-finanziaria e di misurazione della performance¹⁰. Il riconoscimento dei limiti insiti nei tradizionali sistemi di misurazione economico-finanziaria – tra questi, la non considerazione del fattore rischio e del valore del tempo nella valutazione del valore economico d'azienda, l'attenzione all'efficienza interna più che alla capacità dell'azienda di gestire i fattori critici di successo aziendali, non considerazione del capitale umano e organizzativo nella misurazione del capitale economico – ha portato a un'evoluzione degli studi in materia. Sono stati infatti sviluppati dei sistemi di misurazione orientati alla determinazione del valore economico d'azienda che tengono conto anche del profilo di rischio d'impresa e strumenti di misurazione della performance che considerano l'importanza del capitale umano per il successo dell'impresa. Gli studi condotti sulla *balanced scorecard* approfondiscono quest'ultimo aspetto. Lo strumento da essi ideato gestisce la performance aziendale tenendo in

controlli; all'oggetto del controllo; all'utilizzo o meno del sistema informativo. P. Bastia (2004) classifica le attività di controllo in preventive e investigative.

⁸ A proposito della distinzione tra aspetti economici e organizzativi del controllo si vedano, tra gli altri, G. Airoidi, G. Brunetti e V. Coda (1989), E. Borgonovi, (2005), G. D'Onza, (2008).

⁹ La descrizione del controllo economico qui presentata è tratta dal lavoro di A. Paletta (2008). Per un excursus sull'evoluzione degli studi sui sistemi di misurazione si veda anche E. Giovannoni (2004).

¹⁰ Si ricordano in quest'ambito, tra gli altri, i contributi di: M. Bergamin Barbato, (1991) e di L. Brusa, (2000) e i più recenti lavori di R. S. Kaplan e A. A. Atkinson (2002).

considerazione le relazioni esistenti tra quattro aspetti/dimensioni aziendali: i risultati finanziari, la soddisfazione e la fedeltà dei clienti, l'efficienza e l'efficacia dei processi interni, l'innovazione e, infine, l'apprendimento e lo sviluppo organizzativo (Kaplan & Atkinson, 2002).

Il controllo organizzativo si concentra sull'esigenza di guidare il comportamento dei soggetti umani verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali, creando un allineamento tra interessi particolari degli individui e interessi aziendali¹¹. In quest'ambito K.A. Merchant e W. A. Van der Staede (2003) individuano tre strumenti di controllo il controllo delle azioni, dei risultati, del personale e della cultura aziendale. In particolare i controlli sulle azioni sono dei meccanismi che assicurano che i soggetti svolgano/non svolgano determinate azioni che possono essere vantaggiose/svantaggiose per l'azienda e comprendono per esempio strumenti di costrizione comportamentali, le attività di resa del conto, le verifiche preventive. I controlli sui risultati riguardano il premiare/punire le persone a seconda dei risultati che raggiungono, in questo modo agiscono motivando i soggetti a produrre risultati vantaggiosi per l'azienda. I controlli sul personale riguardano gli aspetti della selezione, della formazione dei dipendenti e della progettazione delle mansioni, tramite i quali l'azienda può: chiarire quali sono i comportamenti attesi, fare in modo che il personale abbia le competenze giuste per svolgere le mansioni che gli vengono attribuite e, infine, favorire l'attivazione di meccanismi di *self-monitoring*. A quest'ultimo scopo agiscono anche i controlli culturali, i quali sviluppano delle forme di controllo di gruppo che esercitano pressioni sui soggetti che assumono comportamenti devianti.

Il tema del controllo organizzativo è stato affrontato anche da R. N. Anthony (1990), nella sua analisi del controllo manageriale, di cui si è detto in precedenza, nella quale tiene conto dei fattori comportamentali. Altri studi sul tema si sono soffermati sulle variabili che intervengono nella scelta della strategia di controllo più adeguata. Tra questi, si ricorda lo studio di W. G. Ouchi (1979) che distingue due soluzioni/strategie di controllo interrelate: una basata sulla valutazione della performance e l'altra sulla minimizzazione del livello di incongruenza degli obiettivi ovvero sul funzionamento di meccanismi di controllo sul personale o di tipo culturale. La prima soluzione sarà

¹¹ Si cfr. E.G. Flamholtz (2002), tra gli autori che hanno affrontato il tema del controllo organizzativo si ricordano anche W. G. Ouchi (1979); R. N. Anthony (1990); M. E. Eisenhardt (1985); K. A. Merchant e W. A. Van der Staede (2003).

adottabile se il compito è programmabile e quindi il comportamento o il risultato sono misurabili. Uno studio di K. E. Eisenhardt (1985) amplia le conclusioni di Ouchi considerando nell'analisi le implicazioni derivanti dalla teoria dell'agenzia, ovvero l'esistenza dell'incertezza e il ruolo del sistema informativo, per valutare il comportamento e i risultati degli agenti. La scelta della strategia di controllo (comportamento o risultati) più adeguata dipende dalla programmabilità del compito, dalle caratteristiche del sistema informativo e dall'incertezza.

Due ulteriori attività di controllo interno riguardano l'aspetto amministrativo contabile e la conformità alle norme o standard. Il controllo amministrativo contabile (Paletta, 2008) riguarda le rilevazioni contabili e analitiche dei fatti amministrativi che presuppongono la regolare tenuta della contabilità e il rispetto delle regole per la redazione dei bilanci. Il controllo di conformità riguarda la coerenza con le regole esterne e interne che vincolano l'attività d'impresa, derivanti da leggi, regolamenti interni o esterni, codici, ecc (Mussari, 2011).

Alle attività di controllo sin qui descritte si aggiungono quelle tipicamente di competenza di soggetti indipendenti, quali la revisione aziendale o *audit*, che si configura come un controllo di secondo livello volto ad accertare, tramite delle verifiche successive, che le misure predisposte in "prima linea" funzionino efficacemente¹². In relazione al livello organizzativo in cui viene svolta, si distingue: a) l'ispettorato amministrativo, che verifica il rispetto delle leggi e dei regolamenti aziendali da parte delle persone al fine di scoprire eventuali frodi e irregolarità; b) la revisione contabile volta a "esprimere un giudizio sull'attendibilità delle informazioni", verifica la presenza di errori tecnici o di applicazione delle procedure contabili; c) la revisione gestionale, il cui obiettivo è l'espressione di un giudizio sulla capacità dell'azienda di svolgere le operazioni secondo efficacia, efficienza ed economicità fornendo al management dei suggerimenti per il miglioramento dell'organizzazione, dei controlli e dei sistemi operativi esistenti (Marchi, 2004, p. 3-5).

Rispetto alla provenienza dei soggetti incaricati di svolgere l'attività di revisione si distingue la revisione interna o *internal auditing*, di competenza di organi interni e

¹² Cfr. L. Marchi (2004, p. 3) che inoltre afferma che "Le verifiche successive sono svolte attraverso comparazioni spazio-temporali (revisione indiretta) e/o sul fondamento d'indagini sia fisiche che documentali e nuove rivelazioni dei fenomeni economico amministrativi d'azienda, normalmente su base campionaria (revisione diretta)".

quindi aspetto, anch'essa del controllo interno, dalla revisione esterna, attribuita a degli organi esterni. L'attività di revisione interna si configura come un supporto alle altre forme di controllo manageriale e ha nel tempo visto ampliare il suo ruolo all'interno delle aziende sino a diventare un'attività a supporto del management. Attualmente l'*Institute of Internal Auditors* fornisce la seguente definizione “*Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes*”. L'*internal auditor* può svolgere quindi non solo delle attività ispettive per la valutazione dei processi – assurance – ma anche delle attività di consulenza che gli conferiscono un ruolo maggiormente attivo nel fornire soluzioni utili per il miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione¹³.

1.2 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

La necessità di raggiungere gli obiettivi aziendali, operando in condizioni di razionalità economica, impone a ciascuna azienda di adottare degli strumenti interni che consentano di prevenire e contrastare gli effetti di eventuali errori nello svolgimento delle operazioni. Tali errori, che possono essere involontari o derivare da comportamenti volutamente fraudolenti, possono avere delle conseguenze sul patrimonio aziendale, sui processi di produzione delle informazioni, sul livello di efficacia e di efficienza nell'utilizzo delle risorse aziendali, sulla conformità dell'attività aziendale alle leggi e ai regolamenti in vigore (Pavan, 2007, p. 271-272).

Il concetto di sistema di controllo interno comprende una serie di strumenti organizzativi e di controllo predisposti dall'alta direzione per prevenire e contrastare i rischi che impediscono all'azienda di raggiungere gli obiettivi prefissati (Bava, 2003). Per mezzo di tali salvaguardie il sistema azienda riesce ad autocontrollarsi nello svolgimento delle proprie operazioni; esse includono la separazione dei compiti tra i

¹³ La definizione è riportata nel sito web dell'*Institute of Internal Auditors (The IIA)*: <http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077> consultato il 20/08/2011. Per approfondimenti sul ruolo attribuibile all'internal auditing nell'ambito del risk management, del monitoraggio sul sistema di controllo interno e del contributo offerto nella corporate governance si vedano i documenti professionali elaborati dall'IIA e dallo European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA – (2005).

diversi soggetti, la presenza di procedure di autorizzazione per lo svolgimento di determinate attività e per l'accesso alle risorse aziendali, il possesso di idonee qualità professionali da parte dei soggetti umani facenti parte dell'organizzazione, la presenza di elementi culturali come i codici etici e la politica adottata per la gestione del personale, che esprimano l'integrità e i valori etici di cui si fa portatrice l'alta direzione (Pavan, 2007)¹⁴.

Rispetto ai controlli interni descritti nel paragrafo precedente, anch'essi utilizzati per la gestione dei rischi, esso agisce "in maniera trasversale" consentendo il loro operare in maniera coerente e sistemica durante le operazioni di gestione¹⁵. In particolare, poichè questo strumento consente all'alta direzione di prevenire e correggere eventuali errori nel comportamento dei soggetti umani, che potrebbero compromettere il raggiungimento degli obiettivi aziendali, esso risulta legato al concetto di controllo organizzativo¹⁶. Infatti, attraverso adeguate "salvaguardie di controllo", predisposte sulla base di una preventiva valutazione del livello di rischio che il soggetto economico ritiene accettabile sopportare, l'alta direzione impone limiti e condizionamenti alla libertà d'azione dei soggetti umani e promuove l'adozione di comportamenti appropriati che permettano lo svolgimento delle operazioni aziendali in maniera efficiente ed efficace, la salvaguardia del patrimonio aziendale, il rispetto delle leggi e dei regolamenti e l'elaborazione di comunicazioni finanziarie attendibili (Paletta, 2008, p. 78-81).

Il tema è stato sviluppato inizialmente nell'ambito degli studi sulla revisione aziendale, in particolare in quelli dedicati alla revisione contabile. Questi hanno indagato il sistema di controllo in quanto meccanismo in grado di influenzare l'affidabilità dei bilanci e oggetto d'esame dell'attività di revisione, la quale come già detto, costituisce una forma di controllo di secondo livello. In questo caso, il concetto di sistema di controllo interno si concentra sugli strumenti di controllo contabile, come: la separazione dei compiti, le autorizzazioni, gli strumenti per la protezione del patrimonio

¹⁴A proposito delle componenti del sistema si veda anche M. Pini (2000).

¹⁵ Si noti che i principi di revisione tedeschi distinguono il controllo interno, che comprende le regole per dirigere l'attività aziendale dal "*Überwachungssystem*", in italiano "sistema di sorveglianza interna", il quale in effetti sorveglia il rispetto di queste regole. A tal fine comprende degli strumenti organizzativi e di controllo che risultano integrati nei processi aziendali (IDW PS 261, 2009).

¹⁶ Secondo R. Simons (2004, p. 248), "i sistemi di controllo interni hanno lo scopo di proteggere le attività patrimoniali dell'impresa e di rimuovere l'opportunità di commettere errori involontari o atti illeciti deliberati nell'elaborazione delle transazioni e nella misurazione delle performance".

e la struttura organizzativa. Anche gli studi sull'*internal auditing* hanno indagato il sistema di controllo interno, in questo caso esso è stato considerato in un'accezione più ampia, in quanto meccanismo operativo volto a contribuire all'efficace ed efficiente svolgimento della gestione e alla legalità delle attività aziendali (D'Onza, 2008)¹⁷.

L'esistenza di un legame tra l'attività di revisione, *auditing*, e i sistemi di controllo interno è evidenziato anche da M. Power (2002). L'autore infatti, con riferimento al contesto britannico e statunitense, rileva il verificarsi di un "*audit explosion*", ovvero la diffusione dello svolgimento di attività di *audit* applicata in vari ambiti della società, a cui si accompagna anche la crescita d'importanza dei sistemi di controllo interno che diventano oggetto d'analisi dello stesso audit¹⁸.

S. Maijoor (2000) indica altre due prospettive dalle quali sono stati analizzati i sistemi di controllo interno: quella della teoria organizzativa, più precisamente, del *management control*, e quella della teoria economica. La prima ha utilizzato una concezione ampia di controllo interno, che include ed espande le misure di controllo contabile di cui si è parlato, e affronta il problema dell'efficacia organizzativa a livello di dipartimenti e divisioni. In questa prospettiva, egli colloca gli strumenti di controllo descritti da K. A. Merchant e W. van der Staede (2003), gli "*action controls*", che includono i controlli contabili, i controlli sui risultati volti a premiare gli individui che operano bene e, infine, i controlli culturali e sul personale che favoriscono l'operare di meccanismi di clan e di controllo reciproco tra gli individui. La prospettiva economica del controllo si sviluppa soprattutto sulla teoria dell'agenzia e quindi sul problema del controllo dei manager da parte dei proprietari¹⁹.

Il tema è attualmente oggetto d'interesse e di dibattito anche negli studi sulla *corporate governance* che riconoscono ai sistemi di controllo interno un ruolo di rilievo nel favorire il buon governo delle aziende (D'Onza, 2008). Tali sistemi sono ritenuti in grado di migliorare la capacità del sistema di *governance* di tutelare gli interessi degli *stakeholder* aziendali²⁰ e di supportare gli organi di governo nell'assolvimento delle

¹⁷ Per approfondimenti sui sistemi di controllo interno come oggetto della revisione aziendale si vedano, tra gli altri, i lavori di: L. Marchi (2004); W. F. Messier (2000); M. Molteni (1998).

¹⁸ Si cfr. S. Maijoor (2000)

¹⁹ Su questo problema si vedano, tra gli altri, il lavoro di: P. Tartaglia Polcini (2000) e lo studio di K. E. Eisenhardt (1985). Quest'ultimo, descritto nelle pagine precedenti, riunisce i due approcci descritti.

²⁰ Secondo L. F. Spira e M. Page (2003) i sistemi di controllo interno sono dei meccanismi che nell'ambito della *corporate governance* permettono di gestire i rischi che i dirigenti diminuiscano le risorse loro affidate.

loro responsabilità istituzionali, ossia di garantire “la trasparenza informativa, la correttezza gestionale, l’efficacia e l’efficienza” (Coda, 1998, p. 16)²¹. L’importanza dei sistemi di controllo per il governo societario emerge anche dai codici di autodisciplina delle società, che in Italia come in altri Paesi, ritengono la presenza di un sistema di controllo interno adeguato uno dei requisiti di *best practice* (Bastia, 2004, p. 72).

A partire dagli anni 80 sono stati elaborati numerosi modelli per la valutazione e l’implementazione di adeguati sistemi di controllo interno, i quali hanno assunto una crescente importanza soprattutto a seguito degli scandali finanziari che hanno colpito alcune società americane ed europee all’inizio del nuovo millennio. Nel 1988 è stato elaborato lo statunitense *Statement of Auditing Standard (SAS) N° 55* dell’*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, i cui principi sono stati accolti e sviluppati dal *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO)* nell’*Internal Control - Integrated Framework (1992)*, detto *CoSO Report*. Quest’ultimo ha assunto nel tempo un crescente rilievo diventando un riferimento non solo negli Stati Uniti, ma anche a livello internazionale (PwC, 2004). I contenuti del *CoSO Report* sono stati infatti fonte di ispirazione per i modelli elaborati in altri Paesi, quali per esempio il *Criteria of Control Board (CoCo)* del *Canadian Institute of Chartered Accountant (CICA)* del 1993 e il *Turnbull Guidance* elaborato dall’*Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* nel 1999, nei quali non si riscontrano rispetto al *CoSO Report* grosse differenze in termini di organi, obiettivi e componenti (Zanda, 2002).

Tali contenuti fondamentali sono stati inoltre accolti nei provvedimenti legislativi in tema di *governance* societaria, nei codici di autodisciplina, nelle raccomandazioni degli organi professionali elaborati negli ultimi anni per assicurare una maggiore tutela agli investitori (Bastia, 2004). Tra questi si ricordano, a titolo di esempio, il provvedimento statunitense *Sarbanes-Oxley Act (SOX)* del 2002 (Arena et al., 2006), il codice per la *governance* delle società quotate britannico *Combined Code* del 1999, il codice di autodisciplina italiano delle società quotate elaborato dal Comitato per la corporate governance delle società quotate (2002).

Nella definizione fornita dal CoSO, diventata poi un riferimento internazionale, il sistema di controllo interno è inteso come “un processo dal consiglio di

²¹ Sul tema dei sistemi di controllo interno nella *corporate governance* si vedano tra gli altri; P. Tartaglia Polcini (2000); G. Zanda (2002); M. Comoli (2002), Pricewaterhouse Cooper’s (2004).

amministrazione, dai dirigenti e dagli altri operatori della struttura aziendale che si prefigge di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie:

- efficacia ed efficienza delle attività operative;
- attendibilità delle informazioni di bilancio;
- conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore”²².

Il sistema di controllo interno è quindi un processo che permea e si integra con le attività aziendali e contribuisce al raggiungimento degli obiettivi affrontando e minimizzando i rischi che possono ostacolare il successo dell’attività aziendale. La componente umana, management e personale, di fatto realizza il sistema di controllo interno attivando a ciascun livello gerarchico i meccanismi di controllo che guidano le sue azioni. In particolare il management è responsabile dell’attuazione, dell’efficace funzionamento e dell’aggiornamento del sistema stesso. Dalla definizione emerge che il sistema non offre garanzie assolute di successo, ma la contrario si fa riferimento a una ragionevole sicurezza. Ciò è legato sia alle condizioni d’incertezza che caratterizzano l’ambiente e il futuro sia ad altri fattori, quali: la possibilità che il sistema venga aggirato, errori del giudizio umano durante il processo decisionale, la necessità di dover scegliere i controlli valutando i loro costi e benefici.

Altre definizioni, per esempio quella dell’*Institute of Internal Auditors*, esplicitano maggiormente gli obiettivi, separando dall’efficacia ed efficienza delle operazioni la salvaguardia del patrimonio e, per quanto riguarda il problema delle informazioni, non si limitano a considerare l’attendibilità del bilancio, ma più ampiamente si riferiscono alle informazioni ad uso interno ed esterno (ECIIA, 2005).

Secondo il modello interpretativo del CoSO, il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti legate da relazioni di interdipendenza che formano un’entità capace di reagire in maniera dinamica al mutare delle condizioni d’ambiente: l’ambiente di controllo, l’identificazione e la valutazione dei rischi, le attività di controllo, il monitoraggio, l’informazione e la comunicazione. Gli aspetti strutturali del

²²Così recita la traduzione italiana a cura di PwC (2004, p. 13) della versione originale: “Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, compliance with applicable laws and regulations” (CoSO, 1994, p. 3).

sistema di controllo sono inclusi nell'ambiente di controllo e nell'informazione e comunicazione, le altre tre componenti riguardano invece gli aspetti processuali²³.

- L'ambiente di controllo è il contesto nel quale il sistema è progettato e attuato, esso è in grado di influenzare la definizione e il corretto funzionamento degli altri quattro aspetti e del sistema nel suo complesso. Un ambiente di controllo sarà ritenuto adeguato se, in esso, i soggetti sono coscienti dell'importanza dei controlli e si comportano di conseguenza, ovvero si creano delle attese nel comportamento dei soggetti che riescono a indurre azioni e decisioni conformi alle leggi e ai regolamenti (Meuwissen et al., 2009, p. 31). In questo schema quindi le scelte relative al controllo culturale e sul personale sono parte della progettazione dell'ambiente di controllo.
- L'identificazione e la valutazione dei rischi legati al raggiungimento degli obiettivi aziendali riguarda l'identificazione, l'analisi e la valutazione, in termini di rilevanza e di probabilità di manifestazione, degli "eventi reali o potenziali che possono modificare le condizioni previste per la realizzazione degli obiettivi" (Bastia, 2004, p. 76). L'identificazione degli obiettivi è quindi un presupposto essenziale per il corretto svolgimento dell'attività di valutazione, la quale è il fondamento per la predisposizione delle attività di controllo.
- Le attività di controllo comprendono "l'insieme delle politiche e delle procedure che devono essere attivate per consentire di attuare le direttive del management finalizzate a ridurre i rischi connessi al raggiungimento degli obiettivi". Le attività sono introdotte nei processi e operano a presidio degli stessi eliminando o riducendo la possibilità che si manifestino i rischi (Bava, 2003, p. 64-65). Tra queste sono inclusi strumenti aventi diversa natura che sono volti ad assicurare che i soggetti umani agiscano nell'interesse dell'azienda. Alcune di queste sono riconducibili al concetto di costrizione dei comportamenti o "*behavioural constraints*" che inducono i soggetti a non porre in essere comportamenti negativi per l'azienda (approvazioni e autorizzazioni, separazione dei compiti, limiti all'accesso alle risorse), altre

²³ Si cfr. F. Bava (2003).

sono riconducibili al concetto di *action accountability controls* ovvero sono volte a favorire la resa del conto dei dipendenti (riconciliazioni, verifiche dell'operato, controllo della performance, ecc)²⁴.

- Il monitoraggio permette la valutazione nel tempo della performance del sistema di controllo interno che può subire variazioni e ridurre la sua capacità di segnalare i rischi a causa dei mutamenti del contesto in cui il sistema è stato progettato. In questa attività sono spesso coinvolti gli *internal auditor* che così hanno il compito di evidenziare le disfunzioni del sistema ed eventualmente formulare delle raccomandazioni²⁵.
- L'informazione e la comunicazione riguardano, da un lato, la corretta gestione delle informazioni aziendali, necessarie ai soggetti per adempiere alle proprie responsabilità, dall'altro, la presenza di canali di comunicazione che favoriscano la diffusione dei messaggi relativi ai sistemi di controllo.

L'approccio sin qui descritto in termini di obiettivi e componenti caratterizzanti il sistema di controllo è spesso utilizzato come schema d'analisi negli studi sul tema, in particolare si ricordano i già citati gli studi di G. Zanda (2002), P. Bastia (2004), F. Bava (2004), R. Meuwissen *et al* (2009); M. J. Jones (2008).

Vista la recente crescita dell'interesse verso il problema del rischio e della sua corretta gestione, il CoSO ha elaborato, nel 2004, *l'Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, un nuovo modello che ingloba il precedente e lo espande approfondendo le tematiche legate al *risk management*.

1.3 IL CONTROLLO NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Il controllo assume un'importanza particolare nelle pubbliche amministrazioni. L'utilizzo di risorse pubbliche e la rilevanza economica e sociale delle attività che in esse sono svolte sono le ragioni principali che rendono necessaria la presenza di adeguate attività di controllo e di monitoraggio (Mussari, 2011, p. 252).

In particolare, la necessità di salvaguardare il patrimonio dello stato è stata storicamente il motivo principale per l'adozione di strumenti di controllo nell'amministrazione statale. L'applicazione di alcuni degli strumenti che vengono

²⁴ Si fa riferimento qui agli strumenti descritti da K. A. Merchant e W. Van der Staede (2003).

²⁵ Per approfondimenti sul ruolo dell'internal auditor nell'attività di monitoraggio si veda il Position Paper *Esprimere un giudizio da parte dell'Internal auditing sul sistema di controllo interno* (The IIA, Institute of Internal Auditors).

ricompresi nel concetto di sistema di controllo interno, infatti, non è una novità di questi tempi, alcuni studiosi hanno evidenziato che l'utilizzo di forme di controllo interno e di internal auditing si è manifestata nelle popolazioni più antiche per soddisfare l'esigenza di salvaguardare il patrimonio dello stato da eventuali errori involontari o dal comportamento disonesto (degli addetti alla riscossione delle imposte).

L'adozione di strumenti di controllo interno e la presenza della figura dei revisori interni è documentata già nell'antica Mesopotamia, nel 3.200 a.C., dove gli scribi dovevano preparare le liste di pagamenti effettuati, oggetto, successivamente, di ulteriore. Simili strumenti erano adottati anche nell'antico Egitto, nel dipartimento centrale delle finanze del faraone, dove uno scriba preparava la lista degli esborsi di ricchezza, un altro controllava materialmente il movimento della ricchezza nel magazzino e un terzo verificava la coerenza dei documenti elaborati dagli altri due. In Persia, il re Dario (521-486 a.C.), per tenere sotto controllo il suo impero, si serviva di speciali scribi chiamati "le orecchie e gli occhi del re" che operavano delle verifiche a sorpresa sugli affari delle province. Nell'impero romano era adottato un complesso sistema di controlli che prevedevano: la separazione dei compiti tra chi autorizzava le spese, chi raccoglieva le imposte, chi custodiva il denaro e chi effettuava le registrazioni contabili; la presenza di idonea documentazione a prova del diritto di credito, il pagamento era autorizzato da un magistrato dopo un esame di tale documentazione; ispettori del fisco erano incaricati di esaminare le proprietà e i guadagni dei cittadini romani ricorrendo anche alla tortura, allo scopo di combattere i casi di evasione fiscale. Il tema del controllo interno è affrontato anche nella Bibbia che al fine di proteggere la ricchezza da eventuali furti o frodi posti in essere dagli agenti ai danni del padrone giustifica: l'utilizzo di strumenti che limitano l'accesso alle risorse, la presenza di due soggetti a custodia della liquidità, gli *audit* inaspettati, la cura nella selezione dei dipendenti e la separazione dei compiti tra diversi soggetti²⁶.

Le forme di controllo adottate si sono evolute nel tempo, in dottrina sono distinti due approcci al problema del controllo nel settore pubblico: il controllo burocratico e quello manageriale²⁷. Il primo approccio si fonda su un modello di amministrazione pubblica di tipo tradizionale, weberiano, fondato sulla separazione tra politica e

²⁶ Il breve excursus storico è stato elaborato utilizzando alcune delle informazioni fornite negli studi di W. E. Stone (1969); P. Gupta (1991); R. Brown (2004).

²⁷ Si riporta qui la descrizione dei due approcci come formulata dal Borgonovi (2005, p. 352-363).

amministrazione e sul riconoscimento di piena autonomia e neutralità dell'apparato amministrativo rispetto alle forze politiche. Esso si concentra sulla necessità di garantire la "funzionalità", la correttezza e legittimità dell'azione amministrativa rispetto alle norme esistenti e definite a livello politico, assicurando così automaticamente l'ottenimento dei risultati desiderati. In questo approccio prevalgono, quindi forme di controllo di legittimità ovvero di conformità dell'azione alle regole che disciplinano la sua attività²⁸

Questo approccio al controllo ha delle ripercussioni su vari aspetti dell'amministrazione; in particolare sulla gestione delle risorse umane e sullo sviluppo di forme di controllo esterno. Poiché non sono richieste capacità specifiche per dirigere ed esercitare il controllo sui diversi processi, la dirigenza non viene selezionata in base alle capacità richieste per operare nello specifico settore. Inoltre, lo sviluppo della funzione dirigenziale è limitato poiché è negata al dirigente la possibilità di modificare le fasi procedurali per migliorare la funzionalità dei processi; infine l'attenzione sul rispetto delle procedure piuttosto che sulla funzionalità della gestione scoraggia comportamenti innovativi rispetto alle procedure prestabilite. Un'ulteriore conseguenza dell'approccio burocratico è lo sviluppo di forme di controllo esterno, che vigilino sul funzionamento dell'amministrazione pubblica e che risultino separate e distinte organizzativamente dalla stessa a tutela dell'imparzialità e dell'efficacia dell'attività di controllo.

L'approccio manageriale al controllo è coerente con una visione dell'amministrazione di tipo aziendale ovvero "aperta, funzionale ai risultati e sostanziale". Questo implica che a differenza del modello precedente la traduzione di strategie in obiettivi avviene tenendo conto delle condizioni organizzative e gestionali in cui effettivamente si svolge l'attività e non sulla base di norme o valori fissati dalla componente politica. L'assetto organizzativo e gestionale, in questa prospettiva, è strumentale all'azione amministrativa e deve essere modificato in relazione agli obiettivi prefissati. Il criterio di riferimento diventa l'efficiente impiego delle risorse, l'efficacia e l'economicità della gestione. Il controllo, secondo questo approccio, è inteso nell'accezione di sistema direzionale che permette alla struttura di operare in maniera efficace ed efficiente. Lo svolgimento di tale attività è di competenza della

²⁸ Sul controllo di legittimità cfr. R. Mussari (2011).

dirigenza che effettua le analisi sulla gestione volte a verificare “periodicamente la convenienza delle alternative prescelte e in corso di attuazione” e a promuovere “interventi volti alla formulazione di nuovi e più adeguati programmi”. Il controllo così inteso comprende anche strumenti che agiscano in maniera concomitante e conseguente alle operazioni aziendali, valutando anche gli effetti delle decisioni intraprese e utilizzando i risultati nei processi decisionali manageriali. Questo approccio supera l'autoreferenzialità del controllo burocratico e contribuisce ad avviare dei processi di apprendimento organizzativo²⁹.

Nel capitolo successivo si osserverà come l'assetto dei controlli adottati nel settore pubblico sia stato influenzato dal processo di riforma che ha riguardato le amministrazioni pubbliche di numerosi Paesi facenti parte dell'OECD.

²⁹ Per approfondimenti sulla relazione tra forme di controllo e apprendimento organizzativo si cfr G. Hofstede (1981).

2 IL CONTROLLO E IL PROCESSO DI RIFORMA DEL MANAGEMENT PUBBLICO

Il presente capitolo delinea gli elementi fondamentali del processo di riforma avviato nel settore pubblico di numerosi Paesi nello spirito del movimento del *New Public Management*. Gli ambiti della riforma e i caratteri essenziali dei percorsi di sviluppo della stessa sono illustrati dapprima, nei loro caratteri generali, soffermandosi sui cambiamenti apportati negli strumenti di controllo interno. Successivamente, l'analisi si focalizza sulla processo di riforma come si è sviluppato nei due Paesi oggetto di approfondimento del presente lavoro, Italia e Germania, del quale sono illustrati i principali sviluppi con riferimento agli enti locali.

2.1 IL NEW PUBLIC MANAGEMENT

L'espressione New Public Management (NPM), utilizzata per la prima volta nel 1991 da C. Hood, fa riferimento al movimento di riforma che si è sviluppato tra la fine degli anni 70 e l'inizio degli anni 80 dapprima nella Gran Bretagna governata da Margaret Thatcher e in alcuni enti locali statunitensi, per poi diffondersi in Australia e Nuova Zelanda e, infine, diventare un modello di riferimento per le riforme anche in altri Paesi facenti parte dell'OECD (Gruening, 2001).

La rimozione o la diminuzione delle differenze esistenti tra l'amministrazione del settore pubblico e del privato e il focus posto sull'*accountability* sui risultati invece che sui processi sono due aspetti dottrinali caratterizzanti il NPM (Hood, 1995). Secondo la filosofia alla base del NPM, le pubbliche amministrazioni nel loro operare devono creare utilità per la collettività, proprietaria della cosa pubblica e destinataria/utilizzatrice dei servizi prodotti. L'amministrazione pubblica viene quindi considerata come un'azienda di produzione di servizi nelle quali il soddisfacimento dei bisogni umani deve avvenire nel rispetto delle stesse condizioni di economia che la competizione impone alle aziende del settore privato (Pavan & Reginato, 2005). In questo senso, il movimento si pone in contrapposizione con il modello burocratico di amministrazione, e in particolare con il modello *Rechtsstaat* o "stato legale", tipico dell'Europa continentale, di cui critica la lentezza e l'inefficienza e la sua inadeguatezza nella società attuale caratterizzata da rapidi cambiamenti, dalla ricchezza di

informazioni e dall'intensità della conoscenza (Osborne & Gaebler, 1995, p. 122). Questo nuovo approccio alla gestione del settore pubblico si sviluppa quindi anche come reazione alla "pressione pubblica" che percepiva le macchine amministrative come troppo costose, inefficienti e irresponsabili (Mathiasen, 1999, p. 90-91).

Il movimento non possiede una lista obbligatoria di provvedimenti che devono essere adottati nelle riforme, ciò nonostante la letteratura individua alcuni elementi ricorrenti e basilari del NPM (Lapsley, 2009). C. Hood (1991; 1995) individua sette dimensioni o elementi del cambiamento che hanno trovato spazi differenti nei processi di riforma implementati:

- decentramento,
- maggiore competizione nella fornitura dei servizi,
- stili di management di tipo privatistico, inclusi le modalità di selezione e remunerazione del personale dipendente,
- maggiore parsimonia nell'utilizzo delle risorse,
- attribuzione di maggiori responsabilità e autonomia decisionale ai dirigenti,
- introduzione di standard espliciti e misurabili della performance e del successo dell'organizzazione,
- enfasi sul controllo dei risultati e degli output, sulla base dei quali devono essere allocate le risorse e distribuiti i premi.

Nello studio *Reinventing Government*, D. Osborne e T. Gaebler identificarono ulteriori principi o tendenze, che nello specifico caratterizzavano il cambiamento dell'amministrazione pubblica statunitense: l'amministrazione pubblica come guida e come catalizzatore nella fornitura dei servizi pubblici e non necessariamente come fornitrice diretta degli stessi; la gestione partecipativa della cosa pubblica, e quindi l'"empowerment" dei cittadini ai quali il governo deve consentire la partecipazione ai processi decisionali e il coinvolgimento attivo nello stabilire quali servizi devono essere forniti e come ciò debba avvenire; l'aumento della concorrenza; l'orientamento dell'attività al perseguimento della missione aziendale e, di conseguenza, la valutazione dell'operato dell'amministrazione sulla base dei risultati raggiunti; l'idea del cittadino-cliente che può scegliere il suo fornitore di servizi, la competizione

dell'amministrazione pubblica con le altre nella fornitura dei servizi e, infine, l'adozione di un approccio preventivo piuttosto che curativo ai problemi³⁰.

Nonostante le novità di cui è portatore il movimento del NPM, la letteratura ha messo in evidenza che nei suoi fondamenti teorici non costituisce una nuova filosofia, poiché raccoglie dei concetti già noti e provenienti da diverse scuole di pensiero (Page, 2005), il carattere di innovatività del movimento risiede nell'aver riunito e considerato contemporaneamente quella serie di elementi (Gruening, 2001)³¹.

Come già accennato, uno degli aspetti caratterizzanti il NPM è rappresentato dall'utilizzo, nel settore pubblico, di tecniche e strumenti gestionali di informazione e di organizzazione adottati nel settore privato. Più specificamente l'esigenza di poter controllare e gestire meglio la spesa pubblica e di migliorare l'efficienza nell'utilizzo delle risorse ha portato all'adozione di strumenti e tecniche contabili tipici delle imprese (Hood, 1991; Lapsley, 2009)³². Secondo C. Hood (1995, p. 94-95), ciò riflette un'alta fiducia sui modelli di gestione privati a cui corrisponde, invece, una bassa fiducia in coloro che attualmente operano nell'amministrazione, che richiede quindi l'adozione di strumenti contabili privatistici per valutare la loro attività.

Si parla a questo proposito di riforme nell'ottica del *New Public Financial Management* (NPFM), le quali hanno comportato l'introduzione di nuovi sistemi contabili basati sulla contabilità economica, di strumenti di controllo manageriale e la modifica dei sistemi di *audit* interno ed esterno nell'ottica della fornitura di servizi di monitoraggio e di verifica dell'efficienza ed efficacia delle attività (Hood, 1995). In particolare J. Guthrie *et al* (1999, p. 210-211) individua cinque ambiti di attività per il NPFM: 1) il cambiamento nei sistemi di reporting finanziario e l'adozione di nuovi standard contabili, 2) lo sviluppo di sistemi manageriali di tipo commerciale e orientati al mercato; 3) lo sviluppo di un approccio alla misurazione della performance; 4) la decentralizzazione dei budget assieme all'integrazione delle informazioni di bilancio

³⁰ Per un commento sui principi di Osborne e Gaebler si cfr anche W. N. Dunn e D.Y. Miller (2007). Ci sono stati altri tentativi di revisione e di ampliamento degli elementi indicati da C. Hood, si confronti I. Lapsley (2009). Per ulteriori definizioni del NPM si veda, tra gli altri il lavoro di D. G. Mathiasen (1999).

³¹ L'Autore indica la teoria dell'agenzia, della Public Choice, dei costi di transazione, il pensiero classico e neoclassico sulla pubblica amministrazione. Sul punto si cfr. anche T. Groot e T. Budding (2008).

³² A proposito del ruolo centrale assunto nelle riforme dall'adozione di strumenti contabili, L. Matteuzzi Mazzoni e A. Paletta (2006, p. 221) osservano che "la loro revisione rappresenta spesso un modo sottile, apparentemente innocuo e non troppo invasivo delle pratiche organizzative correnti, per dare avvio a più profondi cambiamenti nelle filosofie di gestione".

con quelle della contabilità direzionale; 5) il cambiamento dei sistemi di *audit* interno ed esterno.

Numerosi studi sono stati dedicati alle riforme dei sistemi contabili. Per esempio, tra questi, alcuni hanno studiato la diffusione di tali tecniche *accrual accounting* (Christiaens e Reyniers, 2008), altri hanno messo in discussione gli studi che sostenevano una superiorità delle tecniche *accrual* sulle altre (Christensen, 2007), altri ipotizzano la sua utilità solo per alcuni aspetti dell'amministrazione pubblica "business-like" (Christiaens e Rommel, 2008)³³.

La focalizzazione sui risultati e sulla performance aziendale, nei sistemi di contabilità e di budgeting ha comportato dei cambiamenti anche nell'assetto dei controlli interni. In particolare, essa ha favorito il passaggio da un approccio ai controlli di tipo burocratico a uno manageriale, privilegiando l'adozione di strumenti di controllo *ex-post* a svantaggio dei controlli preventivi focalizzati sulla legittimità o correttezza formale degli atti (Sterck & Bouckaert, 2006; Mussari, 2011). L'aumento della discrezionalità manageriale promosso dalla riforma ha inoltre richiesto l'introduzione di nuove forme di controllo per assicurare comunque la resa del conto e la responsabilizzazione della dirigenza (Matteuzzi Mazzoni & Paletta, 2006). La necessità di bilanciare autonomia e *accountability* 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. A ciò si aggiunge l'ampliamento delle attività incluse nel mandato dell'*internal auditing*, per comprendere le valutazioni dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità dell'amministrazione. Il focus sui risultati comporta infatti l'esigenza di svolgere degli *audit* sulla performance (Troupin et al., 2010). Il tema dell'*internal audit* nel settore pubblico è stato approfondito, tra gli altri dagli studi: di M. Sterck e G. Bouckaert (2006), dall'OECD (1996) e, nei suoi sviluppi inattesi, anche da M. Power (2002) che ha illustrato il fenomeno della "società dell'audit". In alcuni contesti si è infatti verificata un'esplosione dell'audit in diversi aspetti della società a cui si accompagna il prevalere dell'aspetto formalistico di tale attività, che diventa più orientata a fornire disciplina che *accountability*³⁴.

³³ Per la riforma degli strumenti contabili si veda Lüder K. e Jones R., (2003). Per approfondimenti sulla letteratura in materia di *accrual accounting* si veda il lavoro di (Annessi Pessina et al (2008).

³⁴ Per approfondimenti sul dibattito si rimanda, per esempio, al lavoro di S. Maijoor (2000) e di P. Monfardini e P. vonMaravic (2012).

Nonostante l'abbondante letteratura in materia di NPM, un recente studio condotto da C. Pollit e S. Dan (2011) evidenzia la carenza di ricerche dedicate all'analisi empirica dei suoi effetti e allo studio dei benefici apportati dalle riforme implementate in termini di miglioramento dell'efficienza ed efficacia dell'amministrazione.

Gli studi sull'implementazione delle riforme mettono in evidenza che spesso i risultati ottenuti dal cambiamento sono diversi da quelli attesi (Annessi Pessina et al., 2008). Il manifestarsi di risultati inattesi o insoddisfacenti a seguito delle riforme ha comportato una grande delusione in quei governi che ritenevano fosse possibile trasformare il settore pubblico ed elevare il suo livello di efficienza adottando gli strumenti di provenienza privatistica (Lapsley, 2009).

Le riforme hanno spesso dei risultati inattesi (Pollit, 2011), tra questi, per esempio il sorgere della società degli *audit*. Altri effetti indesiderati riguardano l'attesa di ottenere dei miglioramenti nella legalità, nell'etica e nella soluzione al problema della corruzione. Una parte della letteratura sostiene infatti che l'introduzione di un approccio manageriale all'amministrazione del settore pubblico, orientato all'efficienza ed efficacia dei processi anziché migliorare la trasparenza dei processi manageriali possa agevolare lo sviluppo della corruzione, avere conseguenze negative sull'etica e la legalità (vonMaravic, 2005; Frederickson, 2005; deGraaf e Huberts, 2008)

2.2 CULTURA MANAGERIALISTA E IL PROCESSO DI CONVERGENZA IN EUROPA

Le riforme della pubblica amministrazione in senso manageriale hanno coinvolto tutti i Paesi appartenenti all'OECD, sebbene con caratteristiche diverse in termini di soluzioni adottate (Hood, 1995).

Le ragioni dell'ampia diffusione a livello nazionale, internazionale e transnazionale del movimento sono state spiegate da K. Sahlin-Andersson (2001)³⁵. Per quanto riguarda il primo aspetto, la studiosa sostiene che numerosi Paesi hanno avviato riforme simili in maniera indipendente gli uni dagli altri. Ciò potrebbe essere spiegato dal fatto che ciascuno di essi ha dovuto risolvere lo stesso tipo di problema, per esempio la necessità di contenere la spesa pubblica. È ritenuto tuttavia improbabile che il

³⁵ Si riporta brevemente l'analisi dello studio di Sahlin-Anderson così come presentata nello lavoro di L. Matteuzzi Mazzoni e A. Paletta (2006, p. 217-219).

fenomeno del NPM sia esclusivamente frutto di comportamenti isolati. L'esistenza di forti interrelazioni tra le nazioni che caratterizza la società contemporanea può spiegare il carattere di internazionalità del fenomeno. Coloro che avviano le riforme comunicano tra loro e le condividono, imitandosi a vicenda. Le affinità di tipo culturale, politico, amministrativo e gli eventuali processi di integrazione politica e amministrativa sono una possibile ragione della facilità con cui si trasmettono le idee da un paese all'altro. Il fenomeno assume carattere transnazionale per effetto del processo di creazione e diffusione delle conoscenze operato dai ricercatori, dalle organizzazioni internazionali e dai consulenti che forniscono "chiavi interpretative delle riforme amministrative e principi e linee guida su cosa e come riformare".

C. Pollit (2001) evidenzia che all'ampia diffusione delle idee del NPM, corrisponderebbe, secondo una parte della letteratura, una convergenza internazionale verso il modello del NPM (Osborne e Gaebler, 1995; Kettl, 2000; Gualmini, 2008), mentre un'altra parte della letteratura dimostrerebbe la permanenza di forti differenze nelle misure implementate nei vari Paesi (Pollit e Bouckaert, 2004; Ongaro, 2009; Kuhlmann, 2010; Goldfinch e Wallis, 2010). In particolare, secondo D. Kettl (2000, p. 1)³⁶ la straordinarietà del movimento è individuabile nel numero di Paesi che hanno avviato dei progetti di riforma in breve tempo e con strategie simili. E. Gualmini (2008, p. 75) definisce il NPM un trend globale che ha riguardato i processi decisionali del settore pubblico di tutto il mondo³⁷

Lo studio condotto da C. Pollit e G. Bouckaert (2004) sulla riforma del management pubblico in dodici Paesi, evidenzia che le condizioni di partenza del paese che avvia la riforma, in termini di cultura, storia, aspetti sociali, economici, politici, ecc., sono fattori in grado di influenzare il percorso di riforma. Il processo di cambiamento analizzato non segue lo stesso percorso in tutti i Paesi esaminati, allo stesso tempo, tuttavia, sono identificabili dei modelli o tendenze di sviluppo comuni. In particolare, tra le variabili in grado di influenzare il processo, emerge la differente cultura amministrativa caratterizzante ciascun Paese considerato.

³⁶ Traduzione personale di C. Landis della citazione riportata in C. Pollit (2001, p. 935): "The movement has been so striking because of the number of nations that have taken up the reform agenda in such a short time and because of how similar their basic strategies have been".

³⁷ Traduzione personale di C. Landis della citazione: "there can be no doubt that NPM represented a global trend that affected public-sector decision-making worldwide". Così è riportato anche da C. Pollit (2011).

Gli Autori distinguono due modelli: *Rechtsstaat* e *Public Interest*. Il primo si caratterizza per avere una concezione dello “stato legale”, elemento centrale della società che si occupa di elaborare e di promulgare e di assicurare l’applicazione della legge, il settore pubblico è regolato da un corpus di norme apposite e distinte da quelle che regolano l’attività in quello privato, le quali devono essere conosciute dai funzionari per assicurarne la corretta applicazione nello svolgimento dell’attività. Per questo motivo, i dipendenti pubblici possiedono per la maggior parte una formazione di tipo giuridico. Questi costituiscono inoltre una categoria speciale, quasi una “casta” di rappresentanti dello stato, il cui rapporto di lavoro è regolato da leggi distinte. Le loro azioni inoltre si svolgono in un contesto dettagliatamente regolato, nel quale norme analitiche cercano di regolare tutte le situazioni possibili e in cui prevalgono la conformità alla legge e ai precedenti e il rispetto dell’autorità³⁸. Le riforme nei Paesi *Rechtsstaat* sono più difficili da avviare poiché esse comportano delle modifiche della legge amministrativa, inoltre le innovazioni risultano più difficili da accettare per i dipendenti pubblici.

Nell’altra ottica, tipica dei Paesi anglosassoni, lo stato non ha un ruolo così esteso nella società e chi governa deve rendere conto del proprio operato ai cittadini. Il ruolo del governo è quello di ottenere il consenso dei cittadini per le misure che esso adotta nell’interesse generale. In un contesto caratterizzato dalla competizione tra portatori di diversi interessi il suo ruolo è quello di arbitro. I dipendenti pubblici non rappresentano una categoria distinta di cittadini, né devono possedere delle competenze di tipo giuridico.

Gli autori (op. cit., pp. 96-99) distinguono i Paesi in quattro categorie a seconda dell’approccio seguito:

1. quelli che adottano una strategia di *maintaining* ossia si comportano da conservatori e cercano di migliorare l’assetto burocratico esistente attraverso forme di deregulation e snellimento e cercano di risparmiare con gestione finanziaria più stringente. (Può essere inserita in questo gruppo la Germania, considerando il livello federale di governo).
2. I *modernizer* che pur continuando a credere nell’importanza del ruolo dello stato, riconoscono la necessità di apportare cambiamenti all’amministrazione

³⁸ Cfr. pp. 52-53 dell’opera citata. Si veda anche A. Pavan (2010).

esistente. Tali cambiamenti generalmente includono: l'orientamento del budget ai risultati e alla performance, la maggiore flessibilità nella gestione del personale, l'attenzione alla qualità dei servizi offerti al cittadino; l'enfasi posta sulla pianificazione strategica; il decentramento e la devoluzione dell'autorità. Alcuni Paesi si sono concentrati maggiormente sull'aspetto manageriale e quindi sull'adozione di strumenti manageriali, altri hanno avviato una modernizzazione partecipativa "participatory modernization" curando più l'aspetto del decentramento e adottando forme di partecipazione pubblica. (Possono essere inclusi nel gruppo Belgio, Finlandia, Francia, Italia, Paesi Bassi, Svezia e la Germania considerata a livello locale).

3. I *marketizer* che hanno avviato delle riforme più orientate all'incremento della concorrenza e all'introduzione di meccanismi di mercato nel settore pubblico. Questi Paesi privilegiano l'esternalizzazione su larga scala, market-testing, gli incarichi su base contrattuale e forme di remunerazione basate sulla performance dei dipendenti e, in generale, sono propensi al trasferimento di strumenti e tecniche dal settore privato. (Sono inclusi nel gruppo Australia, Nuova Zelanda e Regno Unito).
4. Coloro che seguono l'approccio *minimal state* ovvero favoriscono la privatizzazione in tutti i livelli, lasciando solo un apparato amministrativo come sorvegliante, che svolga le funzioni che il settore privato non può svolgere. (Nessun paese analizzato sembra aver adottato pienamente questa strategia).

In effetti, secondo gli autori, i Paesi possono essere distinti tra *NPM marketizers* che attribuiscono un ruolo fondamentale agli strumenti e alle tecniche provenienti dal settore privato per riformare il settore pubblico e i Paesi modernizzatori dell'Europa continentale che adottano un modello di riforma differente denominato, da C. Pollitt e G. Bouckaert, Neo-Weberian-State (NWS). Questo approccio si caratterizza per il mantenimento di elementi della burocrazia "weberiana" assieme all'introduzione di alcuni cambiamenti. Il processo di cambiamento è avvenuto in questi contesti aggiungendo degli elementi modernizzatori nello stato "Weberiano" e non demolendo completamente l'assetto esistente. Tra gli elementi weberiani sono inclusi (op. cit., 99-100):

- la riaffermazione del ruolo dello stato come elemento centrale della società, con il ruolo di facilitatore nella soluzione delle problematiche legate alla globalizzazione, al cambiamento tecnologico, ai pericoli ambientali, ecc;
- il ruolo fondamentale della democrazia rappresentativa;
- il ruolo centrale del diritto amministrativo nella tutela delle relazioni stato-cittadino;
- la conservazione dei caratteri distintivi della carriera nel settore pubblico in termini di status, cultura e condizioni.

Tra gli elementi di novità sono individuabili:

- il passaggio da un orientamento al rispetto delle regole burocratiche all'interesse per il soddisfacimento dei bisogni del cittadino non attraverso l'introduzione di meccanismi di mercato, ma con la creazione di una cultura della qualità all'interno dell'amministrazione;
- il supporto della democrazia rappresentativa con forme di consultazione e rappresentazione diretta dei cittadini;
- la modernizzazione del modo in cui vengono gestite le risorse nel settore pubblico in un senso che privilegia l'orientamento ai risultati invece del mero rispetto delle procedure, con la conseguente esigenza di aggiungere alle forme di controllo ex-ante dei controlli ex-post sulle attività svolte;
- la professionalizzazione del lavoro nella pubblica amministrazione per favorire il loro essere manager orientati ai bisogni cittadino e non solo l'essere attenti conoscitori delle leggi amministrative.

Gli Autori sostengono che anche altri fattori possono influenzare il percorso di riforma di un Paese, in particolare anche l'imprecisa visione sull'assetto futuro desiderato, è causa di una approssimazione o incertezza nel percorso seguito. Eventuali cambiamenti in ambito politico conseguenti alle elezioni possono modificare la suddetta visione e, di conseguenza, possono portare a delle variazioni nel tipo di riforma adottato; le pressioni esterne possono modificare le priorità o gli obiettivi politicamente rilevanti; altri fattori che comportano delle difficoltà nell'implementazione della riforma inizialmente desiderata, possono distogliere dal percorso intrapreso o causare sostanziali cambi di direzione.

S. Kuhlmann (2010) nella sua analisi del processo di riforma nei paesi neo-weberiani, Francia, Italia, Germania, evidenzia, nei processi analizzati, la presenza sia

di alcuni aspetti di convergenza che di divergenza. In particolare, i primi sono individuati nella comunanza degli strumenti introdotti dai diversi Paesi per attuare la riforma e nell'esistenza di un gap tra la visione iniziale della riforma e i risultati ottenuti. Gli strumenti manageriali sono spesso integrati con gli elementi della tradizione burocratica. Per quanto riguarda gli aspetti di divergenza, l'Autrice osserva che Germania e Italia a differenza della Francia si caratterizzano per aver sviluppato maggiormente gli aspetti del decentramento amministrativo e proceduto a privatizzare alcune attività svolte in precedenza nel settore pubblico.

2.2.1 I sistemi di controllo nel settore pubblico: criticità nell'implementazione

Secondo M. Sterck *et al.* (2005), al processo di rinnovamento degli strumenti contabili adottati nella pubblica amministrazione deve accompagnarsi l'adozione di coerenti sistemi di controllo interno.

Si è già avuto modo di chiarire che il concetto di sistema di controllo interno, il cui sviluppo e implementazione nelle imprese è stato oggetto di analisi e di dibattito in numerosi studi accademici e documenti professionali, si riferisce a degli strumenti finalizzati a disciplinare le operazioni aziendali assicurando lo svolgimento delle stesse in maniera ordinata ed efficiente, ovvero nel rispetto delle leggi e dei regolamenti, salvaguardando le risorse aziendali, prevenendo il verificarsi di comportamenti errati o deliberatamente fraudolenti e favorendo l'attendibilità dell'informazione interna ed esterna.

Il tema è rilevante anche per la pubblica amministrazione poiché l'implementazione di adeguati sistemi di controllo interno è considerata, assieme all'introduzione di strumenti che favoriscano l'accountability manageriale e a nuovi sistemi di *auditing* interno, una misura in grado di favorire il corretto utilizzo delle risorse pubbliche, di limitare la corruzione, fenomeno che assume particolare rilievo nella gestione della cosa pubblica³⁹, e di favorire il buon governo della pubblica amministrazione (Dekoning, 2007; Cohen, 2007).

³⁹ La corruzione comporta infatti lo scorretto utilizzo di risorse pubbliche, l'iniquità e la disuguaglianza nel trattamento dei cittadini, la perdita di fiducia nell'amministrazione e la percezione di illegalità da parte della popolazione. In termini più generali, essa provoca la perdita di efficacia nell'attività di

La tendenza seguita da alcuni Paesi è quella di adattare al settore pubblico i concetti e l'approccio al sistema di controllo interno tipici del settore privato (AIIA et al., 2008)⁴⁰. Per esempio dalla ricerca di M. Sterck et al (2005), emerge che Svezia, Australia e Stati Uniti adottano esplicitamente il modello *CoSO Report* come riferimento per la progettazione del sistema di controllo interno statale. Si osservi inoltre che negli Stati Uniti, nel 1999 il *General Accounting Office* (GAO) ha aggiornato gli *Standards for the Internal Control in the Federal Government* adottando esplicitamente i principi contenuti nel *CoSO Report*. Lo studio di R. deKoning (2007) ha evidenziato che, anche il Belgio dopo la riforma sui controlli, utilizza il modello proposto dal *CoSO Report*.

Tale tendenza è promossa anche dalla Commissione Europea e da alcuni organismi internazionali, quali l'*International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), l'*Organization for Economic and Cultural Development* (OECD) tramite la sua filiale SIGMA ovvero *Support for Improvement in Governance and Management*⁴¹, l'*Institute of Internal Auditors* (IIA), i quali si propongono di fornire un supporto nell'implementazione di tali misure.

Già nel 1992, INTOSAI elaborò delle linee guida per la progettazione dei sistemi di controllo nel settore pubblico, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, nel 2004 tali riferimenti sono stati aggiornati sulla base dei principi e dei concetti contenuti nel modello *CoSO Report* del 1992. Le nuove linee guida ricalcano negli aspetti definatori, nell'approccio, nella struttura e nei contenuti tale modello con qualche adattamento alle specificità del settore pubblico⁴². Nello specifico,

governo e limita lo sviluppo economico e sociale del paese (Tanzi, 2002; Graycar e Villa, 2011; Lambsdorff, 2006).

⁴⁰ Si veda per esempio la ricerca di Sterck *et al*, (2005), che mette in evidenza come alcuni Paesi esaminati adottano esplicitamente il modello *CoSO Report* come riferimento per la progettazione del sistema di controllo interno statale. Si osservi inoltre che negli Stati Uniti, nel 1999 il *General Accounting Office* (GAO) ha aggiornato gli *Standards for the Internal Control in the Federal Government* adottando esplicitamente i principi contenuti nel *CoSO Report*.

⁴¹ Finanziata dalla Commissione Europea la filiale si occupa delle riforme delle istituzioni pubbliche e della progettazione e implementazione dei programmi dell'UE.

⁴² Si riporta qui la definizione dell'INTOSAI: "*Internal control is an integral process that is effected by an entity's management and personnel and is designed to address risks and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity's mission, the following general objectives are being achieved: executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations; fulfilling accountability obligations; complying with applicable laws and regulations; safeguarding resources against loss, misuse and damage*".

rispetto al *CoSO Report* a livello degli obiettivi del controllo e coerentemente anche a livello dei contenuti l'accento viene posto sull'esigenza di favorire: lo svolgimento delle operazioni in maniera etica, il buon utilizzo delle risorse e la prevenzione della corruzione.

La Commissione Europea ha essa stessa implementato un sistema di controllo interno basato sul *CoSO Report* e negli anni 90 nell'ambito del DG *Financial Control* ha elaborato un approccio chiamato *Public Internal financial Control* (PIfC) la cui adozione è obbligatoria per i nuovi Paesi applicanti, in cui richiede come condizione per l'ammissione l'adeguamento ai “*generally accepted standards*” per il controllo interno nell'ottica del miglioramento della trasparenza, dell'incremento dei livelli di accountability e della prevenzione del fenomeno corruttivo. Questi standard, come sostenuto da Dekoning (2007) in uno studio specificamente dedicato al PIfC, sono per esempio il *CoSO Report*, gli standard INTOSAI, quelli elaborati dal IIA, ecc. che di fatto sono o richiamano in via diretta principi e schemi elaborati per il settore privato.

L'OECD tramite il progetto SIGMA, nel 1996, aveva condotto uno studio sui sistemi di controllo manageriale adottati nei Paesi dell'Europa centrale e occidentale alla luce delle linee guida elaborate nel 1992 da INTOSAI, le quali già in quella versione contenevano i principi cardine per l'implementazione di moderni sistemi di controllo. Dalla ricerca emerge la diversità degli approcci adottati nei Paesi esaminati; in particolare alcune differenze risiedono nella definizione e nel ruolo attribuito all'*internal auditing*, nelle scelte di accentramento o decentramento dei controlli, nel modo di disciplinarli, nell'integrazione o indipendenza dei controlli nella struttura manageriale, nello status della corte dei conti e nella sua indipendenza dal governo.

L'IIA oltre ad aver elaborato gli standard e le indicazioni per lo svolgimento dell'attività di *internal auditing* che sono validi sia per il settore privato che per il settore pubblico⁴³, ha pubblicato uno studio sull'approccio del *Public Internal financial Control* europeo condotto da A. G. Cohen (2007) dove si propone un'analisi dettagliata dei concetti di base allo scopo di dimostrare la validità dell'approccio “privato” ai controlli per il miglioramento della gestione della pubblica amministrazione e si

⁴³ Particolare rilievo è assunto dal *Position Paper – Internal Audit in Europe*, elaborato dalla *European Confederation of Institutes of Internal Auditors (ECIIA)* nel 2005 esso è diventato un riferimento anche per lo svolgimento dell'attività nel settore pubblico, esamina il ruolo attribuibile agli auditor interni nell'ambito della governance, del risk management e del controllo interno.

formulano delle osservazioni utili per l'adattamento di tali strumenti alle specificità di ogni paese.

Gli studi specificamente condotti sull'argomento non sono numerosi, molte ricerche infatti si focalizzano sull'adozione dell'*audit* interno, per esempio M. Sterck e G. Bouckaert (2006), R. deKoning (2007). Gli studi dedicati al tema del sistema di controllo interno rivelano una diversità negli approcci seguiti per l'implementazione dei sistemi di controllo interno⁴⁴. Inoltre, la conferenza sul "*Public Internal Financial Control – PIFC*" tenuta a Bruxelles nel settembre del 2009 ha messo in evidenza che il modello proposto dalla Commissione Europea è attualmente implementato dai Paesi per i quali l'adozione è obbligatoria, ovvero da coloro che dal 2004 hanno aderito all'Unione (UE 10+2) e dai nuovi candidati. Nell'ambito dei "vecchi stati membri" i cosiddetti UE-15, l'adozione si è rivelata marginale. Anche gli studi specificamente dedicati al PIFC riconoscono la possibilità che ci siano delle differenze se non delle difficoltà nell'implementazione. Più precisamente sia R. Dekoning, (2007) che A. G. Cohen (2007) ipotizzano che, così come è avvenuto per le traiettorie per il processo di riforma del management pubblico (Pollit e Bouckaert, 2004), le differenze esistenti tra le tradizioni amministrative dei Paesi, possano influenzare il processo di implementazione di tali strumenti. In particolare secondo A. G. Cohen (2007) i Paesi di tradizione "*public law*", che possiamo far coincidere con i Paesi di tradizione "*Rechtsstaat*", potrebbero trovare maggiori difficoltà nel passaggio a questo tipo di approccio.

2.3 IL PROCESSO DI RIFORMA IN ITALIA E IN GERMANIA

Lo studio condotto si è concentrato sull'analisi delle caratteristiche e del processo di implementazione dei sistemi di controllo interno in due Paesi europei: Italia e Germania. Il motivo della scelta dei due Paesi sarà esposto nel capitolo 3, contestualmente alla definizione degli obiettivi della ricerca.

Nel successivo paragrafo ci si limiterà a descrivere i due Paesi nei loro aspetti amministrativi e nei caratteri fondamentali del processo di riforma, a cui è legato il tema in argomento, con particolare riferimento agli enti locali.

⁴⁴ Si vedano i già citati studi condotti da OECD (1996) e da Sterck *et al.* (2005).

2.3.1 La Repubblica Federale di Germania

Il sistema amministrativo della Repubblica Federale tedesca è strutturato in base ai fondamenti dettati dalla costituzione federale, *Grundgesetz* (GG) e, in particolare, nel rispetto dei tre principi federali:

- 1) la separazione dei poteri legislativo, esecutivo e giudiziario tra istituzioni diverse;
- 2) i diversi *Länder* sono parte della federazione, ma mantengono un potere sovrano;
- 3) l'auto-governo degli enti locali tedeschi "*Kommunale Selbstverwaltung*" ovvero la costituzione federale e la legge dei *Länder* garantiscono loro autonomia nel governo degli affari locali (DPADM & DESA, febbraio 2006).

La struttura amministrativa che deriva da tali dettami si articola su tre livelli di governo: federale o *Bund*, statale o dei *Länder* e locale. Questa è costituita da 16 *Länder*, di cui 3 sono città stato (Berlino, Amburgo e Brema) e a livello degli enti locali sono comprese 329 contee o *Kreise*, 115 municipalità al di fuori delle contee *Kreisfreiestädte* e circa 14.000 municipalità o *Gemeinde*.

Il primo e il secondo livello di governo non hanno legami organizzativi né relazioni di tipo verticale. Il *Bund* si occupa di emanare le leggi federali, la cui esecuzione è nella maggior parte dei casi delegata agli stati e agli enti locali. I *Länder*, pur avendo compiti simili fra loro, in virtù della loro autonomia presentano un'organizzazione differente l'uno dall'altro; disciplinata dalla costituzione di ciascun *Land* e dalle leggi da questi emanate. L'indipendenza dal livello federale esiste anche nella formulazione del budget, che tuttavia deve avvenire assicurando l'equilibrio economico generale dell'amministrazione⁴⁵.

Il livello degli enti locali, oggetto d'analisi del presente lavoro, si caratterizza per la sua autonomia che è disciplinata dall'art. 28 della costituzione federale⁴⁶. Essi godono del diritto dell'autogoverno che permette loro: di gestire gli affari locali autonomamente, senza che la federazione o il *Land* di riferimento possano intervenire e di emettere dei regolamenti che, se non sono in contrasto con le leggi federali o statali,

⁴⁵ Per approfondimenti sul tema si veda il lavoro di D. Budäus *et al* (2003).

⁴⁶ Le informazioni sugli enti locali tedeschi sono state tratte prevalentemente dai lavori di H. Wollmann (2000) e di C. Reichard (2003).

sono vincolanti per i cittadini. La loro sovranità comprende inoltre: la scelta dei dipendenti pubblici; l'organizzazione dell'amministrazione; la pianificazione delle attività e dello sviluppo del proprio territorio; la gestione finanziaria, l'imposizione fiscale⁴⁷. I compiti sono eseguiti nel rispetto del principio di sussidiarietà, ossia gli affari locali sono di pertinenza delle municipalità a meno che queste non siano in grado di svolgerli.

Alcune attività degli enti locali sono disciplinate dalle leggi (framework) emanate a livello federale, soprattutto in materia di bilancio e di lavoro, è evidente che in questi ambiti saranno possibili scarsi margini di manovra per eventuali riforme autonome. I livelli superiori del governo hanno influenzato le attività degli enti locali nel momento in cui hanno deciso di delegare loro numerose attività, senza tuttavia fornire adeguate risorse finanziarie, acquisendo il diritto di controllare il corretto svolgimento dei compiti delegati (Reichard, 2003). Si parla a questo proposito di modello doppia funzione “*double function model*” che vede riuniti sotto la responsabilità dell'ente locale sia i compiti delegati che quelli relativi agli affari locali (Wollmann, 2000). I compiti di competenza degli enti locali sono numerosi, essi infatti implementano il 75% delle leggi federali e statali (Reichard, 2003). Le risorse utilizzate sono di provenienza statale per quanto riguarda i compiti delegati e per il 44% circa sono risorse locali ottenute tramite tasse e tariffe, vendite e altri ricavi (Budäus *et al.*, 2003). Il rilievo funzionale assunto dagli enti locali è una peculiarità del sistema tedesco e ha portato a classificarli in un modello nord-mitteleuropeo che si distingue dai modelli “Anglosassone” e “Francese”⁴⁸.

Gli enti locali e quindi i comuni, oggetto del presente studio, sono amministrati da un sindaco *Burgermeister* e da un consiglio, entrambi eletti in maniera diretta dai cittadini ai quali si aggiunge nelle contee un commissario *Landrat*. Il primo cittadino è a capo dell'amministrazione *Kommunalverwaltung* con la responsabilità di progettare l'organizzazione e la suddivisione dei lavori. Al sindaco possono affiancarsi dei *Beigeordnete*, eletti dal consiglio a ciascuno dei quali è affidato il vertice di un ufficio.

Nell'ambito degli enti locali si distingue l'amministrazione centrale dal settore periferico. Quest'ultimo è formato da organizzazioni fornitrici di servizi che sono

⁴⁷ Cfr. informazioni fornite nel rapporto di *Division for Public Administration and Development Management e Department of Economic and Social Affairs* (febbraio 2006).

⁴⁸ La classificazione proposta è di J. J. Hesse e L. J. Sharpe (1990) riportata da H. Wollmann (2000).

separate dalla prima dal punto di vista legale, ma sono di proprietà o sotto il controllo del governo, tra queste: enti di diritto pubblico, istituti e fondazioni *öffentlich-rechtliche Körperschaften Anstalten und Stiftungen* e società municipalizzate che sono regolate dal diritto commerciale (Budäus et al., 2003, p. 286).

Il sistema di impiego del settore pubblico tedesco prevede la presenza in tutti i livelli di governo esaminati, di diverse categorie di personale. I *Beamter*, che rappresentano i dipendenti pubblici del sistema di impiego tradizionale esistente sino agli anni 90, il cui particolare status legale compreso salario e pensioni sono regolati dal diritto amministrativo. Per loro non è previsto né il diritto di sciopero, né il licenziamento, le progressioni di carriera sono gerarchicamente definite. A questi si affiancano dei dipendenti il cui rapporto di lavoro è regolato dal diritto privato, sono licenziabili e la remunerazione è oggetto di contrattazione sindacale, gli *Angestellte* e i lavoratori pubblici *Arbeiter*.

Nell'ambito del generale e graduale processo di modernizzazione dell'amministrazione tedesca che si è sviluppato a partire dal dopoguerra, le riforme avviate nell'ottica del NPM sono state intraprese in Germania negli anni 90, in ritardo rispetto agli altri Paesi coinvolti⁴⁹. Il processo di riforma si è caratterizzato per essere stato avviato inizialmente a livello locale con un movimento *bottom-up* che ha coinvolto poi i livelli superiori del governo i quali si manifestavano più riluttanti alle riforme (Kuhlmann et al, 2008). In effetti, la struttura federale dello stato e la limitata espansione della burocrazia a livello statale possono spiegare perché le riforme a questo livello di governo fossero percepite come meno urgenti (Gualmini, 2008)⁵⁰. L'approccio seguito per la riforma si è caratterizzato per non aver affrontato riforme di tipo strutturale e per essere stato guidato dalla graduale adozione delle tecniche e degli strumenti manageriali (Guthrie et al., 1999, p. 215). Le riforme relative alla struttura formale e alle politiche del personale sono, secondo E. Gualmini (2008, p. 90), più

⁴⁹ C. Reichard (2003) e H. Wollmann (2000) inoltre suddividono il processo di riforma dell'amministrazione tedesca in quattro periodi: l'immediato dopo-guerra e la ricostruzione degli anni 50-60; il periodo di riforma social-democratico degli anni 60-70; le riforme di deregulation e deburocratizzazione degli anni 80; infine le riforme volte a snellire l'apparato amministrativo, quelle operate nell'ottica del NPM e quelle volte alla ricostruzione della ex repubblica Democratica Tedesca degli anni 90.

⁵⁰ Secondo E. Gualmini la cultura organizzativa tedesca di tipo giuridico è un fattore in grado di spiegare il ritardo della struttura federale nell'accogliere le riforme. Così come lo è l'inclusione nel processo decisionale politico dei sindacati pubblici, riluttanti all'adozione di tali riforme

difficili da implementare in contesti come la Germania caratterizzati da elevata istituzionalizzazione delle regole.

L'insoddisfazione dei manager delle municipalità per le modalità con cui venivano gestite tradizionalmente le città (allocazione delle risorse centralizzata, la mancanza di responsabilità del manager sulle risorse e sui risultati finali, la non trasparenza e l'assenza di strumenti direzionali adeguati) ha costituito uno degli stimoli per l'avvio delle prime riforme, le quali sono partite quindi dal livello esecutivo della municipalità. Un ruolo fondamentale nella formulazione e diffusione della riforma è stato assunto dal *Kommunale Gemeinschaftsstelle* (KGSt), l'associazione delle municipalità tedesche, la quale è stata un luogo per il dibattito sulle innovazioni del management degli enti locali. Il KGSt ha elaborato nel 1991 un modello direzionale chiamato *Neues Steuerungsmodell* (NSM) che la letteratura considera la versione tedesca del NPM (Reichard, 2001; 2003)⁵¹. Gli elementi di riforma che compongono il modello sono:

- il budgeting basato sui risultati;
- il calcolo del costo dei servizi;
- introduzione di strumenti di contabilità economica;
- decentralizzazione della responsabilità nella gestione delle risorse;
- definizione di indicatori di qualità;
- orientamento al cliente/utente;
- esternalizzazione, contacting-out e privatizzazione
- competizione (Pollit e Bouckaert, 2004, p. 259)⁵².

L'implementazione di tali strumenti è avvenuta dapprima in via sperimentale tramite dei progetti pilota avviati in alcune città tedesche per poi diffondersi grazie al contributo della KGSt.

Per quanto riguarda le caratteristiche del sistema informativo contabile, dopo un lungo dibattito nelle leggi statali per gli enti locali, è ormai prevista l'implementazione della contabilità economica (in alcuni casi obbligatoriamente, in altri ancora come alternativa alla contabilità camerale), anche se ancora la notevole differenza nelle regole

⁵¹ Sui fattori che hanno contribuito ad avviare il processo di riforma si veda anche il lavoro di D. Budäus e D. Hilgers (2010).

⁵² Altre classificazioni degli elementi chiave sono proposte da C. Reichard (2003) e S. Kuhlmann *et al.* (2008).

di redazione dei bilanci non permette la comparabilità dei documenti elaborati dai comuni appartenenti alle diverse regioni⁵³. Sempre a livello legislativo, si rileva inoltre un'evoluzione dei compiti attribuibili all'organo di revisione degli enti locali. Il controllo di efficienza, efficacia dell'attività comunale e la revisione sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo sono tra i compiti che lo statuto dell'ente locale può attribuire all'organo di controllo locale in aggiunta ai compiti obbligatori, che includono, tra l'altro, la revisione del bilancio finale, della gestione corrente di cassa dell'amministrazione centrale e delle imprese partecipate così come nel controllo della cassa e dei pagamenti, dei procedimenti di assegnazione degli appalti, dei software utilizzati⁵⁴.

Un recente studio sullo NSM condotto da S. Kuhlmann, *et al* (2008) ha messo in luce l'esistenza di un gap di implementazione ovvero l'esistenza di una sostanziale differenza tra la fase del "talk" e a fase "action" della riforma. Tale modello di riforma infatti rappresenta il riferimento per la modernizzazione nel 82,4 % delle municipalità analizzate, ma nella fase dell'implementazione di fatto solo nel 15% dei casi il modello è adottato nella sua interezza, nel 65% dei casi sono invece presi in considerazione e adottati solo alcuni degli strumenti del NSM. Tra gli strumenti più rilevanti c'è l'adozione di nuove tecniche di budgeting, che è avvenuta nel 33,1% dei casi e nel 34,4% è avvenuta solo in alcuni servizi, ma nella maggior parte delle municipalità ha assunto la forma di budget *input-based* mentre solo alcuni definiscono dei risultati o degli obiettivi di performance. Si rilevano, inoltre, dei tentativi di modifiche delle strutture organizzative: lo snellimento con la diminuzione dei livelli gerarchici, la decentralizzazione della responsabilità per le risorse, il riassetto delle unità troppo specializzate.

Tra gli effetti positivi della riforma sono annoverabili la nascita di migliori relazioni cittadini-amministrazioni. Il miglioramento del servizio e della performance è da rilevare soprattutto nelle attività che si svolgono a contatto con gli utenti, la modernizzazione si è concretizzata spesso nella creazione di uffici per il cittadino e nella

⁵³ Si veda D. Budäus e D. Hilgers (2010), il cui lavoro descrive il funzionamento del sistema di contabilità integrata negli enti locali.

⁵⁴ Per approfondimenti sul tema della revisione a livello comunale, si veda il lavoro di A. Gloeckner e H. Mühlenkamp (2009), inoltre per un'evoluzione sul sistema di audit tedesco si veda P. Monfardini e P. von Maravic (2012).

diffusione dei servizi nel territorio in maniera da facilitare l'accesso ai cittadini (Kuhlmann, 2010).

Ciò che qui rileva sottolineare sono i fattori che secondo gli studiosi sopracitati sono stati in grado di influenzare il processo di riforma nel senso di determinarne la variabilità nell'implementazione. Lo studio mette in evidenza che l'implementazione del NSM è legata: alla grandezza della municipalità considerata, risultando più fedeli alla riforma le città più grandi; alla posizione geografica che comporta una vicinanza al modello da parte delle città collocate nell'ex Germania ovest, che presentavano condizioni preliminari più favorevoli rispetto alla parte est impegnata nella ricostruzione post-sovietica; alla partecipazione dei dipendenti al processo e all'esistenza di una coalizione orientata alla riforma; alla modalità di gestione del processo di riforma, laddove vi è una gestione del progetto di riforma esterna all'amministrazione, con la definizione di chiare competenze e con project manager specificamente assunti allo scopo, il processo si dimostra più avanzato (Kuhlmann et al, 2008, p. 855-856).

La letteratura sulla riforma degli enti locali tedeschi evidenzia però anche alcuni possibili effetti negativi, in particolare tali effetti sarebbero legati al processo di decentramento della fornitura dei servizi dall'amministrazione centrale comunale alle imprese pubbliche. Oltre al decentramento del potere e della gestione delle risorse necessarie per la fornitura dei servizi si è assistito a un "decentramento della corruzione" dall'amministrazione centrale agli attori operanti nelle imprese pubbliche, dovuto alla lentezza con cui i sistemi di controllo e di *audit* sono stati adattati a tali cambiamenti⁵⁵.

2.3.2 Italia

La Repubblica Italiana, così come definita dalla costituzione, è uno stato unitario in cui gli enti locali godono di ampia autonomia (Art.114, Costituzione della Repubblica Italiana), hanno infatti dei propri "statuti, poteri e funzioni" nei limiti dei dettami della costituzione⁵⁶. Più precisamente, il sistema amministrativo italiano è strutturato in cinque livelli: i comuni, le province, le città metropolitane, le regioni e lo

⁵⁵ Il tema è stato affrontato da P. vonMaravic (2005; 2007).

⁵⁶ "La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento" (Art. 5, Costituzione della Repubblica Italiana).

stato (20 regioni, 110 province e 8.092 comuni⁵⁷). Gli enti locali hanno autonomia nella proprietà, nella gestione, nella contabilità e nell'amministrazione e, nel rispetto della costituzione e in coordinamento con il sistema fiscale e di finanza pubblica, hanno autorità impositiva (Mussari, Grossi, e Castelnuovo, Italy, 2003). La costituzione attribuisce allo stato e alle regioni la potestà legislativa nel rispetto della costituzione e degli obblighi derivanti dalle Comunità Europea; in particolare esistono degli ambiti in cui lo stato ha legislazione esclusiva mentre le regioni possono legiferare in tutti gli altri settori (Art. 117). I comuni hanno funzioni amministrative, che possono essere attribuite ai livelli superiori se necessario per assicurare il loro "esercizio unitario" (Art. 118). Ogni comune ha un sindaco, eletto dai cittadini, una giunta, un consiglio e un'amministrazione burocratica. Il sindaco può nominare un direttore generale

Il processo di riforma della pubblica amministrazione italiana nell'ottica del NPM è stato avviato negli anni '90, durante un periodo di profonda crisi caratterizzato da una serie di eventi economici, politici e sociali che hanno fornito l'impulso al cambiamento. Tra questi, l'indagine "mani pulite" che mise in luce dei casi di corruzione che coinvolgevano numerose personalità del mondo politico e che causò il rovesciamento della classe politica; 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, che obbligarono il Paese al rispetto dei parametri gestionali imposti dal trattato e che richiesero il risanamento delle finanze con interventi sulla spesa e sulle regole di gestione (Ongaro, 2009, p. 1-53). Questi eventi crearono un ambiente favorevole al cambiamento e al recepimento delle idee di riforma provenienti dal contesto internazionale orientate al miglioramento del settore pubblico nell'ottica dell'efficienza, della qualità dei servizi e della trasparenza dell'attività (Pavan, 2010).

Il processo di riforma della pubblica amministrazione è avvenuto in Italia per via legislativa (Kuhlmann, 2010). A partire dagli anni '90 sono stati emanati una serie di provvedimenti legislativi volti a modernizzare gradualmente l'apparato amministrativo italiano e a introdurre i concetti propri del NPM. Nello specifico, le leggi emanate conferirono maggiore autonomia organizzativa e finanziaria agli enti locali e ai manager

⁵⁷ Riferimento ISTAT, del 31 dicembre 2011, <http://www.istat.it/it/archivio/6789>.

degli stessi e introdussero incentivi alla privatizzazione dei servizi (Annessi-Pessina e Steccolini, 2005).

La legge 8 giugno 1990 n.142 sull'Ordinamento della autonomie locali diede avvio alla modernizzazione degli enti locali, introducendo in questo livello di governo il principio della separazione tra indirizzo politico e gestione. Per effetto di tale normativa all'organo politico si attribuisce il compito di definire gli obiettivi e i programmi e alla dirigenza spettano le decisioni operative e l'esecuzione delle stesse conformemente agli indirizzi politici. Questo principio verrà esteso a tutte le pubbliche amministrazioni tramite il D.lgs. 3 febbraio 1993 n. 29 in tema di razionalizzazione dell'organizzazione che attua, inoltre, la cosiddetta "privatizzazione" del rapporto di pubblico impiego stabilendo che questo (con delle eccezioni) è soggetto alle stesse regole del rapporto di lavoro privato anche se le assunzioni sono disciplinate dal diritto amministrativo. Vengono istituiti altresì gli uffici per le relazioni con il pubblico e la carta dei servizi (Ongaro, 2009).

Un provvedimento successivo in tema di risorse umane riunisce la disciplina del pubblico impiego in un unico provvedimento (D. lgs. 165/2001). La legge 7 agosto 1990 n. 241, in materia di trasparenza dell'azione amministrativa, introduce i principi di efficacia e di economicità dell'azione della pubblica amministrazione che è vista come entità in cui sono attuati dei processi economici di produzione. La trasparenza dell'azione amministrativa a favore del cittadino considerato "proprietario etico" o cliente dell'amministrazione viene realizzata facilitando l'accesso ai documenti e stabilendo la pubblicità dell'azione pubblica. La legge 11 luglio 1995 n. 163 introduce lo strumento della carta dei servizi pubblici a tutela della qualità e dei diritti del cittadino utente (Pavan e Reginato, 2005, p. 8). Il processo di decentramento dei poteri dallo Stato centrale agli enti locali è avvenuto tramite le leggi sul decentramento amministrativo n. 59/97, n. 127/97 sulla semplificazione amministrativa, alla riforma contenuta nella Legge Costituzionale del 18 ottobre 2001 n. 3 che modifica il Titolo V e alle precedenti leggi che individuano i compiti riservati allo stato. A seguito di tale modifica costituzionale, gli enti locali non sono più gerarchicamente sottoposti allo stato centrale, di conseguenza sono rimossi il controllo dello stato sugli enti locali (Borgonovi, 2005).

Un aspetto centrale della riforma del management pubblico è costituito dalla modifica degli strumenti contabili e di controllo. La necessità di controllare la spesa

pubblica ha richiesto l'utilizzo di strumenti più sofisticati rispetto a quelli di cui si disponeva in passato, che sono stati identificati in quelli adottati nel settore privato. Per questo motivo si parla di "processo di aziendalizzazione" della pubblica amministrazione italiana (Hinna, 2006, p. 250).

L'introduzione di nuovi strumenti di controllo è avvenuta tuttavia tramite la legge e non spinta da "esigenze interne" è stata un veicolo per avviare nel settore pubblico italiano una gestione manageriale. La legge 8 giugno 1990 n. 142 ha richiesto l'introduzione negli enti locali di strumenti di controllo manageriale, in particolare, l'utilizzo della contabilità economica per rilevare i risultati di gestione e l'introduzione, utilizzando lo statuto, di forme di controllo di gestione. Inoltre lo stesso provvedimento, ha parzialmente modificato i compiti dell'organo di revisione includendovi non solo il riscontro contabile, ma anche compiti di consulenza sulla gestione tramite l'espressione di rilievi e proposte per il conseguimento di migliori livelli di efficienza, efficacia ed economicità (Pozzoli, 2007, p. 3)⁵⁸.

La successiva riforma dell'ordinamento finanziario e contabile contenuta nel D.lgs. 25 febbraio 1995 n. 77 nell'ottica di promuovere la diffusione di nuovi strumenti manageriali⁵⁹, introduce il Piano Esecutivo della Gestione (PEG) con cui si assegnano gli obiettivi e le risorse alla dirigenza; la contabilità economica per gli enti locali e il controllo dei costi e delle attività svolte rispetto agli obiettivi prestabiliti. Gli strumenti di controllo interno vengono poi ulteriormente sviluppati nel D.lgs. 30 luglio 1999 n. 286 che distingue quattro categorie: controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo strategico, controllo di gestione e la valutazione della dirigenza. Tali provvedimenti sono stati accolti nel D.lgs. 267/2000 – Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL). L'articolo n. 147 del TUEL e l'articolo n. 1 del D.lgs. 286/1999 definiscono le finalità perseguite dai controlli interni e le diverse tipologie di strumenti che nell'ambito dell'autonomia degli EELL possono essere implementati nella singola amministrazione. Il TU stabilisce inoltre che i risultati di gestione debbano essere rilevati anche con la contabilità economica. Ai fini della predisposizione del rendiconto gli enti locali possono adottare il sistema di contabilità

⁵⁸ Per approfondimenti sull'evoluzione dell'audit in Italia a seguito delle riforme, si veda il lavoro di P. Monfardini e P. vonMaravic (2012).

⁵⁹ Per approfondimenti sui motivi che hanno condotto alla riforma del sistema contabile del 1995 si veda il lavoro di E. Caperchione (2003).

che ritengono più opportuno scegliendo tra la contabilità finanziaria “estesa”, un sistema integrato in cui i dati della contabilità economica sono derivati dalla contabilità finanziaria, un sistema che tenga le contabilità parallele, finanziaria ed economica, senza collegamenti (Pavan, 2010, p. 21)⁶⁰

Per quanto riguarda il controllo di gestione, le previsioni del TU e del D.lgs. 286 sono state recentemente ampliate dal D.lgs. 150/2009, “Attuazione della legge 4 marzo 2009, n.15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni”, che si propone di introdurre un sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale. Secondo il D.Lgs. 150/2009 tutte le amministrazioni devono implementare un sistema che consenta la misurazione e valutazione della performance dell’organizzazione e degli individui che ne fanno parte; in questo senso, il decreto disciplina anche i contenuti dell’attività di valutazione della dirigenza prevista dal TUEL e dal D.lgs. 286. Il sistema prevede l’introduzione di un organismo che misuri la performance organizzativa e proponga le valutazioni annuali dei dirigenti e l’attribuzione agli stessi di premi per il loro operato.

Alcuni studi sono stati dedicati all’analisi dell’implementazione delle riforme negli EELL. Tra questi, lo studio condotto da E. Caperchione (2003) dedicato alle innovazioni della contabilità degli enti locali apportate dal D.lgs. 25 febbraio 1995 n. 77, il quale ha evidenziato la presenza di alcune criticità derivanti dal fatto che gli obiettivi iniziali della riforma divergono dagli effetti realmente ottenuti. In particolare, la contabilità finanziaria è ancora diffusa negli enti locali e raramente sono implementati dei sistemi di contabilità dei costi, inoltre non sono individuabili degli indicatori di efficienza e di efficacia che siano utili ai fini del processo decisionale manageriale. Dall’analisi di un campione di rendiconti basati sulla contabilità economica è emerso, tra l’altro che essi non hanno rilievo informativo esterno poiché a partire da questi il cittadino non può comprendere quale sia la reale situazione finanziaria dell’ente.

Il lavoro di E. Annessi Pessina e I. Steccolini (2005) ha approfondito quale fosse il livello di implementazione della riforma del 1995 con particolare riguardo all’adozione del PEG. La ricerca ha evidenziato che nella maggior parte dei casi l’adozione dello strumento avviene solo formalmente con delle variazioni riscontrabili

⁶⁰ Per approfondimenti si veda anche E. Annessi Pessina *et al* (2008).

nella sua implementazione a seconda del contesto considerato. La difficoltà di adottare con successo gli strumenti manageriali previsti dalla riforma, secondo gli autori, è riconducibile al dominio dei principi burocratici nella pubblica amministrazione italiana che privilegiano l'aspetto della conformità formale alla legge. Gli strumenti sono quindi stati nella maggior parte dei casi adottati formalmente, non modificando la realtà e quindi le pratiche e i comportamenti preesistenti (op. cit, p. 12). L'introduzione degli strumenti per via legislativa, con imposizione dall'alto, non ha contribuito al cambiamento delle prassi. Alla stessa conclusione giunge E. Gualmini (2008) nel suo studio comparativo sulla riforma negli Stati Uniti e in Europa. L'autrice sostiene infatti che la cultura organizzativa della pubblica amministrazione italiana di tipo giuridico legalistico è un fattore in grado di spiegare l'andamento della riforma nel Paese.

Un'ulteriore studio di E. Annessi Pessina et al. (2008) ha approfondito il tema dell'introduzione della contabilità economica, anche in questo studio è stata rilevata la mera adozione formale dello strumento. Il fatto che l'adozione del metodo della partita doppia non sia obbligatoria e che la legge consente all'ente locale di scegliere il sistema contabile ritenuto più adeguato alle proprie esigenze, non stimola all'implementazione dello strumento in oggetto. L'adozione della contabilità economica appare altresì legata ad alcune variabili istituzionali e culturali e alla localizzazione geografica dell'ente e non alla necessità di apportare dei miglioramenti all'informativa ad uso interno ed esterno.

Un recente studio condotto sull'implementazione del TUEL da A. Pavan (2010) ha evidenziato che il livello di adeguamento alla normativa non è di fatto molto elevato e che gli strumenti previsti dalla legge in questione sono adottati, spesso, non tanto perché si riconosca agli stessi la capacità di migliorare la gestione dell'ente locale, quanto per conformità alla normativa. Emerge inoltre una limitata comprensione da parte del management dell'utilità degli strumenti contemplati nel provvedimento.

3 RICERCA EMPIRICA: I SISTEMI DI CONTROLLO NEGLI ENTI LOCALI

Dopo aver delineato, nei capitoli precedenti, un quadro concettuale di riferimento per l'oggetto della ricerca, in questa parte del lavoro sarà presentato il disegno della ricerca specificando e motivando gli obiettivi del lavoro, le fasi in cui esso è sviluppato, le scelte metodologiche effettuate, i metodi di raccolta dei dati e, infine, i caratteri generali dei casi di studio oggetto d'analisi.

3.1 DISEGNO DELLA RICERCA

3.1.1 Introduzione

La ricerca qui illustrata prende spunto dal rilievo attribuito, nell'ambito degli studi di accounting, ai sistemi di controllo interno come requisito per il buon governo delle aziende, e dalla possibilità auspicata da più parti che, in un contesto di rinnovamento della pubblica amministrazione nella direzione di maggiori livelli di efficienza, di trasparenza dei processi e di accountability, tali concettualità possano essere trasferite e utilizzate, con gli opportuni adattamenti, anche nel settore pubblico.

I sistemi di controllo interno e la loro adozione nelle imprese, come si è avuto modo di chiarire nei capitoli precedenti, sono stati oggetto di analisi nella letteratura accademica e nella pratica professionale, le quali attualmente li ritengono uno strumento di cruciale importanza per prevenire gli abusi e tutelare gli interessi degli stakeholder favorendo il buon governo dell'azienda (Bastia, 2004; Bava, 2003; Meuwissen et al., 2009; Paletta, 2008; Zanda, 2002).

Questo tema assume rilievo ormai anche per la pubblica amministrazione; si ritiene infatti che l'implementazione di adeguati sistemi di controllo interno possa, anche in questo contesto, contribuire positivamente a disciplinare le attività e a favorire il buon governo con particolare attenzione a un problema fondamentale per il settore pubblico: la necessità che le operazioni siano svolte in maniera etica, ossia avendo come riferimento l'interesse pubblico generale; prevenendo i fenomeni corruttivi, proteggendo le risorse pubbliche dalla cattiva gestione, dalle frodi e dalle irregolarità (deKoning, 2007; AIIA e Ernst & Young, 2008; Cohen, 2007). In questo senso si

esprimono la Commissione Europea, l'INTOSAI, l'IIA e l'OECD i quali raccomandano il miglioramento dei sistemi di contabilità e di budgeting, nell'ottica dell'accountability manageriale, l'introduzione della figura dell'*internal auditor* e l'adozione di adeguati sistemi di controllo interno, allo scopo di migliorare la trasparenza, l'efficienza e l'accountability della pubblica amministrazione.

Il dibattito accademico sul processo di modernizzazione si è soffermato sui sistemi contabili e di budgeting e sull'*auditing*, mentre il tema dei sistemi di controllo interno nel settore pubblico non appare altrettanto dibattuto in dottrina.

La possibilità che i Paesi adottino diversi approcci e soluzioni al problema del controllo interno, a seconda delle caratteristiche del loro sistema amministrativo e delle loro tradizioni culturali, emerge dalla letteratura esistente sul tema quale ulteriore spunto di riflessione (Dekoning, 2007; Cohen, 2007). Questa tendenza si dimostra coerente con quanto evidenziato dagli studi sul processo di riforma ispirato dal NPM. Il trasferimento di strumenti mutuati dal settore privato nella gestione del settore pubblico, che ha caratterizzato tali processi di riforma, (Hood, 1991) è avvenuto infatti adottando approcci o soluzioni differenti e pervenendo a esiti diversi a seconda del Paese considerato (Pollit e Bouckaert, 2004). In particolare, a seconda delle tradizioni amministrative, come si detto, possono essere distinti due gruppi di Paesi, quelli di tradizione anglossassone e quelli di tradizione *Rechtsstaat*. Per questi ultimi, l'introduzione di concetti mutuati dal settore privato nel settore pubblico avviene in maniera selettiva e più conservatrice. Alcuni studiosi sostengono che questa distinzione possa essere applicabile anche con riferimento all'adozione dei sistemi di controllo interno⁶¹.

3.1.2 Obiettivi della ricerca

Sulla base delle considerazioni sin qui esposte e tenendo presente che alcuni studi, sebbene con approcci diversi da quello utilizzato nella presente ricerca, sono stati dedicati all'analisi dei controlli interni nel gruppo dei Paesi anglosassoni – Regno Unito, Stati Uniti, Australia, Canada – (Sterck et al, 2005), si è scelto di dedicare il presente lavoro all'ampliamento delle conoscenze sull'assetto dei sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione nei Paesi "*Rechtsstaat*", verificando la presenza,

⁶¹ Si vedano lo studio di A. G. Cohen (2007) e di R. Dekoning (2007).

negli approcci e negli strumenti adottati, delle concettualità sviluppate nel settore privato.

La ricerca si è concentrata sull'analisi di due Paesi: l'Italia e la Germania. Nella scelta si è tenuto conto del fatto che alcuni Paesi di tradizione *Rechtsstaat*, quali la Svezia, il Belgio e la Francia, sono stati oggetto di studi precedenti, sebbene con un approccio diverso da quello qui adottato (Sterck et al, 2005; Cohen, 2007; DeKoning, 2007). I contesti prescelti, oltre a presentare una comune cultura amministrativa, si caratterizzano per essere tra quelli che hanno avviato delle riforme ispirate al NPM in maniera critica, sviluppando un loro modello di cambiamento che la letteratura denomina "Neo-weberiano" o NWS (Pollit e Bouckaert, 2004).

Poichè le differenze nella struttura statale di Italia e Germania (rispettivamente stato unitario e repubblica federale) potevano rappresentare un ostacolo per il confronto tra le misure adottate, si è deciso di conferire omogeneità all'analisi circoscrivendola al livello degli enti locali, in particolare ai comuni. Tale livello di governo, inoltre, gode in entrambi i Paesi di autonomia costituzionalmente garantita⁶² e si distingue per aver svolto un ruolo chiave per lo sviluppo delle riforme che, nei due casi esaminati, sono partite dal "basso" per poi diffondersi agli altri livelli (Wollmann, 2000; Reichard, 2003; Pavan, 2010). Questo livello è infatti più vicino alla cittadinanza e soggetto a maggiori pressioni per l'avvio di riforme (Kuhlmann, 2010, p. 1125).

La ricerca si propone quindi di mettere in luce quali strumenti sono utilizzati in tali Paesi, se le concettualità di cui si è detto trovano in essi diffusione e, infine, quali similitudini e differenze si evidenziano nell'approccio seguito, negli obiettivi perseguiti e negli strumenti adottati. Tali obiettivi sono esplicitati nei seguenti quesiti di ricerca:

1. Quali caratteristiche presentano i sistemi di controllo interno, rispetto alle concettualità elaborate nel settore privato? Rispetto agli obiettivi attribuiti ai sistemi di controllo interno, a quali esigenze risponde la loro introduzione nei contesti considerati?
2. Quali differenze e quali similarità nell'approccio e negli strumenti adottati nei due Paesi?

Poiché dall'analisi della letteratura e delle raccomandazioni formulate dagli organismi di cui sopra si è discusso, è emerso che il problema di svolgere le operazioni

⁶² Per precisazioni si rimanda al paragrafo 2.3 del capitolo precedente.

in maniera etica, di prevenire la corruzione e di salvaguardare le risorse risulta caratteristico e fondamentale per il settore pubblico, si vuole verificare in quale misura il soddisfacimento di tale esigenza si ripercuota sulle scelte adottate dalle amministrazioni relativamente al sistema di controllo interno. Di conseguenza, si è formulato un terzo quesito di ricerca:

3. L'esigenza di svolgere le operazioni in maniera etica, prevenire la corruzione e salvaguardare le risorse pubbliche produce degli effetti sulle scelte in tema di sistemi di controllo interno?

Lo studio è stato sviluppato su due livelli d'analisi; il primo riferito all'insieme dei comuni dei due Paesi e il secondo dedicato a due casi di studio, un comune italiano e uno tedesco. Per rispondere al primo e al secondo quesito di ricerca, gli elementi componenti il sistema di controllo e gli obiettivi degli stessi sono stati studiati considerando il quadro normativo e regolamentare che disciplina la generalità dei comuni dei due Paesi, utilizzando come schema concettuale un modello di riferimento per i sistemi di controllo interno.

Tenendo in considerazione il fatto che, in Germania e in Italia, gli enti locali godono, sebbene in misura diversa, di ampia autonomia, si è ritenuto opportuno approfondire il tema in un secondo livello d'analisi, con l'esame dei due casi di studio, tramite i quali, senza pretese di generalizzazione, è stato illustrato come possono essere accolti i provvedimenti legislativi nelle due amministrazioni e, eventualmente, quali aspetti del sistema di controllo interno, pur non essendo previsti dalla legge, sono presenti a livello di singolo comune analizzato.

L'analisi dei casi di studio è funzionale anche al terzo quesito di ricerca. Le città oggetto di studio sono state infatti selezionate poiché entrambe, nell'ambito della loro autonomia, hanno manifestato, sebbene in maniera diversa, una certa attenzione ai temi della corruzione e dell'etica e per questo hanno avviato dei processi di rinnovamento dell'organizzazione. In particolare, il comune tedesco è diventato membro di *Transparency International Deutschland*, l'organizzazione che si propone di combattere la corruzione; il comune italiano ha ottenuto due certificazioni per il suo sistema di gestione della qualità e dell'etica (certificazione ISO 9001 per la qualità e SA 8000 per l'aspetto etico). Le informazioni raccolte sono state organizzate, in entrambi i livelli, sulla base di un modello di generale accettazione per la progettazione e la valutazione dei sistemi di controllo interno, nel settore privato e nel settore pubblico.

Il lavoro di ricerca è stato sviluppato in cinque fasi:

- I. In una prima fase si è ricercato e individuato uno schema che fosse ritenuto in letteratura un riferimento per la progettazione e la valutazione dei sistemi di controllo interno nel settore pubblico. Tale modello è stato assunto come schema d'analisi sia nel primo livello della ricerca che nei casi di studio.
- II. Nella seconda fase sono state individuate ed esaminate le leggi rilevanti per la definizione degli aspetti costituenti il sistema di controllo interno dei comuni italiani.
- III. La terza fase è stata dedicata al caso di studio italiano, in particolare è stato raccolto ed esaminato del materiale documentale e sono state svolte delle interviste semi-strutturate indirizzate ad alcuni informatori privilegiati.

Nella quarta e nella quinta fase sono stati affrontati i temi oggetto d'analisi con riferimento alla Germania. Al fine di accedere più agevolmente alle fonti necessarie per lo studio, questi aspetti del lavoro sono stati curati durante un periodo di ricerca nel dipartimento di "Public and non-profit management" della Stadt Y Universität con la guida e i consigli del gruppo di ricerca ivi operante. Durante questo periodo è stata approfondita la conoscenza del contesto del settore pubblico tedesco, al fine di capire quali potessero essere le potenziali fonti di informazioni sull'oggetto dello studio. Inoltre è stato possibile selezionare il caso di studio e accedere al campo per raccogliere la documentazione e svolgere le interviste.

- IV. Nella quarta fase sono state individuate e studiate le fonti legislative e le elaborazioni dell'associazione degli enti locali tedeschi *Kommunale Gemeinschaftsstelle KGSt*, la quale, si è detto, ha svolto un ruolo importante nel processo di riforma del management pubblico.
- V. È stato selezionato il caso di studio tedesco e sono stati raccolti i dati tramite fonti documentali. Successivamente sono state avviate le indagini sul campo tramite interviste semi-strutturate.
- VI. L'ultima fase è stata dedicata al confronto fra i risultati ottenuti relativamente a ciascun contesto.

3.2 LA SCELTA METODOLOGICA

Lo studio condotto si è limitato alla valutazione e al confronto tra le decisioni adottate nei due Paesi e, quindi, soprattutto all'analisi di ciò che è previsto nei

provvedimenti legislativi e regolamentari o nei documenti organizzativi, nei quali sono illustrate tali scelte. Ai fini dell'analisi è infatti parso opportuno tenere conto della distinzione operata da N. Brunsson (2006), sulle diverse fasi del ciclo di formulazione delle politiche: “*talk, decision, action*”. Secondo l'Autore questi aspetti non necessariamente si dimostrano coerenti fra loro, spesso al contrario parole e fatti ovvero “*words and deeds*”, tendono a divergere, poiché le organizzazioni potrebbero “parlare” in un modo, decidere in un altro e agire infine in una terza maniera⁶³. Per questo motivo, ogni categoria deve essere analizzata distintamente dalle altre. Anche C. Pollit (2001) sostiene che la convergenza nei processi di riforma deve essere valutata distinguendo quattro ambiti: i discorsi, le decisioni assunte, le azioni implementate, i risultati ottenuti. In questo caso, la ricerca si è fermata al livello delle decisioni, così come emergono a livello legislativo, nelle buone prassi e nei documenti istituzionali, occupandosi delle azioni solo marginalmente; i risultati delle politiche non sono stati considerati.

La prima parte dello studio, dedicata alla generalità dei comuni italiani e tedeschi si è fondata sull'esame del quadro normativo dei due Paesi. Per quanto riguarda la Germania, visto il ruolo assunto dal KGSt nel processo di riforma, come promotrice e creatrice del modello di riferimento NSM, sono stati tenuti in considerazione i documenti da essa elaborati e i temi oggetto di dibattito. Le fonti sono state esaminate alla luce di uno schema di riferimento di diffusa accettazione a livello internazionale per l'architettura e la valutazione dei sistemi di controllo interno. In questo modo sono stati individuati e messi in evidenza gli elementi riconducibili al concetto di sistema di controllo interno. L'utilizzo di uno standard comune ha permesso di mettere in luce le similitudini e le differenze rispetto all'approccio e alle concettualità adottate nel settore privato e ha agevolato il confronto fra i due contesti oggetto di studio.

Lo stesso schema è stato adottato per l'analisi dei casi di studio, in questo livello, i metodi di raccolta dei dati sono stati l'analisi documentale e l'intervista semistrutturata. Tramite questi strumenti sono state acquisite informazioni relative agli aspetti legati al concetto di sistema di controllo interno anche con riferimento alle modalità utilizzate per soddisfare l'esigenza di entrambe le amministrazioni comunali

⁶³ “Organizations may talk in one way, decide in another and act in a third” (Brunsson, 2006, p. XIII). Questo è un fenomeno frequente che l'autore chiama “organized hypocrisy”.

tedesca e italiana, sia per combattere la corruzione e che per favorire il comportamento etico. Inoltre, le interviste sono state utilizzate per ricostruire le motivazioni che hanno portato all'implementazione di questi ultimi strumenti e il suo processo di sviluppo.

Di seguito sono illustrati nel dettaglio le fonti legislative analizzate, i metodi dell'analisi documentale e dell'intervista, nei loro caratteri generali e nella loro concreta applicazione in questo studio. Nell'ultima parte, il modello d'analisi, del quale sarà motivata la scelta, è descritto nelle sue componenti.

3.2.1 Le fonti legislative

In entrambi i contesti non sono presenti delle norme specificamente dedicate alla disciplina del sistema di controllo interno degli enti locali. Poiché il concetto, come qui inteso, comprende sia strumenti organizzativi, tra i quali anche quelli legati alla gestione del personale, che strumenti di controllo, sono state ricercate e consultate tutte le fonti che nel quadro legislativo dei due paesi disciplinano tali aspetti con riferimento alle amministrazioni comunali.

Per quanto attiene ai comuni italiani, tra le fonti legislative oggetto d'analisi sono comprese norme che disciplinano diversi aspetti dell'amministrazione pubblica: quelle specificamente volte alla disciplina del tema del controllo, quelle che regolano l'amministrazione degli enti locali italiani in tutti i suoi aspetti, quelle che regolano la gestione del personale:

- ❖ Costituzione della Repubblica Italiana;
- ❖ D.lgs. 286/1999 – Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche;
- ❖ D.lgs. 267/2000 – Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL);
- ❖ D.lgs. 165/2001 - Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche;
- ❖ D.Lgs. 150/2009 – Attuazione della legge 4 marzo 2009, n.15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.

Per quanto riguarda il contesto tedesco, nella scelta delle fonti legislative si è dovuto tener conto delle caratteristiche particolari del sistema amministrativo. A causa

dell'ampia autonomia di cui godono gli enti locali, la loro amministrazione e organizzazione, pur presentando degli aspetti in comune, sono variabili a seconda del *Land* e, nell'ambito di ciascuno di questi, a seconda del singolo ente locale. Questi ultimi, infatti, sono disciplinati dalle leggi emanate da ciascun *Land* per i propri enti locali e dagli statuti e dai regolamenti elaborati da ciascuno di questi ultimi, nell'ambito della propria autonomia.

Per ricostruire le caratteristiche generali dei sistemi di controllo interno nei comuni tedeschi, sono quindi stati esaminati le disposizioni emanate dai *Länder* per i propri enti locali. Per avere una maggiore uniformità, l'analisi è stata condotta con riferimento a tredici *Länder* dei sedici esistenti, escludendo i casi delle città-stato (Berlino, Amburgo e Brema). Per ogni *Land* sono stati esaminati i seguenti documenti:

- ❖ la legge generale per gli enti locali *Gemeindeordnung* (GO) emanata da ciascun *Land*, sulla base della quale i comuni elaborano il proprio statuto;
- ❖ il regolamento in materia di bilancio e di gestione della cassa *Kommunale Haushalts-und Kassenverordnung*;
- ❖ la legge statale che disciplina il lavoro dei dipendenti pubblici *Landesbeamtengesetz*.

Poiché ogni ente locale, è sottoposto alla legislazione del *Land* di riferimento, per l'analisi del caso di studio tedesco è stato necessario tenere in considerazione le disposizioni emanate dal *Land* di appartenenza.

3.2.2 Analisi documentale e interviste semi-strutturate

I documenti intesi quale “materiale informativo su un determinato fenomeno sociale che esiste indipendentemente dall'azione del ricercatore”, in quanto prodotti per fini diversi da quello della ricerca, sono delle utili fonti di informazioni poiché, al contrario di quanto avviene nel caso delle interviste, non risentono delle distorsioni prodotte dall'interazione studente-studiato (Corbetta, 1999, p. 437). Ai fini della presente ricerca è stato raccolto e analizzato materiale documentale aziendale (Bryman e Bell, 2007) di diversa provenienza e di dominio pubblico. Nella maggior parte dei casi i documenti analizzati sono stati reperiti attraverso i siti web istituzionali.

Relativamente al caso di studio italiano, sono stati analizzati i seguenti documenti:

- Statuto del Comune

- Regolamento comunale in materia di contabilità
- Regolamento comunale sull'ordinamento degli uffici e dei servizi
- Regolamento per l'accesso agli impieghi
- Documentazione relativa al sistema di gestione della qualità e dell'etica, in particolare il manuale della qualità e dell'etica.
- Codice etico comunale
- Pagine web sito istituzionale

Alcune fonti documentali sono state consultate anche per l'analisi di primo livello dei comuni tedeschi. Sono stati presi in considerazione alcuni documenti disponibili sul web ed elaborati dall'associazione degli enti locali tedeschi KGSt⁶⁴.

Per l'analisi del caso di studio tedesco sono stati esaminati alcuni documenti elaborati dall'amministrazione cittadina, tra questi sono inclusi:

- lo statuto comunale *Hauptsatzung* (disponibile nel sito web)
- il regolamento dell'ufficio di revisione *Rechnungsprüfungsordnung* (disponibile nel sito web);
- il codice d'onore dei consiglieri *Ehrenkodex* (disponibile nel sito web);
- altri rapporti e relazioni presenti sul sito-web comunale;
- l'istruzione di servizio specificamente elaborate dalla città per il sistema anticorruzione.

Inoltre su suggerimento di uno degli intervistati sono stati consultati degli articoli di quotidiani allo scopo di comprendere meglio il processo che ha condotto l'amministrazione all'avvicinamento a TI -*Deutschland*

È stato inoltre esaminato il materiale elaborato da *Transparency International Deutschland* specificamente per le amministrazioni comunali:

- “*Das vier-Säulen Modell*” o modello delle quattro colonne (2006);
- Documento sul tema dell'adesione dei comuni a TI.

Il carattere istituzionale della maggior parte dei documenti consultati potrebbe indurre a dubitare sulla loro effettiva oggettività, per questo motivo si è scelto di non

⁶⁴ Documenti disponibili nel sito-web <http://www.kgst.de> (consultato l'ultima volta il 14/01/2012).

fare esclusivo affidamento su tale fonte documentale e di completare i dati ottenuti conducendo alcune interviste⁶⁵.

Le interviste semi-strutturate sono ritenute un'utile strumento di raccolta dei dati per la costruzione dei casi di studio (Yin, 2009, p. 109), poichè permettono di raccogliere le opinioni e le percezioni degli intervistati relativamente al fenomeno oggetto d'analisi (Bryman e Bell, 2007).

Nel caso in esame, esse sono state rivolte ad alcuni informatori privilegiati, allo scopo sia di completare e interpretare i dati raccolti con l'analisi documentale, che di ottenere degli spunti di approfondimento e di riflessione sulla base dei quali indirizzare ulteriori ricerche di materiale documentale e ulteriori interviste. Conformemente a quanto definito in letteratura, le interviste condotte hanno assunto la forma di conversazioni guidate (Yin, 2009), sulla base di una traccia che non ha costituito un vincolo all'ordine e al modo di formulare le domande o alla profondità con cui di volta in volta venivano trattati gli argomenti⁶⁶.

Nel caso italiano, le interviste sono state finalizzate all'ottenimento di chiarimenti sui controlli implementati nell'amministrazione comunale e di informazioni sul processo che ha portato all'adozione del sistema di gestione della qualità e dell'etica. Queste sono state rivolte a due politici di opposti schieramenti e a due dirigenti.

Le interviste hanno avuto i seguenti contenuti:

- ai dirigenti è stato chiesto di chiarire quali scelte l'amministrazione ha effettuato in tema di controlli, da chi vengono svolti, qual è la loro funzione, quale percezione sulla diffusione della cultura dei controlli nell'organizzazione, quali elementi nell'ambito dei controlli possono differenziare il comune analizzato rispetto al resto delle città italiane. Si è cercato di capire se le concettualità dello schema adottato come riferimento fossero conosciute dagli intervistati. Inoltre sono state chieste le loro opinioni e le esperienze sul sistema di gestione della qualità in termini di utilità e effetti della sua implementazione nel servizio di cui sono responsabili,

⁶⁵ P. Corbetta (1999) sottolinea che l' "ufficialità della rappresentazione" dei documenti istituzionali comporta spesso una rappresentazione non oggettiva della realtà che intendono descrivere.

⁶⁶ Questa tipologia di intervista, garantisce, infatti, da un lato, che tutti i temi previsti siano affrontati, dall'altro, massima flessibilità (Corbetta, 1999).

- ai politici sono state rivolte delle domande relative alle motivazioni sulle scelte in tema di controlli, alle differenze nelle scelte adottate in quest'ambito dalla città in esame, rispetto al resto delle città italiane, alla loro percezione della diffusione di una cultura del controllo nell'amministrazione. Inoltre per quanto riguarda il sistema di gestione della qualità, sono state domandate le motivazioni che hanno indotto l'amministrazione a operare tale scelta e il modo in cui è avvenuto il processo di rinnovamento.

Le interviste svolte in Germania sono state sei, rispetto al contesto italiano si è scelto di rivolgere due interviste a degli informatori privilegiati, esterni al comune oggetto d'analisi, esperti nei temi della corruzione e dei controlli nelle amministrazioni comunali:

- un esperto sul dibattito in tema di controlli e corruzione nell'amministrazione comunale;
- un membro di TI Deutschland per comprendere l'attività svolta da questa organizzazione con riferimento alle amministrazioni comunali;

Le interviste hanno avuto lo scopo di migliorare la comprensione del tema della prevenzione della corruzione tramite i controlli, di conoscere il processo che ha condotto la città all'adesione; infine, hanno fornito degli spunti di riflessione sulla base dei quali condurre le successive interviste e la raccolta di documenti.

Altre interviste sono state realizzate con informatori coinvolti a vario titolo nell'attività comunale: il direttore dell'organo di revisione; l'Ombudsperson, due politici membri del consiglio comunale, appartenenti a due schieramenti opposti. Queste conversazioni hanno avuto in parte contenuti e finalità diverse, nello specifico esse sono state così organizzate:

- dapprima è stata svolta un'intervista di carattere esplorativo al direttore dell'organo di revisione, per verificare se le concettualità di riferimento fossero conosciute dall'intervistato e fossero applicate nell'amministrazione, durante la stessa intervista sono stati affrontati i caratteri generali del sistema di controllo interno e si è cercato di comprendere quale importanza avesse TI nell'amministrazione.
- Successivamente è stata svolta l'intervista con l'Ombudsperson, poiché dall'analisi dei documenti e dalle conversazioni con gli esperti di cui sopra,

è risultata una figura fondamentale nel sistema anticorruzione. Durante l'incontro è stata chiarita la sua funzione nella città, la relazione esistente tra sistema di controllo e anticorruzione e il processo di sviluppo del sistema di controllo/anticorruzione.

- Infine sono state condotte due interviste alla componente politica dell'amministrazione, un politico della maggioranza in Consiglio e un politico dell'opposizione. I temi affrontati sono stati il processo di sviluppo del sistema di controllo/anticorruzione (motivi per l'introduzione di nuovi strumenti), l'approccio seguito dall'amministrazione di fronte ai fenomeni di corruzione, il ruolo del sistema di controllo nella città.

3.2.2 *Il CoSO Report come modello di analisi*

Nella letteratura analizzata, due modelli emergono più spesso come riferimento per la progettazione e la valutazione dei sistemi di controllo interno nel settore pubblico: il CoSO Report e le linee guida di INTOSAI. In particolare, si ritiene che anche gli organi Comunitari nel richiedere come condizione per l'ammissione nell'Unione di nuovi Paesi, l'adeguamento ai “*generally accepted standards*” richiama i principi del CoSO Report e di INTOSAI (Dekoning, 2007). Nel paragrafo 1.2, si è detto con riferimento al settore privato, che tra i modelli elaborati nel tempo, lo statunitense CoSO Report ha assunto un rilievo internazionale. Infatti esso è stato fonte d'ispirazione per i modelli elaborati successivamente in altri Paesi ed è divenuto un riferimento per la legislazione sui controlli interni e per i codici di autodisciplina della corporate governance (Bastia, 2004). Inoltre, è stato utilizzato come schema d'analisi in numerose studi sui sistemi di controllo interno nelle imprese (si veda il capitolo 1).

Il modello assume rilievo anche per le amministrazioni pubbliche, è stato infatti elaborato per la disciplina dei sistemi di controllo in tutte le organizzazioni, settore pubblico, non profit e privato. Nel 1999, negli Stati Uniti, accogliendo le linee guida del CoSO Report, sono stati aggiornati gli standard per il controllo interno del Governo Federale che, nella versione attuale, adottano l'approccio e i concetti utilizzati in tale modello. Lo stesso modello è inoltre utilizzato da alcuni Paesi e anche dalla Commissione Europea per la valutazione del proprio sistema di controllo interno.

INTOSAI ha elaborato delle linee guida per il controllo interno nel settore pubblico nel 1992 e nel 2004 il documento è stato revisionato sulla base dei principi del

CoSO Report. Le attuali linee guida ripropongono esattamente i concetti e l'approccio seguito nel modello in questione, ma rispetto allo stesso alcuni adattamenti sono stati apportati tenendo in considerazione le peculiarità del settore pubblico. Nello specifico, l'importanza assunta dall'aspetto dell'etica nello svolgimento delle operazioni nelle aziende pubbliche e il rilievo assunto dal problema della corruzione hanno portato all'integrazione degli obiettivi del sistema di controllo interno proposti nella definizione del CoSO Report. Secondo INTOSAI, lo svolgimento delle operazioni in maniera "etica" deve diventare quindi un obiettivo aggiuntivo del sistema di controllo interno nel settore pubblico assieme alla necessità di soddisfare gli obblighi di accountability verso i cittadini e non solo di garantire l'attendibilità dell'informazione esterna.

Data la sua diffusione e rilevanza, in questo studio, si è scelto di utilizzare come schema di riferimento per l'analisi, il CoSO Report. Allo stesso tempo, si è ritenuto opportuno tenere in considerazione le peculiarità messe in evidenza da INTOSAI, a partire dalla definizione e dagli obiettivi che essa attribuisce al sistema di controllo nel settore pubblico (2004, p. 6) "*Internal control is an integral process that is effected by an entity's management and personnel and is designed to address risks and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity's mission, the following general objectives are being achieved:*

- *executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations;*
- *fulfilling accountability obligations;*
- *complying with applicable laws and regulations;*
- *safeguarding resources against loss, misuse and damage*"⁶⁷.

L'esecuzione delle operazioni deve avvenire in maniera ordinata; conforme ai principi morali ovvero gestendo le risorse pubbliche in maniera appropriata, offrendo i servizi ai cittadini in maniera imparziale e prevenendo i fenomeni di frode e corruzione; economica ovvero in maniera parsimoniosa; efficiente rispetto all'utilizzo delle risorse ed efficace rispetto agli obiettivi prefissati. L'amministrazione pubblica e coloro che vi operano sono responsabili per le decisioni assunte, per le azioni intraprese e per i risultati delle stesse e per questo devono fornire adeguate informazioni sul loro operato (resa del conto) ai cittadini. Inoltre esse devono agire rispettando le leggi e i regolamenti che pongono vincoli alla loro attività. Inoltre, rispetto al CoSO Report, si specifica

⁶⁷ La definizione fornita dal CoSO Report è riportata nel paragrafo 1.2.

l'importanza della salvaguardia delle risorse pubbliche dagli sprechi e da eventuali frodi.

Di seguito sono illustrate le componenti del sistema nei loro caratteri fondamentali. Questi costituiscono lo schema d'analisi sulla base del quale viene condotto lo studio.

Componenti del sistema di controllo interno

Secondo il CoSO Report (1992) il sistema di controllo interno è formato da cinque componenti interdipendenti e in grado quindi di influenzarsi a vicenda: “l'ambiente di controllo” e “l'informazione e la comunicazione” che sono riferibili al contesto in cui il sistema trova attuazione e derivano dalle scelte organizzative operate dalla singola azienda; “la valutazione dei rischi”, “le attività di controllo” e “il monitoraggio” che riguardano invece l'aspetto processuale del sistema.

L'ambiente di controllo è il contesto organizzativo in cui il sistema di controllo è progettato e implementato, in grado di influenzare la funzionalità di tutte le altre componenti e del sistema intero e di diffondere tra i soggetti la consapevolezza dell'importanza del controllo. Esso può essere ritenuto efficace se “caratterizzato da un clima organizzativo nel quale persone competenti, consapevoli delle proprie responsabilità e dei limiti della propria autorità, si dimostrano motivate e impegnate a rispettare le politiche e le procedure organizzative in vista del perseguimento degli obiettivi aziendali, compresi elevati standard di condotta etica” (Bastia, 2004, p. 75). Le sue componenti hanno natura organizzativa e sono riconducibili ai concetti di struttura organizzativa, gestione delle risorse umane, stile di direzione e cultura aziendale (Bava, 2003):

- Dimostrazione di integrità e etica da parte del personale che si traduce in comportamenti coerenti con eventuali codici di condotta.
- Il mantenimento di adeguati livelli di professionalità e di competenze dei soggetti umani (manager e personale) necessarie per svolgere correttamente le mansioni e per comprendere l'importanza dei controlli. Il livello di competenze può essere migliorato tramite attività formative.
- la filosofia e lo stile di direzione che siano orientate al rispetto dei controlli. La dirigenza svolge inoltre un ruolo “esemplare” all'interno dell'azienda se agisce rispettando le regole prefissate e promuovendo l'integrità e i valori etici. Si parla a questo proposito di “*tone at the top*”

- la definizione della struttura organizzativa che implica: una chiara assegnazione di poteri e responsabilità, delle aree di autorità, la definizione delle linee di reporting e la precisa descrizione dei compiti. L'adozione di adeguate politiche di gestione delle risorse umane pongono le basi per un efficace sistema di controllo poiché permettono di assumere del personale competente, di comunicare il livello di integrità e di etica e i comportamenti attesi e poi di stimolare i soggetti a rispettare le regole imposte utilizzando appositi incentivi. Questo si concretizza nello svolgimento di processi di selezione trasparenti, che privilegino aspetti, quali la professionalità e l'integrità dei soggetti; nell'offrire attività di formazione e di aggiornamento che assicurino ai soggetti lo sviluppo e il mantenimento delle competenze acquisite e, infine, nelle attività di valutazione della performance e di promozione che devono essere trasparenti e basate sul merito e capaci di incoraggiare i soggetti ad agire nell'interesse dell'azienda.

Il secondo elemento strutturale, “informazione e comunicazione”, nel suo primo aspetto riguarda la corretta gestione delle informazioni e quindi la raccolta e diffusione di informazioni di qualità necessarie agli individui per adempiere alle proprie responsabilità. Nel suo secondo aspetto riguarda la presenza di canali di comunicazione che in senso verticale e orizzontale, contribuiscano a diffondere i messaggi sull'importanza del sistema di controllo interno, sul ruolo svolto al suo interno da ciascun individuo e, in relazione a ciò, sull'efficace/inefficace funzionamento del sistema. Le comunicazioni adeguate devono fluire sia all'interno dell'organizzazione sia al suo esterno. Per quanto riguarda queste ultime, l'azienda ha necessità di comunicare con i terzi, per ottenere informazioni utili per i propri processi decisionali e per trasmettere informazioni relative alle proprie politiche. Tali attività sono svolte tramite l'utilizzo di sistemi informativi integrati nelle attività aziendali che permettono la registrazione di transazioni ed eventi in tempo reale e lo svolgimento di attività di controllo e monitoraggio sui processi e sul funzionamento del sistema di controllo. Poiché il loro malfunzionamento può danneggiare i processi aziendali in cui sono integrati, i sistemi informativi oltre ad essere degli utili strumenti di controllo sono essi stessi oggetto di opportune attività di controllo.

Passando all'analisi delle componenti di processo del sistema di controllo, il primo momento logico è l'identificazione e la valutazione dei rischi legati alle

condizioni di incertezza che caratterizzano lo svolgimento dell'attività aziendale e che possono compromettere il raggiungimento degli obiettivi. È evidente che la chiara specificazione e la coerente e strutturazione di questi ultimi costituisce un presupposto essenziale per l'efficacia del sistema di controllo perché in funzione di questi sono valutati i rischi e sono predisposte le attività di controllo. Questa componente può essere scomposta in due fasi:

- identificazione dei rischi aziendali sia a livello globale, sia a livello di singola attività considerando anche i rischi potenziali.
- analisi e valutazione dei rischi in termini di loro rilevanza (impatto che possono avere sull'azienda) e di probabilità che si verifichino.

Per una valida valutazione dei rischi e per un efficace sistema di controllo è necessario che sia presente un processo che valuti i cambiamenti che possono avere un impatto sulle attività aziendali, modificando i rischi e quindi la validità delle attività di controllo implementate.

L'identificazione e valutazione del livello e dell'accettabilità di rischio rispetto agli obiettivi programmati è fondamentale per predisporre adeguatamente le attività di controllo, in termini di priorità d'intervento e di valutazione di costi e di benefici delle stesse. Queste includono misure di controllo aventi diversa natura:

- Procedure di autorizzazione e di approvazione allo svolgimento delle attività che consentono lo svolgimento delle sole operazioni autorizzate. Le procedure devono descrivere non solo le persone incaricate, ma anche le condizioni in cui queste autorizzazioni possono essere date.
- La separazione dei compiti, impedisce che un processo sia portato a termine da una sola persona facendo in modo che ogni fase che lo compone (autorizzazione, esecuzione, contabilizzazione e controllo) sia sotto la responsabilità di soggetti diversi. In questo modo ogni persona controlla ciò che è avvenuto nelle fasi precedenti e così si riduce il rischio di errori involontari o frodi nello svolgimento delle operazioni, a meno che non si verifichino casi di collusione fra i soggetti.
- Meccanismi che limitano l'accesso ai beni aziendali, salvaguardano e consentono l'accesso alle risorse solo ai soggetti espressamente autorizzati e responsabili per la loro custodia o per il loro utilizzo. Tali meccanismi

implicano l'esistenza di idonea documentazione che dimostri la custodia o il trasferimento della stessa ad altri soggetti.

- Riconciliazioni delle registrazioni contabili con la relativa documentazione.
- Controllo della performance periodico sulla base del confronto tra risultati attesi e quelli ottenuti allo scopo di verificare l'efficienza e l'efficacia delle operazioni svolte.
- Controlli specifici svolti sulla funzionalità dei IT

L'attività di monitoraggio è volta alla valutazione nel tempo della performance del sistema di controllo implementato e al suo miglioramento, qualora non fosse più adatto alla gestione dei nuovi rischi. Questa attività comprende tre componenti:

- monitoraggio continuo è svolto in tempo reale e in maniera integrata alle altre attività aziendali in modo da reagire tempestivamente al cambiamento;
- valutazioni specifiche possono essere dedicate a tutto il sistema o a una sua parte e consentono di valutare anche l'efficacia del monitoraggio continuo. La valutazione si svolge tramite interviste al personale e tramite l'analisi documentale;
- reporting delle disfunzioni che emergono dalle verifiche indirizzata al responsabile delle funzione o della attività analizzata, al fine di adottare gli opportuni provvedimenti.

Nella tabella 1, riportata di seguito, sono riassunte le componenti del sistema di controllo interno così come proposte nel CoSO Report. Questi elementi saranno poi utilizzati per sviluppare l'analisi dei controlli negli enti locali tedeschi e italiani.

Tabella 1: Componenti del sistema di controllo interno

COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO
Ambiente di controllo
Promozione dell'integrità e dei valori etici
Tone at the top
Attenzione e cura delle competenze professionali
Chiara definizione della struttura organizzativa – <i>responsabilità, autorità e reporting</i>
Gestione delle risorse umane <i>selezione, promozione e valutazione trasparenti, rotazione del personale</i>
Valutazione del rischio
Fissazione degli obiettivi
Identificazione e valutazione del rischio

Attività di controllo
Autorizzazioni e approvazioni
Separazione dei compiti
Controllo dell'accesso alle risorse e alle registrazioni contabili
Verifiche preventive e consuntive
Riconciliazioni contabili
Controllo della performance
Controlli sui sistemi informativi
Informazione e comunicazione
Informazioni attendibili e rilevanti
Registrazione e classificazione delle transazioni e degli eventi
Comunicazioni interne efficaci
Comunicazioni esterne efficaci
Monitoraggio
Attività continue e valutazioni separate
Report delle carenze

3.4 CASI DI STUDIO: CARATTERISTICHE ORGANIZZATIVE E STRUMENTALI

I due casi di studio selezionati attengono a due città (una tedesca e una italiana) comparabili per dimensione e quindi per complessità dell'amministrazione. Entrambe le città, si è detto, hanno dimostrato una particolare attenzione rispettivamente all'aspetto della corruzione e all'etico svolgimento delle attività e, volontariamente, hanno avviato dei processi di rinnovamento dell'amministrazione in tal senso. Nel presente paragrafo sono presentati i caratteri generali dei due casi, che saranno poi approfonditi nel capitolo successivo.

3.4.1 Il Comune di Città X

Il caso di studio prescelto tra i comuni italiani è la città di Città X. La città ha circa 157.000 abitanti.

Conformemente alla legge, lo Statuto Comunale distingue tre organi di governo che rimangono in carica per cinque anni:

- il sindaco, eletto a suffragio universale diretto, che rappresenta l'amministrazione e ha, tra i diversi compiti, quello di assicurare l'unità di indirizzo politico amministrativo secondo il programma stabilito dal Consiglio, la nomina della Giunta e l'attribuzione e definizione degli incarichi dirigenziali (art. 28 Statuto Comunale).

- La giunta comunale, composta dal sindaco e dagli assessori, si preoccupa di attuare gli indirizzi generali del Consiglio e definisce le direttive generali necessarie per l'attuazione dei programmi del Consiglio comunale, inoltre può fornire impulso al consiglio con attività propositiva.
- Il Consiglio comunale, ovvero l'organo di indirizzo politico, amministrativo, convocato e presieduto dal presidente, il quale ne assicura lo svolgimento delle funzioni in conformità a quanto previsto dall'apposito Regolamento del consiglio.

A questi si aggiungono gli "organi burocratici" nelle figura del segretario comunale, nominato dal sindaco che fornisce assistenza giuridico amministrativa assicurando che l'azione amministrativa sia conforme alla legge, allo statuto comunale e ai regolamenti; il direttore general, nominato dal sindaco con approvazione della Giunta, si assicura che la gestione avvenga con un ottimale livello di efficacia ed efficienza.

Secondo la documentazione disponibile sul sito-web, l'amministrazione della città ha subito a partire dal 2001 un profondo rinnovamento della struttura organizzativa. Attualmente essa si suddivide in 5 aree - Area Economica, Finanziaria, Patrimoniale, Area Risorse Interne, Area Gestione del Territorio, Area Servizi al Cittadino, Area Servizi Tecnici – unità organizzative di massimo livello, che coordinano l'attività svolta dai servizi. Questi ultimi, collocati all'interno di ciascuna area, sono preposti alla produzione e erogazione dei servizi. Al vertice di ciascuna area e di ciascun servizio è posto un dipendente con qualifica dirigenziale. Alle cinque aree si aggiungono gli uffici di staff che supportano l'attività degli organi di governo, il segretario generale e il direttore generale del Comune.

Ai cambiamenti di tipo organizzativo si è aggiunta l'introduzione di nuovi strumenti contabili e di controllo. Il regolamento di contabilità, nell'anno 2000 in ottemperanza alle Legge n. 142 del 08/06/1990 e ai principi contenuti nel D. lgs. n. 77 del 1995, introduce dei principi e dei metodi per il controllo della gestione. Specificamente, ha introdotto nell'amministrazione, nell'ambito del Servizio finanziario, una divisione controllo di gestione – in posizione di staff rispetto all'organo politico e al direttore generale – e nel rispetto del D.lgs. 29/1993, i nuclei di valutazione che effettuano le valutazioni sull'operato della dirigenza. La divisione controllo di gestione, tra l'altro, ha il compito di formulare le proposte per il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), di

elaborare i parametri per la misurazione, di verificare i risultati raggiunti e di predisporre i rapporti di gestione, ecc.

Il processo di rinnovamento della struttura amministrativa ha condotto all'implementazione di un sistema integrato per la gestione della qualità e dell'etica, nel rispetto della normativa ISO 9001:2008 e SA 8000:2008. La prima norma specifica dei requisiti che favoriscono la fornitura di servizi di qualità alla cittadinanza, la seconda fornisce dei parametri per rispetto dei diritti dell'uomo e dei lavoratori. Nel 2006 alla certificazione di qualità e di etica è stata ottenuta con riferimento al Servizio sviluppo organizzativo e gestione del personale. In seguito il progetto di rinnovamento è stato esteso a tutta l'organizzazione con il fine di migliorare la qualità dei servizi erogati al cittadino e allo stesso tempo rispettare i diritti dell'uomo e dei lavoratori. In quest'ottica, nel 2009 è stata approvata la carta dei servizi in cui sono definiti principi e modalità con cui sono erogati i servizi al cittadino. Nel 2009, è stata ottenuta, con riferimento a tutta l'amministrazione, la certificazione di ISO 9001 (qualità) e quella SA 8000 (etica) SpA⁶⁸.

Nel processo di rinnovamento ha trovato spazio, nel 2011, l'implementazione di alcune misure previste dalla D. lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 relativi alla trasparenza dell'azione amministrativa (in particolare sono stati resi pubblici i curricula dei dirigenti, il tasso di assenza dei dipendenti, le valutazioni dei dirigenti) e la misurazione delle performance (elaborazione di un piano delle performance).

In seguito alle elezioni amministrative del maggio 2011, è avvenuto un ricambio nel governo cittadino; nonostante ciò l'interesse per il sistema di gestione della qualità e dell'etica pare permanere. La nuova amministrazione ha infatti sottoscritto la dichiarazione in materia di qualità e responsabilità sociale con la quale si assumono degli impegni nei confronti di cittadini e dipendenti e si descrivono i modi con cui essi saranno mantenuti⁶⁹.

3.4.2 Il Comune di Stadt Y

Il comune tedesco scelto come caso di studio è la città di Stadt Y. In occasione delle interviste la città è stata descritta come in notevole espansione e in grande

⁶⁸ Documento disponibile nel sitoweb della città.

⁶⁹ Così emerge dalla dichiarazione di impegno della città.

rinnovamento, la sua collocazione e le sue caratteristiche architettoniche, paesaggistiche attraggono annualmente nuovi abitanti. Il numero totale degli stessi, che attualmente ha superato i 155.000, negli ultimi anni si è dimostrato in costante aumento⁷⁰. Numerosi progetti di ristrutturazione, ricostruzione e sviluppo sono stati avviati negli ultimi anni nella città.

La città è governata da un *Oberbürgermeister* e da un consiglio comunale, *Stadtverordnetenversammlung (SVV)*, eletto direttamente dai cittadini che rimane in carica per otto anni. L'attuale sindaco è stato eletto nel 2002 e al momento sta esercitando il suo secondo mandato. Al sindaco si affiancano i quattro *Beigeordnete* (assessori) che sono posti a capo di quattro *Geschäftsbereiche* o ambiti di competenza nell'amministrazione cittadina *Verwaltung* (Direzione centrale e servizi; Formazione, cultura e sport; Sociale, gioventù, salute, ordine e protezione dell'ambiente; Sviluppo della città e edilizia) che al loro interno raggruppano vari servizi specializzati. Nell'area dell'ufficio del sindaco rimangono i servizi e le attività di controllo sull'amministrazione, tra gli altri, l'ufficio dell'organo di revisione *Rechnungsprüfungsamt* e l'ufficio per la direzione e il controllo delle imprese municipalizzate *Beteiligungsmanagement*.

La città è diventata nel 2010 membro corporativo di *Transparency International- Deutschland*, l'organizzazione che si propone di combattere la corruzione, sensibilizzando la società civile, i governi, i media, le imprese, sul problema della corruzione e promuovendo delle riforme che conferiscano una maggiore trasparenza alla pubblica amministrazione. Questo fatto è messo particolarmente in evidenza nel sito-web della città dove una sezione è dedicata esclusivamente al tema della prevenzione della corruzione.

Essere membro corporativo, secondo TI, significa migliorare il livello di sensibilità sul tema corruzione e introdurre nell'amministrazione comunale degli strumenti utili a prevenire il fenomeno. Infatti, la possibilità di essere accettati come membri è subordinata alla presentazione di una domanda di adesione e al rispetto di alcuni requisiti relativi all'approccio preventivo adottato dall'amministrazione che si concretizza nell'adozione di adeguate misure organizzative e di controllo. Ogni richiesta di adesione è esaminata ed è avviato un processo di dialogo con il richiedente durante il

⁷⁰ Informazione disponibile nelle statistiche presentate nel sito web della città.

quale l'organizzazione, da un lato, si assicura che la decisione di aderire al progetto sia largamente condivisa e, dall'altro, verifica l'approccio seguito dall'amministrazione comunale nella prevenzione del fenomeno corruttivo⁷¹. La stessa TI propone delle linee guida per i comuni – “Das vier-Säulen Modell” o modello delle quattro colonne (Agosto 2006) –, la cui adozione non è obbligatoria, secondo le quali la prevenzione deve coinvolgere le quattro colonne del Comune: gli organi inclusi i consiglieri e la dirigenza, l'amministrazione comunale; le imprese pubbliche, e, infine, la società civile e i media. Tra le soluzioni proposte si individuano:

- misure orientate a favorire la trasparenza e la pubblicità dei processi decisionali e la correttezza dei comportamenti dei rappresentanti dei cittadini e della dirigenza, quali: l'adozione di un codice etico per i consiglieri e per la dirigenza che preveda sia l'obbligo di comunicare le situazioni di conflitto d'interesse e sia quello di astenersi dal partecipare alle decisioni per cui essi si trovano in conflitto; l'introduzione di una commissione etica che valuti i casi di violazione del codice; la nomina di un *Ombudsperson* ovvero un soggetto indipendente dall'amministrazione a cui vengano indirizzate le denunce di presunti casi di corruzione, che abbia il compito di effettuare gli opportuni accertamenti sulle denunce garantendo l'anonimità del denunciante.
- misure per la prevenzione del fenomeno corruttivo nell'amministrazione, tra queste sono incluse, per esempio: le azioni volte a sensibilizzare i soggetti sul tema della corruzione e quindi le attività di formazione rivolte a tutti i soggetti umani e lo scambio di esperienze tra diverse amministrazioni; la nomina di una responsabile per l'anticorruzione; la previsione di specifiche regole per gli omaggi e i regali indirizzati ai dipendenti; la rotazione del personale sulla base di una valutazione del rischio di corruzione; l'introduzione del principio dei quattro occhi per il potere di firma; le regole apposite per proteggere i *whistleblower* da eventuali ritorsioni, un'ufficio centrale per gli appalti, ecc..

La necessità di combattere la corruzione e, di conseguenza, l'essere membro di TI è apparso come un fattore in grado di influenzare le decisioni circa l'assetto dei controlli interni predisposti nell'amministrazione comunale di Stadt Y.

⁷¹ Per approfondimenti sul tema dell'adesione dei comuni come *Korporative Mitglieder* si veda <http://www.transparency.de/5-FRAGEN-UND-ANTWORTEN-ZUR-KOR.963.0.html> (consultato il 22-11-2011).

4 CARATTERISTICHE E PECULIARITÀ DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NEI COMUNI

Il capitolo illustra le caratteristiche dei sistemi di controllo interno dei comuni italiani e tedeschi, sviluppando il tema, dapprima, a livello della generalità dei comuni appartenenti ai due Paesi tramite l'analisi della legislazione esistente di eventuali modelli o buone prassi di riferimento. Successivamente, il tema è approfondito con l'analisi dei due casi di studio.

Per ricostruire il concetto di sistema di controllo interno sono state considerate le disposizioni che nei due contesti disciplinano i diversi aspetti dell'amministrazione degli enti locali ad esso riconducibili. Il legislatore italiano, si è detto, ha dedicato delle norme specifiche alla disciplina degli obiettivi e degli strumenti del controllo interno. Queste sono state aggiunte quelle che disciplinano l'organizzazione dei comuni e la gestione delle risorse umane.

Nel caso dei comuni tedeschi si è tenuto conto sia delle legislazione che ogni Land ha emanato per i suoi enti locali, sia delle concettualità sviluppate dal KGSt, dato il ruolo influente che ha ricoperto nel processo di riforma degli enti locali. In particolare è stata condotta un'analisi delle leggi di tredici *Länder* (escludendo le tre città-stato). Poiché dall'esame è emersa una sostanziale similarità nei principi e negli strumenti di controllo sviluppati nelle tredici gruppi di leggi, saranno qui messi in luce gli aspetti fondamentali ricavati da tale esame, senza approfondire ogni singolo Land, ma rilevando eventuali eventuali particolarità riscontrate nei singoli regolamenti.

In conclusione, sarà proposto un confronto sia tra i comuni tedeschi e italiani, che a livello dei casi di studio.

Come già detto, l'analisi utilizzerà lo schema proposto dal CoSO Report e individuerà obiettivi e componenti del sistema di controllo (ambiente di controllo, valutazione dei rischi, attività di controllo, monitoraggio, informazione e comunicazione).

4.1 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO NEI COMUNI ITALIANI E TEDESCHI IN RAPPORTO AL MODELLO

4.1.1 I comuni italiani

L'articolo n. 147 del TUEL e l'articolo n. 1 del D.lgs. 286/1999 definiscono le finalità perseguite dai controlli interni e le diverse tipologie di strumenti che nell'ambito dell'autonomia degli EELL possono essere implementati nella singola amministrazione. In particolare, si distinguono:

- controllo di regolarità amministrativa e contabile volto a garantire “la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa”, attribuibile all'organo di revisione o, nel caso questo non esista, agli uffici di ragioneria o ai servizi ispettivi.
- controllo di gestione volto a verificare “l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati”;
- valutazione della dirigenza;
- controllo strategico volto a valutare “l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi prefissati”.

Il TU (Art. 169) prevede che ogni ente locale, sulla base del proprio bilancio di previsione, predisponga un Piano Esecutivo di Gestione – PEG – nel quale sono definiti, per i responsabili di ciascun servizio, gli obiettivi da raggiungere e sono attribuite loro le risorse necessarie. Inoltre, a proposito del controllo di gestione, si specifica che esso è volto a valutare la funzionalità, l'economicità, l'efficacia e l'efficienza nel raggiungere i suddetti obiettivi verificandone lo stato di attuazione e analizzando le risorse utilizzate e i costi sostenuti in relazione ai servizi offerti. Gli esiti dell'attività di controllo di gestione sono indirizzati agli amministratori, ai responsabili dei servizi e alla Corte dei conti.

Le previsioni del TU e del D.lgs. 286 sul controllo di gestione, sono state recentemente ampliate dal D.Lgs. 150/2009 che introduce un sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale. Secondo il D.Lgs. 150/2009

tutte le amministrazioni devono implementare un sistema che consenta la misurazione e valutazione della performance dell'organizzazione e degli individui che ne fanno parte; in questo senso, il decreto disciplina anche i contenuti dell'attività di valutazione della dirigenza prevista dal TUEL e dal D.lgs. 286. Il sistema prevede l'introduzione di un organismo che misuri la performance organizzativa e proponga le valutazioni annuali dei dirigenti e l'attribuzione agli stessi di premi per il loro operato. A questi decreti si aggiunge quello relativo alla gestione delle risorse umane: il D. lgs. n.261/2001 e la legge n.449 del 1997.

I provvedimenti legislativi sin qui elencati sono stati esaminati al fine di individuare gli eventuali aspetti riconducibili al concetto di sistema di controllo interno così come espresso nel modello del CoSO Report, in termini di obiettivi e componenti⁷². I risultati dell'analisi sono presentati e commentati qui di seguito. Una sintesi dei risultati è illustrata nella tabella 2 alla fine del paragrafo.

Obiettivi del controllo

La Costituzione Italiana richiede che le amministrazioni pubbliche siano organizzate in maniera da garantire l'imparzialità e il buon andamento dell'attività. Questa previsione è riconducibile all'idea di svolgere le operazioni in maniera etica e senza sprechi di risorse. Le leggi sugli enti locali specificano gli obiettivi dei controlli stabilendo che essi sono volti a garantire la legalità delle operazioni, l'efficacia e l'efficienza delle stesse e, infine, a salvaguardare le risorse pubbliche. Il D.Lgs 150 ribadisce inoltre il problema di favorire l'integrità e la trasparenza delle azione amministrativa.

Ambiente di controllo

Gran parte degli elementi che caratterizzano l'ambiente di controllo secondo il CoSO Report sono presenti nella legislazione italiana analizzata, che affronta il tema della struttura organizzativa, della gestione delle risorse umane e quindi della professionalità e dell'etica. Il TUEL attribuisce alla singola amministrazione il compito di definire la propria struttura organizzativa, la quale decide come organizzare i suoi uffici e stabilisce le modalità secondo le quali attribuire la loro titolarità. La direzione degli uffici e la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica e la conseguente responsabilità della stessa è attribuita ai dirigenti che hanno autonomi poteri di spesa,

⁷² Per quanto riguarda gli obiettivi si tiene conto della versione della definizione di controllo fornita da INTOSAI specificamente per il settore pubblico.

organizzazione delle risorse sia umane, sia strumentali che di controllo. Le responsabilità della dirigenza sono ulteriormente specificate dal D.Lgs. 150/2009 che stabilisce che essa è responsabile del raggiungimento degli obiettivi, della correttezza amministrativa, dell'efficienza e dei risultati della gestione e, per questo motivo, deve rendere conto dell'attività svolta e degli obiettivi raggiunti. La struttura organizzativa del comune comprende anche gli organi a cui vengono attribuiti i compiti di controllo previsti dalla legge: controllo di gestione, di valutazione della dirigenza, l'organo di revisione e il controllo strategico. Inoltre prevede la nomina di un difensore civico che ha compito di garantire l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione. Per questo, è incaricato di segnalare gli abusi, le disfunzioni dell'amministrazione nei confronti dei cittadini.

L'attenzione ai valori etici e all'integrità dei soggetti umani trova espressione sia nel D.lgs. 165/2001 che nel D.Lgs. 150/2009. Il primo impone nel art. 54 a ciascuna amministrazione di adottare un codice di comportamento sulla cui applicazione vigilano i dirigenti. Il secondo provvedimento, nel art. 3, attribuisce all'organo di indirizzo politico amministrativo il compito di "promuovere la cultura della responsabilità per migliorare la performance, l'integrità e la trasparenza". In questo secondo elemento è l'espressione legislativa del concetto di "*tone at the top*" ovvero della necessità che la dirigenza si proponga ai soggetti operanti nell'organizzazione come buon esempio. Il Decreto n. 150/2009 richiede inoltre che vengano predisposte delle azioni che assicurino il raggiungimento di un adeguato livello di trasparenza, di legalità e di integrità, che si concretizzano nell'adozione, da parte dell'amministrazione, di un piano triennale per la trasparenza e per l'integrità.

La legge italiana si dimostra conforme al modello di riferimento anche nella disciplina degli aspetti relativi alla gestione delle risorse umane, poiché permette una loro impostazione coerente con la creazione di un adeguato ambiente di controllo. È previsto infatti (L. 449/1997) che le selezioni avvengano in maniera trasparente per mezzo di concorso, con bando pubblico e con criteri che premiano la professionalità e l'attitudine. L'attenzione alle competenze dei soggetti umani emerge sia con riferimento al momento della selezione, che nelle attività di formazione e di aggiornamento del personale. La necessità di selezionare personale competente è ribadita dalla legge a proposito della scelta dei soggetti a cui attribuire incarichi dirigenziali e per coloro ai quali sono affidati incarichi individuali con contratti di lavoro autonomo.

Nel recente D.Lgs. 150/2009 è chiaramente dichiarato l'intento di favorire la crescita della professionalità dei soggetti, a tal fine sono adottati degli strumenti di valutazione della dirigenza e del personale. La distribuzione di incentivi e premi avviene sulla base di una valutazione del raggiungimento degli obiettivi individuali e del contributo alla performance generale. La dirigenza è valutata da un organo indipendente, mentre ciascun dirigente ha il compito di valutare il personale operante nel servizio a lui attribuito.

Valutazione dei rischi

Il tema dell'identificazione e della valutazione dei rischi non è affrontato nella legislazione italiana.

Attività di controllo

Le attività di controllo individuate nella legislazione italiana sono numerose e sono riconducibili alla necessità di salvaguardare il patrimonio aziendale, di favorire la legalità dell'azione amministrativa, di valutare la performance aziendale. Tra le attività di controllo, alcune si concretizzano con autorizzazioni e approvazioni preventive. Tra queste sono incluse: il visto di regolarità contabile posto dal servizio ragioneria per attestare la copertura finanziaria sui provvedimenti dei responsabili dei servizi, i provvedimenti di autorizzazione di competenza della dirigenza, i pareri tecnici, non vincolanti, forniti dalla stessa al consiglio. Altri sono controlli preventivi come quelli svolti dal segretario comunale, il quale si accerta della conformità dell'azione amministrativa alla legge, ai regolamenti e allo statuto.

Nella legge italiana è espresso in maniera implicita il principio della separazione dei compiti o delle funzioni a proposito della definizione delle fasi dell'entrata e della spesa. È previsto infatti il coinvolgimento nelle stesse di più soggetti, specificamente, almeno il responsabile del servizio accertamento, il responsabile del servizio finanziario, il tesoriere e l'incaricato della riscossione.

Al fine controllare l'accesso alle risorse aziendali, queste (denaro, beni pubblici) sono affidate alla cura di persone specificamente incaricate e responsabili della loro gestione. Il tesoriere, l'economista e il consegnatario dei beni sono soggetti a particolari adempimenti, quali la resa del conto della propria attività fornendo idonea documentazione sulla loro gestione. Per esempio, il tesoriere deve conservare le rilevazioni periodiche di cassa e la documentazione relativa alle verifiche straordinarie,

inoltre alla chiusura dell'esercizio deve presentare alla corte dei conti il conto della gestione di cassa con gli allegati di svolgimento delle risorse (Art.226, TUEL).

A queste attività di controllo si aggiunge la vigilanza svolta dall'organo di revisione sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione e la ricognizione dello stato di attuazione dei programmi da parte del consiglio. Infine, come già accennato, è introdotta un'attività di controllo di gestione che valuti la performance sulla base di una preventiva predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi (PEG) e rapportando i risultati raggiunti alle risorse consumate.

Informazione e comunicazione

L'aspetto dell'informazione e della comunicazione emerge sia nel TUEL che nel D. Lgs 150/2009. La registrazione delle transazioni e degli eventi è disciplinata dai regolamenti sulla contabilità che stabiliscono i modi in cui questa deve avvenire. Inoltre, i risultati del controllo di gestione devono essere resi disponibili agli organi politici e ai dirigenti.

La valenza esterna delle comunicazioni emerge in entrambi i provvedimenti citati. In particolare nel primo, a proposito dei sistemi informativi e statistici, è stabilito che gli EELL devono assicurare la circolazione delle conoscenze anche fra le amministrazioni. Il D.Lgs. 150/2009 disciplina la comunicazione nel rapporto con i cittadini, nell'ottica della trasparenza dell'amministrazione. Esso prevede che sia favorita l'accessibilità per i cittadini alle informazioni sull'amministrazione riguardo alla sua organizzazione, all'andamento della gestione compresi gli indicatori e le informazioni relative alla valutazione della performance.

Monitoraggio

Non esiste un'attività di monitoraggio

Tabella 2 – I sistemi di controllo interno dei comuni italiani secondo il modello del CoSO Report

I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NEI COMUNI ITALIANI	
Ambiente di controllo	
Chiara definizione della struttura organizzativa <i>responsabilità, autorità e reporting</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Linee organizzative sono definite dalla PA. • Organi di controllo previsti dalla legge • Dirigenti assumono la direzione uffici, autonomi poteri di spesa, di organizzazione, delle risorse umane, strumentali e di controllo; • Responsabilità della dirigenza nel raggiungimento obiettivi, della correttezza amministrativa, dell'efficienza e dei risultati della gestione, necessità della resa del conto della dirigenza
Promozione dell'integrità e dei valori etici	<ul style="list-style-type: none"> • Codice di comportamento con vigilanza dirigenti
Tone at the top	<ul style="list-style-type: none"> • Promozione dell'integrità, della trasparenza, della responsabilità, del merito da parte dell'organo politico-amministrativo
Attenzione e cura delle competenze professionali	<ul style="list-style-type: none"> • Programmi di formazione e aggiornamento • Valutazione dei dirigenti e del personale sistema premiante basato su performance per sviluppare attenzione professionalità
Gestione delle risorse umane <i>Processi di selezione, promozione e valutazione trasparenti, utilizzo della rotazione del personale</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Piano di fabbisogno del personale con i profili professionali necessari per svolgere attività • Concorsi per accesso al pubblico impiego, con accertamento requisiti professionali e attitudinali • Conferimento incarichi dirigenziali secondo competenze • Requisito di professionalità per incarichi individuali • Sistemi premianti selettivi e basati sul sistema di valutazione performance • Responsabilità del dirigente per mancato raggiungimento obiettivi con mancato rinnovo contratto.

Valutazione del rischio	
Identificazione e quantificazione rischio	NO
Determinazione della propensione al rischio	
Risposte al rischio	
Attività di controllo	
Procedure di autorizzazione	<ul style="list-style-type: none"> • Visto di regolarità contabile del servizio finanziario • Autorizzazioni della dirigenza allo svolgimento operazioni
Separazione dei compiti	<ul style="list-style-type: none"> • Implicito nel regolamento contabilità • Fasi dell'entrata: accertamento, riscossione e versamento. • Fasi della spesa: assunzione di atti d'impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento.
Controllo dell'accesso alle risorse e alle registrazioni contabili	<ul style="list-style-type: none"> • Chiara attribuzione responsabilità svolgimento di tesoreria • Responsabilità e resa del conto dei consegnatari dei beni, del tesoriere e degli agenti contabili interni.
Verifiche preventive e consuntive	<ul style="list-style-type: none"> • Pareri di regolarità tecnica sulle proposte di deliberazione della giunta • Controllo di conformità dell'azione amministrativa alle leggi, allo statuto e ai regolamenti svolto dal Segretario Comunale • Vigilanza dell'organo di revisione sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione • Verifiche dell'organo di revisione
Riconciliazioni contabili	Allegati al conto del tesoriere
Controllo della performance	Ciclo di gestione della performance-monitoraggio e interventi correttivi
Controlli specifici sui sistemi informativi	No rilevati
Informazione e comunicazione	
Informazioni attendibili e rilevanti	Risultati del controllo di gestione trasmessi agli amministratori e responsabili dei servizi
Registrazione e classificazione delle transazioni e degli eventi	Regolamento di contabilità definisce le modalità di registrazione

Comunicazioni interne efficaci	
Comunicazioni esterne efficaci	<ul style="list-style-type: none"> • Compiti conoscitivi e informativi concernenti le loro funzioni in modo da assicurare la circolazione delle conoscenze e delle informazioni fra le amministrazioni • Trasparenza e accessibilità totale alle informazioni concernenti diversi aspetti dell'organizzazione e andamento gestione
Monitoraggio	
Attività continue e valutazioni separate	NO
Report delle carenze	
Valutazione del risultato, individuazione della soluzione e implementazione delle azioni correttive	

4.1.2 I comuni tedeschi

Il tema dei sistemi di controllo interno non è affrontato esplicitamente nelle leggi e nei regolamenti esaminati. Il KGSt ha rilevato tuttavia che alcuni concetti ad esso riconducibili sono previsti nelle leggi in tema di bilancio e di gestione della cassa di diversi *Länder*. Questi infatti spesso includono dei *Sicherheitsstandards*, ovvero degli standard di sicurezza, con i quali si impone agli enti locali l'adozione di opportune salvaguardie per garantire: una tenuta ordinata della contabilità, il corretto procedere della gestione dei pagamenti e la salvaguardia del patrimonio aziendale. Per esempio tra gli standard sono compresi: la definizione di un'istruzione di servizio dove sia definita la struttura organizzativa con l'individuazione delle responsabilità e delle aree di autorità dei soggetti; l'implementazione di sistemi automatici di gestione dei dati e della tenuta della contabilità; le regole per la gestione dei pagamenti e nella tenuta della contabilità, ecc.

Sebbene questi elementi abbiano un punto di contatto con il concetto di sistema di controllo interno, l'associazione dei comuni tedeschi ritiene che tale concetto così come espresso nei regolamenti, possa/debba essere ulteriormente ampliato per comprendere altri principi che permettono di proteggere il patrimonio e le informazioni,

la garanzia della legalità dell'attività, l'ordinata tenuta della contabilità, l'efficacia dell'azione amministrativa⁷³

Lo sviluppo dell'applicazione di tale strumento negli enti locali da parte del KGSt appare legato all'introduzione di nuovi sistemi di contabilità e l'attività di revisione sui bilanci svolta dai revisori interni. Secondo la stessa associazione, la concreta adozione di adeguati sistemi di controllo interno nei comuni è una conseguenza di casi di scandali per violazioni della legge, azioni inappropriate dei singoli e in particolare i rilievi effettuati dall'organo di revisione in occasione della revisione del bilancio secondo il sistema di contabilità economica⁷⁴.

I caratteri fondamentali dei sistemi di controllo dei comuni tedeschi sono, anche in questo caso, analizzati seguendo lo schema del *CoSO Report* e poi sintetizzati nella tabella 3.

Obiettivi del controllo

Il controllo appare legato all'esigenza di salvaguardare il patrimonio aziendale e a favorire il corretto utilizzo delle risorse, l'efficienza e l'efficacia delle operazioni e il rispetto della legge.

Ambiente di controllo

L'ambiente di controllo dei comuni, secondo quanto emerge dalla legislazione analizzata è fortemente condizionato dalle scelte del sindaco che ha il compito di definire la struttura organizzativa e di distribuire i compiti nell'amministrazione comunale e, assieme al consiglio, ha potere decisionale in materia di gestione del personale. Gli standard di sicurezza previsti nella legislazione di alcuni *Länder*, in materia di bilancio e di cassa, richiedono che in una istruzione di servizio siano chiaramente definite le responsabilità dei vari soggetti, le aree di autorità e i poteri di firma loro attribuiti, allo scopo di favorire un ordinato procedere della contabilità e della gestione di cassa e di salvaguardare il patrimonio⁷⁵.

⁷³ Così si esprime il KGSt: „Zur Zeit bezieht sich die textliche Zuordnung lediglich auf den Aspekt der Sicherheitsstandards. Ein internes Kontrollsystem umfasst jedoch auch alle verwaltungsinternen Grundsätze, die den Schutz des Vermögens und der Informationen, die Gewährleistung des rechtmäßigen Verwaltungshandelns, die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sowie die Sicherung der Wirkung des Verwaltungshandelns zum Ziel haben“ <http://doppikvergleich.de/rechtsvergleich-doppik/rechtsvergleich-doppik.html?selTopic=d32a3336-b74b-4265-8849-406232a35b99&layout=bst>.

⁷⁴ Si veda il sito web, http://www.kgst.de/themen/finanzmanagement/projekte-finanzmanagement/internes-kontrollsystem.dot?host_id=1

⁷⁵ Per esempio si vedano quelle del Brandeburgo e quella della Renania Settentrionale-Vestfalia.

Per quanto riguarda la gestione delle risorse umane, le esigenze di personale di ciascun ente locale sono rappresentate nel piano del personale *Stellenplan*, che può essere modificato solo in casi eccezionali e con il consenso del consiglio e comunicazione all'organo di sorveglianza. A parte i casi espressamente previsti dalle leggi, le selezioni avvengono in seguito a bando pubblico.

Le problematiche di gestione delle risorse umane sono influenzate dal particolare status dei *Beamten* (dipendenti pubblici tradizionali), disciplinato dalla legge federale e da ciascuna legge, elaborata in materia, a livello statale per gli enti locali. Le carriere o *Laufbahn* dei *Beamten*, il livello e il tipo di istruzione necessario per accedervi, nonché la retribuzione corrispondente sono disciplinate dalla legge che le distingue in fasce a seconda della difficoltà, della responsabilità e dell'autonomia degli incarichi. Il sindaco oppure il consiglio hanno il potere di: "nominare" i *Beamten* o modificare la loro posizione organizzativa; di assumere o licenziare gli *Angestellte* e di stabilire giuste condizioni contrattuali per questi ultimi.

L'attenzione alle competenze professionali dei soggetti si manifesta nei regolamenti per gli enti locali che richiedono che la selezione del personale conduca all'assunzione di soggetti che possiedano la professionalità adeguata allo svolgimento delle mansioni loro attribuite. Inoltre è stabilito che è compito del comune provvedere alle attività di formazione del personale. Le leggi specifiche sui *Beamten* affrontano il tema della valutazione del personale prevedendo che periodicamente l'operato dei soggetti sia oggetto di verifiche e di valutazione che vengono poi comunicate agli interessati. È previsto inoltre che in caso di cessazione del rapporto di lavoro con l'amministrazione sia consegnata una pagella in cui viene esposta la valutazione del servizio prestato dal dipendente.

Anche l'attenzione per l'integrità e i valori etici è evidente con riferimento alle leggi sui *Beamten* ai quali è richiesto lo svolgimento del loro compito non badando al proprio interesse personale e assumendo un comportamento che tenga conto dell'attenzione e della fedeltà che il lavoro richiede. Essi sono inoltre personalmente responsabili della correttezza delle loro attività e hanno l'obbligo di riservatezza per le informazioni di cui vengono a conoscenza nell'esercizio delle funzioni.

Rispetto allo schema di riferimento, nei documenti esaminati sembra mancare, in relazione alle componenti dell'ambiente di controllo, un esplicito riferimento allo stile

di direzione e al concetto di “*tone at the top*” ovvero alla necessità che il vertice aziendale si proponga come buon esempio.

Valutazione dei rischi

Il tema dell'identificazione e della valutazione dei rischi, in quanto aspetto preliminare della progettazione delle attività di controllo è diventato oggetto d'interesse del KGSt che ritiene che porsi il problema del rischio e del risk management negli enti locali sia necessario e coerente con l'orientamento dell'amministrazione al raggiungimento degli obiettivi. Per questo motivo gli aspetti della valutazione dei rischi negli enti locali sono stati oggetto di approfondimento in uno dei più recenti documenti di questa organizzazione. Tali tematiche, tuttavia, non trovano ancora ampia trattazione a livello legislativo. L'analisi ha messo in evidenza che solamente la Renania Settentrionale-Vestfalia adotta delle regole per la gestione del rischio. Tali regole stabiliscono che gli enti locali devono verificare se il loro sistema di riconoscimento dei rischi è in grado di identificare gli eventi negativi che possono influenzare lo svolgimento delle attività e il raggiungimento degli obiettivi. Il sistema comprende attività volte all'identificazione, valutazione e contrasto dei rischi.

Attività di controllo

Le leggi generali sugli enti locali generali e quelle relative alla tenuta della contabilità e alla gestione di cassa descrivono alcune attività di controllo previste nel modello di riferimento. La separazione dei compiti è richiesta generalmente in modo implicito in entrambi i regolamenti. In particolare, per favorire una corretta gestione di cassa è necessario che i pagamenti e la loro contabilizzazione siano di competenza di persone diverse; il responsabile della cassa, *Kassenverwalter*, non può avere il potere di emettere degli ordini di pagamento; il direttore dell'ufficio di revisione non può avere la responsabilità della gestione di cassa. Sono inoltre previste delle ulteriori attività di controllo, quali: le autorizzazioni all'effettuazione dei pagamenti, le riconciliazioni contabili, per cui si richiede che a ogni registrazione contabile corrispondano gli appositi documenti probatori.

L'attività di misurazione delle performance non è disciplinata nel dettaglio dalle leggi analizzate, le quali stabiliscono che deve essere implementato un sistema di misurazione dei costi e delle performance, la cui organizzazione è però demandata al singolo ente. La verifica locale o *örtliche Prüfung* è un'ulteriore attività di controllo, considerata interna all'amministrazione comunale poiché i suoi risultati sono sottoposti

al consiglio. L'oggetto della verifica è variabile a seconda del *Land* e a seconda del singolo ente considerato. Infatti, ai compiti obbligatori – revisione del bilancio finale, della gestione corrente di cassa dell'amministrazione centrale e delle imprese partecipate così come nella controllo della cassa e dei pagamenti, dei procedimenti di assegnazione degli appalti, dei software utilizzati – si aggiungono anche dei compiti che sono facoltativamente attribuibili alla struttura incaricata – le verifiche dell'organizzazione, dell'economicità e dell'efficacia dell'amministrazione. Queste attività possono essere svolte da un organo di revisione *Rechnungsprüfungsamt* oppure direttamente dal consiglio o da una sua commissione⁷⁶.

Informazione e comunicazione

Per quanto riguarda gli elementi riconducibili all'informazione, le leggi richiedono che il sistema contabile permetta la registrazione degli eventi e delle transazioni in maniera corretta, ordinata, tempestiva. L'aspetto della comunicazione, così come emerge dalle disposizioni, riguarda da un lato gli organi politici e amministrativi e dall'altro l'intera amministrazione comunale nel rapporto con i cittadini. Per esempio in quest'ambito sono incluse le comunicazioni sui risultati dei controlli effettuati dall'organo di revisione e rivolte al consiglio, la possibilità per ciascun componente del consiglio nello svolgimento del proprio incarico di richiedere l'accesso agli atti e alle informazioni del sindaco oppure la comunicazione ai cittadini della legge di bilancio o di altre decisioni del consiglio.

Monitoraggio

Nelle fonti legislative analizzate non sono individuabili delle attività riconducibili al concetto di monitoraggio sul sistema di controllo implementato ovvero delle forme di verifica dell'adeguatezza delle misure implementate a fronteggiare i rischi aziendali. Si evidenzia però la facoltà per ciascuna amministrazione di attribuire all'organo di revisione il compito di attuare delle verifiche sull'adeguatezza dell'organizzazione, dell'efficacia dell'efficienza dell'amministrazione (Gloekner e Mühlenkamp, 2009).

⁷⁶ Per approfondimenti si veda A. Glöckner e H. Mühlenkamp (2009).

Tabella 3: I sistemi di controllo interno nei comuni tedeschi secondo lo schema del CoSO Report

I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NEI COMUNI TEDESCHI	
Ambiente di controllo	
Chiara definizione della struttura organizzativa <i>responsabilità, autorità e reporting</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Sindaco definisce la struttura organizzativa e distribuisce i compiti; • Definizione chiara compiti e responsabilità e poteri di firma
Gestione delle risorse umane <i>Processi di selezione, promozione e valutazione trasparenti, utilizzo della rotazione del personale</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Definizione esigenze del personale nello Stellenplan • Il sindaco ha potere di nomina dei Beamten e di assunzione degli altri lavoratori Angestellten • Carriera, istruzione, retribuzione definite dalla legge per i Beamten • Valutazione Beamten
Tone at the top	Non evidente
Attenzione e cura delle competenze professionali	<ul style="list-style-type: none"> • Personale con professionalità adeguate • Formazione del personale
Promozione dell'integrità e dei valori etici	Integrità ed etica <i>Beamten</i>
Valutazione del rischio	
Identificazione e quantificazione rischio	<ul style="list-style-type: none"> • Esplicita solo in una legge • Tema affrontato nei documenti KGSt
Determinazione della propensione al rischio	
Risposte al rischio	
Attività di controllo	
Procedure di autorizzazione	Autorizzazione al pagamento
Separazione dei compiti	Separazione dei compiti nella gestione di cassa, separazione controllore/controlato
Controllo dell'accesso alle risorse e alle registrazioni contabili	
Verifiche preventive e consuntive	Controllo contabile e (facoltativamente controllo efficienza ed efficacia e adeguatezza organizzazione) svolto dall'ufficio di revisione
Riconciliazioni contabili	Riconciliazioni
Controllo della performance	Introduzione sistemi di misurazione performance
Controlli specifici sui sistemi informativi	Controllo dell'efficacia del software che gestisce i pagamenti
Informazione e comunicazione	
Informazioni attendibili e rilevanti	

Registrazione e classificazione delle transazioni e degli eventi	Appropriata registrazione tramite sistema contabile
Comunicazioni interne efficaci	<ul style="list-style-type: none"> • Tra organi politici e amministrativi • Accesso agli atti da parte di membri del consiglio
Comunicazioni esterne efficaci	Obbligo di informazione ai cittadini su questioni importanti
Monitoraggio	
Attività continue e valutazioni separate	NO
Report delle carenze	
Valutazione del risultato e individuazione della soluzione e implementazione delle azioni correttive	

4.2 CARATTERISTICHE E IMPLEMENTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO IN UN COMUNE ITALIANO: IL CASO DELLA CITTÀ X.

I processi di rinnovamento avvenuti nel comune oggetto d'analisi, si è detto, da un lato, hanno comportato l'introduzione degli strumenti di organizzazione e di controllo previsti dal TUEL e, dall'altro, hanno condotto all'avvio di un progetto volto al miglioramento della qualità dei servizi offerti e alla tutela e valorizzazione dei propri dipendenti per favorire la creazione di un ambiente di lavoro in cui siano rispettati i loro diritti e sia valorizzata la loro professionalità.

Nell'ambito di un progetto di natura politica volto ad accrescere la visibilità del Comune, si è inserito il processo di miglioramento dell'amministrazione comunale. In tale ottica la città ha scelto di implementare un sistema di gestione della qualità e dell'etica (SGQE), potenzialmente destinato a migliorare gli strumenti già previsti dalla legislazione italiana.

L'avvio di tale progetto, secondo uno dei politici intervistati, è stato motivato dalla volontà di suscitare maggior interesse da parte dei dipendenti all'attività dell'amministrazione, rendendoli partecipi di un progetto che favorisse l'acquisizione di consapevolezza del loro ruolo all'interno dell'organizzazione. Tale progetto, tuttavia, non sembra essere stato accolto positivamente da tutte le parti politiche. L'opportunità della scelta e l'utilità di avviare il processo per la richiesta della certificazione sembra essere stata messa in discussione da alcuni componenti del consiglio comunale, soprattutto a causa dei criteri in base ai quali era stata valutata l'adeguatezza del sistema implementato.

L'implementazione del sistema ha previsto:

- ✓ un'attività di formazione rivolta a tutti i dipendenti, sia per migliorare la loro professionalità, che per favorire la comprensione del loro ruolo nel sistema di gestione della qualità e dell'etica;
- ✓ l'adozione di un codice etico per il personale dipendente;
- ✓ l'introduzione di strumenti per la raccolta dei reclami dei cittadini e dei dipendenti;
- ✓ la nomina di personale responsabile e referente per il sistema di gestione della qualità e dell'etica;
- ✓ la definizione delle procedure relative allo svolgimento dei vari processi con la definizione delle responsabilità, dei documenti necessari e dei prodotti da essi derivanti;
- ✓ l'attivazione di adeguati processi di comunicazione sul SGQE
- ✓ lo svolgimento di attività di monitoraggio sul sistema, che comprendono delle verifiche ispettive interne della conformità alle norme di riferimento, il cui risultato è sottoposto ai dirigenti responsabili del servizio oggetto di verifica

Di seguito sono descritte le caratteristiche del sistema di controllo della Città X alla luce del modello proposto nel *CoSO Report*, tenendo in considerazione oltre ai regolamenti del comunali anche gli elementi del SGQE. I risultati dell'analisi sono rappresentati sinteticamente nella tabella n. 4.

Obiettivi del controllo

Il controllo soddisfa, nella Città X, le esigenze descritte a proposito della generalità dei comuni italiani, l'assicurare la legalità delle operazioni, l'efficacia e l'efficienza delle stesse e, infine, a salvaguardare le risorse pubbliche, favorire l'integrità e la trasparenza delle azione amministrativa. Il SGQE è volto a favorire la fornitura di servizi di qualità al cittadino e di svolgere l'attività in maniera etica, ovvero nel rispetto dei dipendenti e dei cittadini.

Ambiente di controllo

L'ambiente di controllo del comune esaminato appare influenzato non solo dalla legislazione in materia di controlli interni, ma anche dall'implementazione del SGQE. La struttura organizzativa del Comune è disciplinata dettagliatamente dal regolamento sugli uffici e sui servizi che stabilisce che questa deve essere adatta allo svolgimento dei compiti dell'amministrazione e flessibile, per adeguarsi alle mutevoli esigenze della stessa. In seguito al rinnovo avviato a partire dal 2001, l'organizzazione dell'ente

risponde ad alcuni principi: la separazione tra responsabilità di indirizzo politico e attività amministrativa, tecnica e finanziaria e la chiara attribuzione delle responsabilità e i livelli di autonomia attribuiti ai dirigenti. Conformemente a quanto previsto nella legislazione, ai dirigenti è attribuita la direzione degli uffici e la responsabilità per il raggiungimento degli obiettivi. Essi godono, inoltre, di autonomi poteri di spesa, di organizzazione, delle risorse umane, strumentali e di controllo.

La struttura organizzativa del Comune X include:

- gli organi istituiti per svolgere i controlli interni previsti dalla legislazione:
 - il servizio controllo di gestione, nell'ambito del servizio finanziario, in posizione di staff rispetto al direttore generale;
 - un nucleo di valutazione che utilizzando i risultati del controllo di gestione effettua le valutazioni della dirigenza,
 - il controllo strategico attribuito al sindaco,
 - organo di revisione incaricato dello svolgimento del controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- un responsabile del SGQE e, all'interno di ciascun servizio, un referente incaricato di svolgere le verifiche di conformità alle norme.

Si è osservato che pur essendo previsto nel regolamento comunale, la città non ha nominato un difensore civico. I politici hanno motivato la scelta affermando che i numerosi controlli già esistenti sono una sufficiente garanzia per i cittadini e per l'amministrazione.

L'implementazione del SGQE ha avuto delle conseguenze non solo sulla struttura organizzativa del comune, ma anche sugli aspetti culturali dell'ambiente di controllo. Per quanto riguarda l'attenzione all'etica e all'integrità, il codice etico che è stato introdotto nella Città X nell'ambito del SGQE si aggiunge al codice di comportamento per i dipendenti della pubblica amministrazione previsto dal D.M. 28/11/2001 n° 13210 e ai codici disciplinari per la dirigenza e per i dipendenti previsti dal CCNN. Esso è volto a fornire ai dipendenti "modelli comportamentali diretti ad ispirare condotte conformi ai principi di trasparenza, correttezza, imparzialità, efficienza, lealtà e decoro, nei rapporti interni ed esterni"(Art. 1) . Al fine di creare una cultura orientata alla qualità e all'etica sono state inoltre svolte attività di formazione indirizzate a tutti i dipendenti finalizzate a chiarire il significato del SGQE, alle quali si

sono aggiunte quelle orientate a migliorare e a valorizzare la professionalità dei dipendenti.

L'attenzione e la cura delle competenze professionali evidenziata nell'analisi della legge nazionale, è presente anche nei regolamenti comunali che promuovono la crescita professionale attraverso lo svolgimento di attività di formazione e aggiornamento. Inoltre, esse pongono alla base dei processi di selezione del personale e di attribuzione di incarichi dirigenziali la valutazione del curriculum professionale e delle attitudini individuali. La condivisione degli obiettivi da raggiungere e dei risultati attesi sono utilizzati come strumento di motivazione del personale. È previsto inoltre lo svolgimento di attività di valutazione della dirigenza e del personale. La prima è svolta dai nuclei di valutazione, formati da soggetti indipendenti, che sulla base degli obiettivi fissati nel PEG e sugli esiti del controllo di gestione, verificano il grado di raggiungimento degli obiettivi. La seconda attività è svolta invece dagli stessi dirigenti per il personale di cui essi sono responsabili.

Valutazione dei rischi

L'attività di valutazione dei rischi non è contemplata dai regolamenti e non è riconosciuto il legame con le attività di controllo.

Attività di controllo

Le attività di controllo previste dai regolamenti risultano coerenti con quanto contenuto nella legislazione analizzata, a seguito delle interviste è stato possibile ottenere alcuni dettagli e chiarimenti circa la loro applicazione concreta. Il principio di separazione dei compiti, implicitamente previsto nella norma relativamente agli accertamenti e all'assunzione degli impegni, trova applicazione con la separazione delle attività fra i diversi servizi dell'amministrazione non all'interno degli stessi. Il controllo dell'accesso alle risorse e alle informazioni si concretizza non solo con l'individuazione dei soggetti consegnatari dei beni e dei tesoriери, che devono rendere conto delle risorse a loro assegnate, ma anche nella possibilità, per ciascun dipendente e ciascun dirigente, di poter accedere al sistema informativo solo con digitazione di password e con profili di autorizzazione coerenti con le loro mansioni. A questo si aggiunge la possibilità di tracciare l'accesso al sistema informativo e le operazioni compiute.

Secondo quanto emerge dalle interviste, a queste attività di controllo si sommano quelle svolte dai dirigenti, nell'ambito dell'autonomia e dei poteri che sono loro attribuiti dalla legge, per assicurarsi che il servizio di cui sono responsabili

persegua gli obiettivi prefissati. Queste attività possono concretizzarsi, per esempio, con la vigilanza diretta sull'operato dei dipendenti o nelle verifiche consuntive del numero di pratiche evase giornalmente, ecc. Il controllo a questo livello non è definito dalla legge, al contrario viene svolto da ciascun dirigente, per utilizzare le parole di uno degli intervistati, "in base all'intuito".

Il controllo sulla performance effettuato dal servizio controllo di gestione si basa sulla preventiva fissazione degli obiettivi nel piano esecutivo di gestione (PEG) e nella verifica del loro raggiungimento. Questa attività, secondo alcuni intervistati, non è utilizzata per produrre informazioni utili a scopo direzionale, né per contribuire ai processi decisionali della dirigenza. Questa ultima infatti, sembra fondare le proprie decisioni su altre informazioni, non provenienti dal controllo di gestione, oppure sull'"intuito".

Informazione e comunicazione

Il sistema informativo registra e mette a disposizione dei soggetti le informazioni. Durante le interviste è stato sottolineato dai dirigenti che il sistema informativo ha le potenzialità per svolgere un ruolo più proficuo nell'attività di controllo di gestione, poiché è in grado di elaborare tutte le informazioni necessarie per i processi decisionali dirigenziali. Il sistema è utilizzato, tuttavia, per questo scopo solo marginalmente.

Lo stesso sistema è invece utilizzato per diffondere le informazioni relative al SGQE all'interno e all'esterno dell'organizzazione. Tramite la intranet, i dipendenti e i dirigenti possono accedere a numerose informazioni attinenti all'attività dell'amministrazione. Nell'ottica della trasparenza, alcune informazioni (soprattutto quelle relative al SGQE) sono diffuse anche all'esterno, tramite il sito web, i cittadini possono visualizzare i codici disciplinari, i curricula dei dirigenti, gli esiti della valutazione della dirigenza, i tassi di assenteismo dei dipendenti per servizio di appartenenza, gli esiti delle scelte per l'affidamento degli incarichi individuali. Il contatto con i cittadini è favorito dalla presenza di uffici relazioni con il pubblico ai quali è possibile inviare reclami. Nell'ambito del SGQE sono inoltre stati predisposti dei punti di raccolta di reclami e osservazioni provenienti da soggetti interni ed esterni all'amministrazione.

Monitoraggio

Il monitoraggio non è un'attività prevista dalla legislazione italiana sui controlli e, conseguentemente, non è presente nei regolamenti comunali considerati. Tuttavia, l'amministrazione svolge delle verifiche ispettive interne, per accertare la conformità del SGQE alla normativa di riferimento, nell'ottica del suo miglioramento continuo.

Il progetto d'implementazione del SGQE risulta apprezzato dalla dirigenza, soprattutto per quanto riguarda le attività di formazione del personale delle quali gli intervistati hanno potuto osservare gli effetti positivi. Queste attività, secondo i due dirigenti intervistati, hanno contribuito a far acquisire maggiore consapevolezza, poiché hanno chiarito ai dipendenti "come ci si deve comportare". I dirigenti intervistati hanno sottolineato inoltre che il SGQE rappresenta un elemento innovativo adottato dalla città, in grado di distinguerla da altre città italiane. Tuttavia per quanto riguarda gli altri aspetti organizzativi e di controllo, la città non si potrebbe considerare altrettanto all'avanguardia, dato che i regolamenti comunali destinati a ciò non prevedono altro che la semplice applicazione degli strumenti previsti dalla legge nazionale per gli enti locali, senza l'introduzione di altri elementi innovativi. La città si manterrebbe, inoltre, in linea con altri comuni italiani per quanto riguarda le difficoltà e le criticità riscontrate nell'implementazione della legislazione sui controlli.

Gli elementi del SGQE si possono considerare aggiuntivi e complementari rispetto alle previsioni di legge, nella formazione del sistema di controllo interno della Città X. Sembra tuttavia che questi non siano percepiti come elementi strettamente integrati e altrettanto sostanziali, in quanto è emerso dalle interviste una percezione di marginalità dei medesimi rispetto ai controlli espressi dalle norme di legge.

Sebbene la struttura organizzativa preveda gli organi di controllo contemplati dalla legge in materia, dalle interviste è emerso come il ruolo e l'utilità della loro presenza siano poco chiari a chi opera nell'amministrazione e ciò non è necessariamente attribuibile all'inadeguata informazione. Infatti, i dirigenti e i politici sono a conoscenza delle norme e di quanto prevede la legge in materia di controllo. Alcuni di essi (un politico e un dirigente) ritengono tuttavia che gli strumenti siano presenti solo formalmente e, di conseguenza, la cultura del controllo non si è diffusa all'interno dell'amministrazione comunale. In particolare, essi sostengono che i regolamenti in vigore prevedono misure che sarebbero adeguate al funzionamento dei controlli, ma

questi di fatto non riescono a produrre i risultati attesi perché è mancato l'interesse del vertice dell'amministrazione e la sua collaborazione in tal senso.

Tabella 4 – Il sistema di controllo interno nella Citta X secondo lo schema del CoSO Report

I SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NELLA CITTA X	
Ambiente di controllo	
Chiara definizione della struttura organizzativa (responsabilità, autorità e reporting)	<ul style="list-style-type: none"> • Regolamento su ordinamento degli uffici e dei servizi definisce organizzazione interna • Distinzione responsabilità di indirizzo politico e gestione amministrativa, tecnica e finanziaria. • Dirigenti assumono la direzione uffici, autonomi poteri di spesa, di organizzazione, delle risorse umane, strumentali e di controllo • Responsabilità della dirigenza nel raggiungimento obiettivi, necessità della resa del conto della dirigenza • Servizio di controllo di gestione e nuclei di valutazione • Sindaco esercita il controllo strategico • Responsabile SGQE e referenti nei servizi
Promozione dell'integrità e dei valori etici	<ul style="list-style-type: none"> • Codice di comportamento con vigilanza dirigenti secondo il CCNN. • Codice etico della Citta X • Programmi formazione sul tema SGQE • Promozione cultura integrità ed etica
Tone at the top	Organo politico amministrativo si pone come esempio di integrità e etica
Attenzione e cura delle competenze professionali	Programmi di formazione e aggiornamento

Chiara definizione della struttura organizzativa (responsabilità, autorità e reporting)	<ul style="list-style-type: none"> • Regolamento su ordinamento degli uffici e dei servizi definisce organizzazione interna • Distinzione responsabilità di indirizzo politico e gestione amministrativa, tecnica e finanziaria. • Dirigenti assumono la direzione uffici, autonomi poteri di spesa, di organizzazione, delle risorse umane, strumentali e di controllo • Responsabilità della dirigenza nel raggiungimento obiettivi, necessità della resa del conto della dirigenza • Servizio di controllo di gestione e nuclei di valutazione • Sindaco esercita il controllo strategico
Gestione delle risorse umane Processi di selezione, promozione e valutazione trasparenti, utilizzo della rotazione del personale	<ul style="list-style-type: none"> • Piano di fabbisogno del personale • Conferimento incarichi dirigenziali secondo competenze • Concorsi per accesso al pubblico impiego, accertamento requisiti • Requisito di professionalità per incarichi individuali • Valutazione dei dirigenti e del personale
Valutazione del rischio	
Identificazione e quantificazione rischio	NO
Determinazione della propensione al rischio	
Risposte al rischio	
Attività di controllo	
Procedure di autorizzazione	Visto di regolarità contabile del servizio finanziario; autorizzazioni della dirigenza allo svolgimento operazioni
Separazione dei compiti	Implicito nel regolamento contabilità Separazione compiti tra servizi
Controllo dell'accesso alle risorse e alle registrazioni contabili	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilità e resa del conto dei consegnatari dei beni, del tesoriere • Limite all'accesso al sistema informativo, profilo di autorizzazione, tracciabilità operazioni

Verifiche preventive e consuntive	<ul style="list-style-type: none"> • Regolarità tecnica degli atti (compito dirigente) • Vigilanza dei dirigenti sui sottoposti • Altri controlli della diigenza basati sull'intuito • Vigilanza dell'organo di revisione sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione
Riconciliazioni contabili	Gestione conto tesoriere
Controllo della performance	Controllo di gestione verifica attuazione programmi Valutazione raggiungimento obiettivi PEG
Controlli specifici sui sistemi informativi	
Informazione e comunicazione	
Informazioni attendibili e rilevanti	Risultati del controllo di gestione trasmessi agli amministratori e responsabili dei servizi, al nucleo di valutazione
Registrazione e classificazione delle transazioni e degli eventi	Regolamento di contabilità definisce le modalità di registrazione
Comunicazioni interne efficaci	Comunicazioni sull'attività dell'amministrazione e sul SGQE
Comunicazioni esterne efficaci	<ul style="list-style-type: none"> • Compiti conoscitivi e informativi concernenti le loro funzioni in modo da assicurare la circolazione delle conoscenze e delle informazioni fra le amministrazioni • Trasparenza e accessibilità totale alle informazioni: affidamento incarichi professionali, codici disciplinari curriculum vitae, esiti della valutazione dirigenza • Ufficio relazioni con il pubblico, cassette per i reclami interni/esterni
Monitoraggio	
Attività continue e valutazioni separate	Verifiche ispettive sul sistema di SGQE allo scopo del miglioramento continuo del sistema
Report delle carenze	
Valutazione del risultato e individuazione della soluzione e implementazione delle azioni correttive	

4.3 CARATTERISTICHE E IMPLEMENTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO IN UN COMUNE TEDESCO: IL CASO STADT Y

Il *Land* a cui appartiene la Stadt Y è tra quelli che includono, nella legge che disciplina il bilancio e la cassa, gli standard di sicurezza, ovvero quella concettualità

riconducibile al sistema di controllo interno. Il tema del rischio invece non è contemplato nelle leggi. Dall'intervista rivolta al direttore dell'organo di revisione, è emerso che il concetto di sistema di controllo interno è conosciuto nell'amministrazione e adottato in quell'ufficio come riferimento per condurre gli *audit* e per suggerire dei miglioramenti dell'amministrazione.

L'organo di revisione (RPA) svolge, in questo contesto, oltre le attività obbligatoriamente previste dalla legge, anche quelle che possono essere facoltativamente attribuite, e quindi il controllo di efficacia, efficienza, economicità, legalità dell'azione e dell'adeguatezza dell'organizzazione. Il compito del RPA è diventato ancora più rilevante a seguito dell'introduzione del nuovo sistema contabile basato sulla contabilità economica.

Il direttore del RPA si dimostra particolarmente interessato ai nuovi sviluppi sui temi del sistema di controllo e del rischio proposti dal KGSt e si fa promotore di questo tipo di approccio.

Un aspetto significativo del sistema di controllo della città, come evidenziato dal direttore, è quello della prevenzione della corruzione. L'adesione a Transparency International Deutschland (TI) ha condotto l'amministrazione a ripensare i controlli implementati nella città per poter meglio soddisfare i criteri proposti da tale organizzazione.

Nel 2009 il Consiglio comunale ha deciso di aderire a TI Deutschland come membro corporativo, a seguito della proposta di alcune delle componenti politiche rappresentate in assemblea. Tramite le interviste si è cercato di capire quale fosse la ragione di tale scelta, tutti gli intervistati hanno indicato come "causa scatenante" uno scandalo che nel 2009 ha colpito l'amministrazione. Per prevenire ed evitare il verificarsi di nuovi casi di corruzione, le suddette frazioni politiche appartenenti all'opposizione, spinte dalle pressioni esercitate dalla stampa e dall'opinione pubblica, hanno presentato in Consiglio la proposta di aderire a TI Deutschland. A seguito dell'approvazione della proposta all'unanimità, il sindaco è stato incaricato di presentare la domanda di adesione all'organizzazione. Allo stesso tempo, sono stati

introdotti nell'amministrazione alcuni degli strumenti finalizzati alla prevenzione del fenomeno corruttivo⁷⁷, tra questi:

- ✓ Nomina di un responsabile per l'anticorruzione *Antikorruptionsbeauftragter* (AKB) che opera in maniera indipendente nell'ambito dell'organo di revisione occupandosi di organizzare attività formative sul tema corruzione per i dipendenti dell'amministrazione; di svolgere attività di consulenza sullo stesso tema per i consiglieri, per i dipendenti, per le imprese municipalizzate e per i cittadini; ricevere denunce sia su sospetti casi di corruzione e svolgere le relative indagini informando i denunzianti dei risultati delle stesse, sia sulle presunte violazioni del codice d'onore dei consiglieri; collaborare alle indagini dell'*Ombudsperson*, ecc. Il responsabile rimane in carica per 5 anni e ha l'obbligo di riservatezza sulle informazioni di cui viene a conoscenza e sull'identità dei denunzianti.
- ✓ Nomina di una *Ombudsperson (OP)*, nella persona di un avvocato che sia indipendente dall'amministrazione, dal sindaco, dal consiglio e dalle imprese municipalizzate. L'OP riceve le denunce di sospetti casi di corruzione e svolge le indagini per verificarne la veridicità. L'obbligo di riservatezza cui è tenuto l'avvocato, assicura l'anonimità del denunziante in tutte le fasi delle indagini e ad un eventuale fase giudiziale.
- ✓ Adozione del principio dei quattro occhi *4 Augenprinzip*,
- ✓ Separazione delle funzioni;
- ✓ Rotazione del personale che occupa posizioni critiche;
- ✓ Attività di formazione sul tema corruzione;
- ✓ Selezione del personale a seguito di pubblicazione delle posizioni vacanti;
- ✓ Ufficio centrale sui dati per gli appalti.
- ✓ Istituzione di un dipartimento anticorruzione, nel quale assieme alla responsabile dell'anticorruzione operano dipendenti provenienti da diversi servizi, per esempio dall'ufficio legale, dal servizio personale e organizzazione, ecc. Il dipartimento si occupa di sviluppare la politica di prevenzione della corruzione e

⁷⁷ Il processo di adesione è brevemente sintetizzato in un documento ufficiale, disponibile sul sito-web della città, che riassume il dialogo tra l'amministrazione di Stadt Y e TI Deutschland. La descrizione degli strumenti è tratta dalle istruzioni di servizio sulla prevenzione della corruzione adottate nella città oggetto di analisi e fornite dal *Deutsches Institut für Urbanistik (DiFU)*.

in particolare, di implementare adeguati meccanismi di controllo, di valutare e classificare le aree più a rischio e di coinvolgere la dirigenza nell'attività preventiva.

- ✓ Un codice d'onore per i consiglieri dove si richiede di rendere pubbliche tutti gli incarichi e quindi le potenziali situazioni di conflitto d'interesse.
- ✓ Particolari regole per l'accettazione di regali, inviti a eventi (feste, presentazioni, ecc).
- ✓ Introduzione negli atti costitutivi delle imprese municipalizzate del diritto di svolgere attività di verifica da parte dell'organo di revisione comunale *RPA*.

Dopo un processo di dialogo con l'amministrazione e dopo aver effettuato le previste verifiche, l'organizzazione ha accettato la domanda presentata da Stadt Y.

Il processo di miglioramento/adattamento del sistema implementato non sembra essersi concluso; a seguito di un recente scandalo che ha riguardato le imprese municipalizzate è stato infatti messo in luce un problema di trasparenza e di controllo, specificamente una posizione di conflitto d'interessi non dichiarata da parte del direttore di una società municipalizzata. I problemi di controllo legati al processo di decentramento di cui si è parlato nella parte generale, si sono manifestati anche nel caso di Stadt Y. Conseguentemente, l'amministrazione ha sentito l'esigenza di tenere maggiormente sotto controllo le società municipalizzate. Il sistema anticorruzione è stato arricchito così di nuovi strumenti volti a prevenire il ripetersi di fatti simili. In particolare, è stata introdotta una commissione per la trasparenza con il compito di elaborare delle raccomandazioni, indirizzate alle imprese municipalizzate, in tema di *sponsoring*, *compliance* e di ristrutturazione dei consigli di sorveglianza. Le interviste hanno confermato che l'intento di tale soluzione è il coinvolgimento delle suddette imprese nel sistema anticorruzione in maniera da controllare meglio il loro utilizzo delle risorse pubbliche.

Il sistema di controllo interno della Stadt Y è il frutto dell'integrazione degli strumenti previsti dai regolamenti del *Land* di riferimento con le buone prassi consigliate da TI Deutschland. Di seguito si illustrano le caratteristiche assunte dal sistema di controllo utilizzando come schema di riferimento il *CoSO Report*. Alla fine della trattazione, gli aspetti presentati sono sintetizzati nella tabella n. 5.

Obiettivi del controllo

Il sistema di controllo della città è volto a soddisfare l'esigenza di salvaguardare il patrimonio e le risorse aziendali. A queste esigenze si aggiunge, come evidenziato dal direttore dell'organo di revisione, la necessità di favorire l'efficacia e l'efficienza delle operazioni, la legalità dell'attività, l'attendibilità dell'informazione di bilancio. Il sistema anticorruzione adottato è volto a rafforzare la capacità di salvaguardare le risorse aziendali e sviluppa l'aspetto dello svolgimento delle attività nella legalità e in maniera etica e imparziale.

Ambiente di controllo

L'ambiente di controllo della città è influenzato, così come previsto dal regolamento statale, dal sindaco al quale è attribuito il potere di operare le scelte relativamente alla struttura organizzativa dell'amministrazione e alla divisione dei compiti tra i vari uffici. La necessità di una chiara distribuzione delle responsabilità e dell'autorità tra i diversi soggetti, è sottolineata dal regolamento statale sulla tenuta della contabilità, sulla gestione della cassa e sulla redazione del bilancio, che nei suoi *Sicherheitsstandards* richiede che questi elementi siano definiti chiaramente in una apposita istruzione di servizio. La struttura organizzativa comprende un organo di revisione, al quale vengono garantite l'indipendenza di giudizio non essendo sottoposto al sindaco o ad altri organi dell'amministrazione e che riferisce al consiglio comunale gli esiti della sua attività di controllo.

L'ambiente di controllo è caratterizzato dalla presenza di più organi introdotti nell'ottica della lotta alla corruzione:

- un responsabile anticorruzione (AKB), all'interno dell'organo di revisione, che così come i componenti di tale organo non può ricevere ordini o interferenze circa i contenuti e le modalità di svolgimento della propria attività;
- un dipartimento anticorruzione, con un'equipe formata da alcuni membri dell'ufficio legale, del servizio gestione delle risorse umane, dell'ufficio di direzione con il quale collabora anche il AKB;
- l'Ombudsperson, in posizione esterna e indipendente dall'amministrazione, che come già spiegato, riceve le denunce su eventuali presunti casi di corruzione. Tale figura assieme al AKB, secondo gli intervistati, è l'elemento fondamentale e irrinunciabile del sistema di controllo

predisposto. Queste sono infatti in grado di operare come meccanismo di controllo o deterrente, poiché aumentano il rischio di “essere scoperti” nell’eventualità del compimento di un atto contrario alle norme.

L’attenzione all’integrità dei soggetti e ai valori etici che, come abbiamo visto sono già in parte presenti nelle leggi che disciplinano i *Beamten*, è enfatizzata, nel caso analizzato, dalla volontà e dall’interesse di creare e diffondere una cultura anticorruzione che coinvolga sia l’aspetto amministrativo sia quello politico. Per questo motivo sono utilizzati diversi strumenti:

- le istruzioni di servizio anticorruzione, volte a illustrare nel dettaglio ai dipendenti il sistema implementato e il suo funzionamento;
- i codici di comportamento dei dipendenti (comprese le regole sui regali, omaggi, inviti, ecc.), sul cui rispetto vigila il capo del personale;
- i codici d’onore dei consiglieri, che coinvolgono nella prevenzione anche la componente politica, la quale, assieme alla dirigenza, si deve proporre come buon esempio nei confronti dell’amministrazione e della cittadinanza;
- la commissione d’onore per giudicare le violazioni del codice dei dirigenti. In particolare essa valuta e sanziona i casi di conflitto d’interesse non dichiarate;
- il codice della public corporate governance che stabilisce delle regole di comportamento per le imprese municipalizzate:

La figura del sindaco, che come già detto assume un ruolo centrale per la predisposizione della struttura organizzativa, secondo gli intervistati, ha una rilevanza cruciale per l’organizzazione e il successo del sistema di controllo e di anticorruzione. Senza l’appoggio del primo cittadino, il sistema non avrebbe ragione d’essere.

Alla creazione di una cultura anticorruzione sono volte anche le attività di formazione specificamente dedicate alla sensibilizzazione dei soggetti sul tema. Tali attività specifiche si aggiungono a quelle che l’amministrazione in base alla legge deve offrire ai propri dipendenti per favorire lo sviluppo delle proprie competenze professionali.

L’attenzione alle competenze dei soggetti umani è, nel caso di Stadt Y, ulteriormente rafforzata dal rispetto delle istruzioni anticorruzione le quali, ribadendo ciò che è previsto dalle leggi statali analizzate, richiedono che le selezioni e le successive promozioni del personale vengano effettuate tenendo conto della

professionalità dei soggetti e che queste avvengano in maniera trasparente e imparziale. In particolare, le istruzioni anticorruzione prevedono che le selezioni avvengano sulla base di una precisa descrizione del profilo professionale richiesto e siano pubblicizzate dapprima tramite un bando interno e successivamente, in caso di esito negativo, con un bando esterno. Durante la selezione devono essere valutate non solo la professionalità del soggetto, ma anche la sua integrità e la sua sensibilità al tema corruzione. Ancora a proposito della gestione del personale è stabilito che per gli incarichi più esposti al rischio corruzione è necessaria la rotazione del personale almeno ogni cinque anni, al fine di evitare che il rapporto di conoscenza con gli utenti diventi troppo stretto e quindi “pericoloso”. Come spiegato dal rappresentante di TI Deutschland durante l’intervista, il suo funzionamento richiede un’attenta pianificazione da parte dell’amministrazione con l’integrazione di adeguate attività di formazione. Infatti, soprattutto nel caso di mansioni che richiedono delle conoscenze specifiche, è molto difficile cambiare la posizione dei dipendenti, di conseguenza l’applicazione concreta di tale strumento risulta problematica.

Valutazione dei rischi

La valutazione dei rischi che compromettono lo svolgimento delle attività aziendali, come già detto, non è sviluppata nella legge del *Land* di riferimento. Il tema è, tuttavia, tenuto in considerazione quando vengono svolte le attività di revisione interna. Inoltre il sistema di prevenzione della corruzione prevede l’elaborazione da parte del AKB di un piano annuale delle aree a rischio, sul quale basare la progettazione delle attività di controllo.

Attività di controllo

Le attività di controllo comprendono strumenti già presenti nelle leggi del *Land* di riferimento che, per implementare il sistema di sistema di prevenzione vengono specificati in maniera più dettagliata. A queste si aggiungono delle attività che sono state messe in rilievo in occasione delle interviste.

La separazione delle funzioni tra diversi soggetti, già descritta nei paragrafi precedenti con riferimento alla sua rilevanza nella gestione dei pagamenti, emerge con maggiore evidenza nella legge del *Land* di riferimento, poiché è oggetto di uno specifico articolo (n. 42) intitolato *Trennungsgruendsatz*. Il principio diventa perciò, secondo quanto affermato dal direttore dell’ufficio di revisione, caratterizzante dei processi dell’amministrazione di Stadt Y. Questo principio, come già detto costituisce

uno degli strumenti di controllo consigliati da TI *Deutschland*, di conseguenza esso è presente anche tra gli strumenti descritti nell'istruzione di servizio anticorruzione che ne estende l'applicazione alla concessione di permessi o autorizzazioni (es: edilizia, ufficio stranieri) e al servizio acquisti e appalti. Altre attività di controllo sono: lo svolgimento di verifiche sulla funzionalità del sistema di gestione dei pagamenti; le riconciliazioni della contabilità con i documenti probatori: la vigilanza da parte dei manager sui loro sottoposti, della quale l'istruzione anticorruzione richiede il potenziamento, le verifiche svolte dall'organo di revisione sull'efficacia, l'efficienza e la regolarità delle operazioni (anche tramite sistemi informativi) e sull'adeguatezza dell'organizzazione e le attività di controllo della performance, i cui strumenti non sono chiaramente definiti nella documentazione che è stato possibile analizzare.

Il panorama sulle attività di controllo è stato completato grazie all'intervista con il responsabile dell'organo di revisione che ha messo in luce l'importanza rivestita dal sistema informativo come strumento di controllo. Nell'amministrazione è previsto, infatti che l'accesso al sistema informativo avvenga tramite password e con l'utilizzo di diversi profili di autorizzazione per ciascun utente e che siano tracciate l'accesso e le operazioni svolte da ciascun utente. Conformemente alla legge, esistono poi delle attività di controllo volte a verificare il corretto funzionamento del software di gestione dei pagamenti.

Informazione e comunicazione

I sistemi informativi svolgono l'importante funzione di registrare in tempo reale e tracciare le transazioni e le operazioni svolte all'interno dell'amministrazione.

I regolamenti stabiliscono che appropriate comunicazioni devono fluire tra l'amministrazione e il consiglio; specificamente l'organo di revisione deve riferire al consiglio sugli esiti della sua attività. Inoltre per garantire la trasparenza dei processi è previsto che durante delle sedute pubbliche siano discussi alcuni report (per esempio quello sulle politiche per i disabili o per le pari opportunità). A queste previsioni si aggiungono quelle relative al sistema anticorruzione che prevedono che la AKB riferisca annualmente al consiglio sull'implementazione di misure preventive e sullo stato delle denunce ricevute, tale seduta non è aperta al pubblico ma il resoconto è pubblicato su sito-web cittadino.

Per quanto riguarda le comunicazioni esterne, nell'ottica della trasparenza, la cittadinanza viene resa partecipe di ciò che accade nell'amministrazione garantendo la

pubblicità di alcune delle sedute consiliari. Relativamente al funzionamento del sistema anticorruzione i cittadini sono informati della sua evoluzione per mezzo del sito-web della città, nel quale sono consultabili i provvedimenti fondamentali in materia. Inoltre sul tema della corruzione sono stati organizzati una serie di dibattiti che hanno voluto coinvolgere la cittadinanza e le imprese municipalizzate. Tra gli strumenti che permettono all'amministrazione di mantenere delle relazioni di comunicazione, si ritiene assuma una funzione particolare l'OP che raccoglie le denunce e i reclami provenienti sia dall'esterno che dall'interno dell'amministrazione e che sono poi eventualmente utilizzate per identificare le anomalie del sistema.

Monitoraggio

Lo svolgimento di un'attività di monitoraggio, non è rinvenibile nelle leggi e nel caso concreto nel regolamento del RPA di Stadt Y. È previsto tuttavia che l'organo di revisione svolta delle verifiche sull'adeguatezza dell'organizzazione, sull'efficacia, e sull'efficienza delle attività. Queste verifiche, secondo quanto riferito dal direttore dell'organo, sembra siano delle attività di monitoraggio del sistema di controllo.

Manca inoltre qualsiasi riferimento all'attività di monitoraggio nelle istruzioni anticorruzione. Dall'intervista alla OP e al direttore del RPA emerge però che, durante le indagini sulle denunce, viene fatta una valutazione sulle cause che hanno reso possibile il verificarsi del fatto investigato e, nel momento in cui queste sono legate a delle carenze o imperfezioni nei controlli il RPA assieme al AKB hanno il compito di proporre i miglioramenti.

Il sistema di controllo implementato nella Stadt Y, è profondamente influenzato dall'esigenza di combattere la corruzione. Si è visto che numerose sono le misure che in maniera sistemica sono predisposte come strumento preventivo.

Dalle interviste e dai colloqui effettuati nel corso della ricerca, è emerso che il sistema anticorruzione viene praticamente identificato con il sistema di controllo interno. Infatti, le domande volte indirizzate ad avere notizie del secondo, ricevevano automaticamente risposte orientate al primo. È inoltre emersa inoltre una diffusa conoscenza sia degli strumenti del citato sistema, sia del loro funzionamento, probabile risultato di una intensa attività di comunicazione da parte dell'amministrazione.

Tuttavia, è opportuno rilevare che alcuni intervistati hanno evidenziato i limiti del sistema implementato. In particolare, l'esperto su controlli e corruzione ha

sottolineato la reale difficoltà a verificare l'efficacia di un sistema di prevenzione della corruzione. Tale difficoltà nasce soprattutto dall'ambiguità del parametro principale utilizzato per misurarla: il numero di casi di corruzione scoperti. Il valore di tale parametro infatti potrebbe indicare sia l'efficacia del sistema, sia la totale inefficacia dello stesso. Un'eventuale diminuzione del numero di casi di corruzione scoperti potrebbe essere sintomo sia dell'efficacia del sistema implementato nella prevenzione della corruzione, che di un'inadeguatezza dello stesso nel mettere in luce i comportamenti corrotti.

Uno dei politici intervistati, invece, ritiene che il sistema sarebbe solo formalmente adottato nella Stadt Y, poiché, per sua esperienza diretta, alcuni degli strumenti sarebbero inapplicati. Per esempio, a suo avviso il sistema di denuncia non garantirebbe il risultato voluto perché spesso non viene dato il giusto peso alle segnalazioni inoltrate, alle quali non si darebbe seguito nonostante l'attendibilità degli elementi forniti. Anche lo strumento della rotazione del personale sarebbe di difficile applicazione, soprattutto nel caso di figure specializzate, presenti normalmente in numero limitato e pertanto impossibilitati a realizzare l'alternanza richiesta.

Tabella 5 – Il sistema di controllo interno di Stadt Y

IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DI STADT Y	
Ambiente di controllo	
Chiara definizione della struttura organizzativa (responsabilità, autorità e reporting)	<ul style="list-style-type: none"> • Sindaco definisce la struttura organizzativa e distribuisce i compiti; Definizione chiara dei compiti e responsabilità e poteri di firma nell'istruzione operativa • Organo di revisione • Organi del sistema anticorruzione: Ombudsperson, responsabile anticorruzione, dipartimento anticorruzione, commissione di trasparenza
Promozione dell'integrità e dei valori etici	<ul style="list-style-type: none"> • Creazione di una cultura anticorruzione; utilizzo d'istruzioni di servizio anticorruzione. • Chiarire posizioni di conflitto d'interesse • Codice d'onore dei consiglieri; Codice di comportamento per i dipendenti, regolamento sui regali
Tone at the top	Buon esempio e dimostrazione di interesse alla lotta alla corruzione da parte del sindaco
Attenzione e cura delle competenze professionali	Attività di formazione per sensibilizzare i soggetti al tema della corruzione
Gestione delle risorse umane	<ul style="list-style-type: none"> • Trasparenza della selezione; promozione per merito • Valutazione Beamten • Rotazione del personale per gli incarichi sensibili
Valutazione del rischio	
Identificazione e quantificazione rischio	Identificazione delle attività che presentano elevato rischio di corruzione e analisi dei rischi da parte dei dirigenti per predisposizione idonee misure
Determinazione della propensione al rischio	Non rilevato
Risposte al rischio	Non rilevato
Attività di controllo	
Separazione dei compiti	<ul style="list-style-type: none"> • Separazione dei compiti nella gestione di cassa, concessione di permessi • Principio dei quattro occhi

Controllo dell'accesso alle risorse e alle registrazioni contabili	Accesso al sistema informativo tramite password e profili di autorizzazione
Verifiche preventive e consuntive	<ul style="list-style-type: none"> • Vigilanza sull'attività svolta • Controllo contabile svolto dall'ufficio di revisione • Controllo tramite il sistema informativo, ttacciabilità dell'informazione
Riconciliazioni contabili	Riconciliazioni
Controllo della performance	Introduzione sistemi di misurazione performance
Controlli specifici sui sistemi informativi	Controllo dell'efficacia del software che gestisce i pagamenti
Informazione e comunicazione	
Informazioni attendibili e rilevanti	
Registrazione e classificazione delle transazioni e degli eventi	Sistema informativo registra le informazioni rilevanti in tempo reale
Comunicazioni interne efficaci	Comunicazioni ai dipendenti sul sistema anticorruzione
Comunicazioni esterne efficaci	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicazione ai cittadini degli sviluppi in tema di anticorruzione tramite sito-web • Denunce segrete all'Ombudfrau o alla responsabile anticorruzione • Obbligo di informazione ai cittadini su questioni importanti
Monitoraggio	
Attività continue e valutazioni separate	<ul style="list-style-type: none"> • Attività di monitoraggio svolta dall'organo di revisione • Verifiche a seguito delle indagini del OP
Report delle carenze	
Valutazione del risultato e individuazione della soluzione e implementazione delle azioni correttive	

4.4 CONNESSIONI E DIVERGENZE TRA I SISTEMI STUDIATI

Nel presente paragrafo si propone un confronto tra le caratteristiche dei sistemi di controllo dei comuni nei due Paesi studiati. La comparazione qui rappresentata si sviluppa partendo dall'esame e dal raffronto della normativa generale sui comuni adottata in Germania e in Italia.

Successivamente, sono confrontati i due casi di studio illustrando le similarità e le differenze dei sistemi di controllo in essi adottati e mettendo in evidenza anche le peculiarità del caso concreto rispetto alla normativa del Paese di riferimento.

Il confronto considera gli approcci utilizzati per introdurre gli strumenti (legge, buone prassi); gli obiettivi attribuiti al controllo, ovvero a quali esigenze risponde la loro introduzione nell'amministrazione, nonché le componenti del controllo.

4.4.1 Il sistema di controllo interno dei comuni italiani e tedeschi a confronto

Nella parte generale dedicata alla descrizione delle caratteristiche del sistema amministrativo e del processo di riforma avviato nei due Paesi, si è detto che, nonostante la comune tradizione amministrativa di tipo weberiano, questi hanno adottato un approccio al cambiamento parzialmente diverso. Il modello seguito dagli enti locali italiani è stato imposto dalla legge, mentre la riforma del settore pubblico tedesco è stata guidata dal modello NSM, proposto dall'associazione dei comuni tedeschi, KGSt. Secondo la letteratura, il controllo, si è detto, è stato introdotto nell'amministrazione pubblica italiana per forza di legge, dall'alto, ed è stato utilizzato come un "vettore d'innovazione" per costringere gli enti locali a orientarsi nell'ottica della managerialità⁷⁸. Il controllo nei comuni tedeschi non è stato oggetto di riforma legislativa a livello nazionale, né di una legislazione specifica. Esso è infatti disciplinato nelle leggi generali che ogni *Land* emana per i suoi enti locali ed è influenzato dalle previsioni del KGSt.

In entrambi gli ordinamenti non esistono specifici provvedimenti aventi per oggetto il sistema di controllo interno così come inteso nel presente studio. I vari aspetti riconducibili a tale strumento complesso sono disciplinati in differenti disposizioni di legge riguardanti le amministrazioni degli enti locali. Pertanto si è reso necessario procedere alla ricerca delle varie normative, per comporre un quadro completo del suddetto sistema.

Si è rilevato, tuttavia, che, nel caso dei comuni tedeschi, i regolamenti sulla redazione del bilancio e la gestione della cassa spesso prevedono degli standard di sicurezza, ovvero delle salvaguardie che il comune deve implementare per favorire la corretta tenuta della contabilità e l'adeguata gestione della cassa. Questi standard richiamano implicitamente il concetto di sistema di controllo interno, ma non lo sviluppano in tutte le potenzialità. Come sottolineato dal KGSt, il concetto dovrebbe

⁷⁸ Si veda per tutti S. Pozzoli (2007).

espandersi per includere le regole poste a salvaguardia del patrimonio e delle informazioni e le misure volte ad assicurare l'efficace gestione e la correttezza dell'attività svolta. Il concetto è, in Germania, particolarmente attuale in quanto è oggetto di dibattito nell'ambito del KGSt, che presto elaborerà dei documenti informativi per i comuni. Il tema appare fortemente legato all'introduzione di nuovi strumenti contabili (contabilità economica e partita doppia) e all'ampliamento dell'attività di *audit*.

In Italia, il TUEL disciplina i controlli interni negli enti locali e distingue, si è detto, quattro categorie di controllo: il controllo amministrativo- contabile, il controllo di gestione, la valutazione della dirigenza e il controllo strategico. A questo si aggiungono le previsioni del D.lgs. 150/2009 che approfondiscono i temi della performance individuale e dell'ente, della trasparenza e dell'integrità dell'amministrazione.

Obiettivi del controllo

L'esigenza di salvaguardare il patrimonio è rilevante in entrambi i contesti analizzati. Le attività di controllo disciplinate nelle leggi, soprattutto nella legislazione tedesca, sono legate alla gestione della cassa e alla tenuta della contabilità. L'obiettivo della tutela del patrimonio è in effetti caratterizzante delle amministrazioni pubbliche di tutte le epoche storiche. Si è fatto cenno nel capitolo 1 alle misure adottate già nell'antica Mesopotamia riconducibili all'attuale concetto di sistema di controllo e di revisione interna e agli strumenti studiati da F. Besta, volti a proteggere il patrimonio da "sottrazioni colpevoli" e "inutili consumi" di ricchezza.

Nel contesto italiano, gli obiettivi del controllo coincidono con quelli presentati nel modello di riferimento: la necessità di svolgere le operazioni in maniera efficiente ed efficace, il rispetto della legge, la trasparenza e l'integrità. Nelle leggi tedesche sono contemplate l'esigenza di svolgere le operazioni in maniera efficiente, efficace e legale, ma non sono affrontati esplicitamente i temi della trasparenza e dell'integrità.

Ambiente di controllo

L'analisi delle componenti del sistema di controllo ha messo in evidenza che in entrambi i contesti sono presenti i presupposti che permettono di strutturare un ambiente di controllo adeguato, così come previsto dal modello di riferimento.

In entrambi i casi, la definizione della struttura organizzativa è demandata al singolo ente, in particolare nel caso tedesco questo è compito del sindaco. Infatti, al

primo cittadino è richiesta la definizione della struttura organizzativa e la distribuzione dei compiti. In alcuni Länder, gli standard di sicurezza prevedono che la chiara distribuzione dei compiti e delle responsabilità e dei poteri di firma sia illustrata in un'apposita istruzione operativa. La legge italiana invece prevede, in virtù della separazione tra funzioni politiche e amministrative, un potere di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo in capo alla dirigenza.

In entrambi in contesti, sebbene in modo differente, sono affrontati i temi della promozione dell'integrità e dell'etica a tutti i livelli. Nei regolamenti italiani, è prevista l'adozione di un codice di comportamento per i dipendenti della pubblica amministrazione ed è richiesto che l'organo politico amministrativo si proponga come buon esempio, promuovendo l'integrità e la trasparenza. Nel caso tedesco, il problema dell'etica è affrontato nell'ambito della disciplina del pubblico impiego richiedendo ai *Beamten* (dipendenti pubblici) di comportarsi eticamente. Non è qui rinvenibile un esplicito riferimento al “*tone at the top*” ovvero all'opportunità che il politico o il dirigente si proponga come modello esemplare di comportamento.

Per quanto riguarda la gestione delle risorse umane, sia in Italia che in Germania i processi di selezione avvengono per bando pubblico e con procedure che valutino la professionalità dei soggetti e il merito. In Italia sono stati introdotti dei processi di valutazione dei dirigenti e dei dipendenti, finalizzati alla verifica periodica del raggiungimento degli obiettivi loro assegnati, e in base ai quali sono distribuiti premi e incentivi. In Germania le leggi sul pubblico impiego prevedono una valutazione periodica dell'operato dei *Beamten*. L'attenzione alle competenze dei soggetti umani si concretizza in entrambi i casi anche con l'offerta da parte delle amministrazioni di programmi di formazione e aggiornamento.

Valutazione dei rischi

Un primo elemento di divergenza tra le due realtà analizzate è rappresentato dal problema della individuazione e valutazione dei rischi come presupposto per la progettazione delle attività di controllo. Nei regolamenti italiani il tema non è affrontato, mentre in Germania l'evoluzione dei sistemi contabili adottati nelle amministrazioni comunali in senso “privatistico” sembra stia avviando dei processi di cambiamento anche sul tema del rischio. KGSt ha infatti redatto alcuni documenti sul tema e la Renania-Settentrionale Vestfalia ha già integrato le proprie leggi sugli enti locali in tal senso.

Attività di controllo

In entrambi i contesti, il principio della separazione dei compiti è previsto in maniera implicita per la gestione della cassa. Nelle leggi italiane si attribuisce la responsabilità di ciascuna fase dell'entrata/spesa a soggetti diversi. Nelle leggi tedesche si stabilisce, per esempio, che il responsabile della cassa non possa emettere ordini di pagamento e che il responsabile dell'ufficio di revisione, al quale è attribuito il compito di svolgere le verifiche sulla cassa, non possa essere responsabile di quest'ultima. Alcuni regolamenti tedeschi richiedono, oltre alla separazione delle funzioni, anche la firma di due soggetti per esempio per gli assegni e per gli ordini di pagamento (principio dei quattro occhi).

L'esigenza di proteggere le risorse aziendali si traduce, in entrambi i casi, con la chiara attribuzione delle responsabilità per la gestione del servizio di tesoreria. Altre attività di controllo presenti in entrambi i contesti sono le riconciliazioni contabili e le autorizzazioni allo svolgimento delle operazioni. Sono inoltre individuabili dei controlli sulla performance, che nell'ordinamento italiano si concretizzano nella predisposizione di un ciclo di gestione della performance che presuppone la fissazione degli obiettivi e la loro attribuzione ai servizi. Le leggi tedesche esaminate stabiliscono che il comune si debba dotare di un sistema di misurazione della performance e di costi, lasciando la sua concreta applicazione al singolo ente.

Infine nella legislazione tedesca si richiede che vengano svolti dei controlli periodici sul corretto funzionamento dei sistemi informatici utilizzati anche nella gestione della cassa. Questo compito è generalmente attribuito all'organo di revisione (RPA). Le attività svolte da questo organo presentano, nei due Paesi, degli aspetti in comune. Le verifiche sulla regolarità contabile, sulla gestione della cassa e sull'efficienza ed efficacia dell'attività sono svolte in entrambi i contesti. Si deve notare, tuttavia che in Germania, come già detto, alcuni compiti sono facoltativamente attribuibili all'organo di revisione (es. le verifiche di efficienza ed efficacia).

Informazione e comunicazione

Per quanto riguarda il tema dell'informazione, in entrambi i contesti questa è riferita alle realtà amministrative interne e riguarda essenzialmente gli aspetti della contabilità. Infatti si esaurisce con la richiesta di un'appropriata registrazione delle transazioni e degli eventi tramite il sistema contabile. L'aspetto della comunicazione sembra curato, nella legislazione italiana, nella sua dimensione esterna, verso i cittadini

e le altre amministrazioni, piuttosto che in quella interna. Il principio della trasparenza e dell'accessibilità totale delle informazioni sull'organizzazione e sull'andamento della gestione regola il rapporto con il cittadino. Mentre per quanto riguarda la relazione con le altre amministrazioni, si richiede che sia favorito lo scambio di informazioni e di conoscenze tra le pubbliche amministrazioni.

Nei comuni tedeschi, le comunicazioni sono disciplinate relativamente all'aspetto della resa del conto delle attività svolte. Nella sua dimensione interna esse riguardano la possibilità, nello svolgimento delle loro funzioni, che i consiglieri possano accedere agli atti del sindaco. Nella sua dimensione esterna, prevede la comunicazione ai cittadini delle decisioni assunte dall'amministrazione e dei documenti di bilancio.

Monitoraggio

In entrambi i Paesi non è previsto lo svolgimento di un'attività di monitoraggio sul sistema di controllo implementato. Tuttavia, si rileva che in Germania è prevista l'attribuzione all'organo di revisione del compito di operare delle verifiche sull'adeguatezza dell'organizzazione implementata.

4.4.2 Il confronto tra i casi di studio

Le due città-caso di studio selezionate, mosse da esigenze diverse, hanno avviato un progetto per il miglioramento dell'amministrazione comunale, nell'ambito del quale hanno operato delle scelte in tema di etica e di prevenzione della corruzione che si riteneva potessero contribuire al raggiungimento di tale obiettivo. In particolare, la Città X ha scelto di implementare e certificare un sistema di gestione della qualità e dell'etica, la Stadt Y è diventata membro di TI e ha implementato un sistema di prevenzione della corruzione. I fattori che hanno influenzato la scelta si sono rivelati differenti: nel caso della città italiana è stata una scelta politica, nell'ambito di un programma volto a dare maggiore visibilità alla città; la città tedesca ha avviato il processo a seguito di uno scandalo di corruzione che ha condotto alcune componenti politiche, spinte dalla pressione della stampa e dell'opinione pubblica a proporre l'adesione a TI come soluzione al problema. Dalle interviste condotte, sembrerebbe che in entrambi i casi la scelta sia stata guidata dall'intenzione di salvaguardare la reputazione della città.

Rispetto alle leggi esistenti per gli enti locali nei rispettivi Paesi, l'implementazione dei due sistemi ha richiesto, in entrambe le città, l'adozione di

strumenti aggiuntivi. Nel caso della Città X questi hanno riguardato soprattutto degli aspetti riconducibili all'ambiente di controllo. Nella città tedesca il processo ha dato luogo a un'entità più articolata che ha integrato tutti gli aspetti del sistema di controllo e ha coinvolto tutti i livelli del comune, compresa la componente politica e, recentemente, anche le imprese municipalizzate.

Si è notato inoltre che, a differenza del caso italiano, nella Stadt Y il concetto di sistema di controllo interno è conosciuto nell'amministrazione comunale, soprattutto nell'organo di revisione che, secondo quanto riferito dal suo direttore, svolge attività di monitoraggio.

Obiettivi del controllo

Conformemente a quanto previsto per la generalità dei comuni italiani, anche la Città X prevede l'adozione di controlli indirizzati a una vasta gamma di obiettivi che coincidono con tutti gli obiettivi previsti dal modello di riferimento. L'implementazione del SGQE rafforza gli strumenti indirizzati all'etica e al rispetto dei cittadini e dei dipendenti. Nel caso tedesco, all'esigenza di salvaguardare le risorse aziendali si aggiunge la necessità di favorire lo svolgimento efficiente ed efficace delle operazioni e l'attendibilità delle informazioni di bilancio. Il sistema anticorruzione introduce/rafforza l'aspetto della legalità e dell'etica nello svolgimento delle attività.

Ambiente di controllo

L'ambiente di controllo della città italiana si dimostra in linea con quanto osservato relativamente ai comuni italiani in generale. Lo studio del caso concreto ha permesso di osservare l'esistenza di un servizio controllo di gestione all'interno del servizio finanziario, di un organo di revisione e dei nuclei di valutazione incaricati della valutazione della dirigenza. L'implementazione del SGQE ha richiesto l'integrazione della struttura organizzativa con la nomina di un responsabile del sistema e di alcuni referenti all'interno di ciascun servizio. Inoltre, un parte importante del processo d'adozione ha riguardato l'avvio di programmi di formazione rivolti ai dipendenti finalizzati sia a migliorare la loro professionalità, che a far conoscere e a condividere il progetto. Tramite lo strumento della formazione e attraverso l'elaborazione di un codice etico specifico per i dipendenti della città X, l'amministrazione ha orientato le sue azioni finalizzandole alla creazione di una cultura della qualità e dell'etica.

Parallelamente, nella Stadt Y, l'implementazione del sistema anticorruzione, ritenuto prioritario in questa realtà, ha comportato delle integrazioni nell'ambiente di

controllo, sia per quanto riguarda la struttura organizzativa, che negli aspetti più strettamente legati alla gestione delle risorse umane e alla cultura aziendale. Per quanto riguarda il primo punto, sono stati anche qui introdotti degli organi specifici del sistema: un responsabile per l'anticorruzione nell'ambito dell'organo di revisione, un *Ombudsperson*, indipendente rispetto all'amministrazione e al sindaco, a cui vengono indirizzate le denunce anonime, un dipartimento anticorruzione e una commissione per l'anticorruzione. Questi organi collaborano per sviluppare e implementare le attività preventive e per svolgere le indagini sui sospetti casi di corruzione. Grande rilievo è attribuito dagli intervistati al ruolo del OP che opera come sentinella del sistema e agisce da misura deterrente dei tentativi di corruzione. Si è avuto modo di verificare che una figura paragonabile alla OP di fatto non esiste nella Città X. La figura del difensore civico, che in qualche modo potrebbe essere equiparata ad esso, è prevista dai regolamenti comunali, ma di fatto non esiste nell'amministrazione. Gli stessi politici intervistati non ne riconoscono l'utilità, poiché ritengono che i numerosi controlli già esistenti possano rappresentare una sufficiente garanzia sia per i cittadini che per l'amministrazione.

Relativamente al secondo punto, cioè alla gestione delle risorse umane, il porsi in un'ottica di prevenzione della corruzione ha portato il comune tedesco a inserire come criterio di valutazione non solo la professionalità, ma anche l'integrità morale dei soggetti che presentano domanda di assunzione. Inoltre, così come è avvenuto nella Città X, anche nel comune tedesco si è proceduto a realizzare un'attività di formazione orientata a sensibilizzare i soggetti e, in questo caso particolare, a diffondere la cultura della prevenzione di episodi di corruzione. Quest'operazione ha riguardato non solo i dipendenti, ma anche le figure dei politici, a differenza di quanto avvenuto nella città italiana. Il sistema implementato nella città tedesca infatti ha coinvolto anche la componente politica e, successivamente, anche le imprese municipalizzate, mediante specifiche attività di formazione e sensibilizzazione. Sono stati inoltre istituiti: un codice etico dei dipendenti, un codice d'onore per i politici e il codice della Governance delle municipalizzate, tutti strumenti finalizzati alla diffusione dei valori di integrità ed etica. Il rispetto di tali misure è controllato dai dirigenti e da una apposita commissione d'onore creata specificamente per valutare i casi di violazione da parte dei politici.

Valutazione dei rischi

L'aspetto della valutazione dei rischi è stato un evidente elemento di discordanza tra i comuni italiani e quelli tedeschi, poiché, si è detto, non viene valutato allo stesso modo. Nella normativa italiana non viene preso in considerazione, mentre, in Germania, non solo è sviluppato negli studi del KGSt, ma è presente nella legge di un *Land* tedesco. La legislazione del *Land* a cui appartiene Stadt Y non prevede lo svolgimento di tale attività, tuttavia, il tema della gestione del rischio è conosciuto e tenuto in considerazione nell'ufficio di revisione, che basa la pianificazione delle attività di *audit* sulla base di una valutazione dei rischi. Si è rilevato inoltre che il sistema di prevenzione della corruzione adottato volontariamente dalla città prevede la mappatura delle attività in relazione al rischio di corruzione.

Attività di controllo

In entrambi i casi esaminati, le interviste condotte hanno consentito di definire concretamente le attività di controllo svolte nell'amministrazione. Rispetto a quanto delineato nell'analisi generale dei comuni italiani, si è osservato che nella Città X, le attività di controllo svolte all'interno di ciascun servizio sono organizzate dal dirigente, non solo nel rispetto della normativa ma anche in base all'intuito e alla sua sensibilità. Rispetto alla legge di riferimento, la città risulta adottare misure di controllo conformi a quelle previste.

Nel caso della Stadt Y, l'esigenza massima di prevenire la corruzione ha comportato l'adozione di integrazioni non strettamente previste dalla normativa, anche nell'ambito delle attività di controllo. L'applicazione del principio della separazione dei compiti e del principio dei quattro occhi non solo è oggetto di apposita disposizione di legge nel *Land* di riferimento, ma qui diventa un cardine del sistema preventivo ed è applicato non solo nella gestione della cassa, ma anche, per esempio nella concessione di permessi e di autorizzazioni, negli acquisti e negli appalti. Essa è ritenuta infatti essenziale affinché i singoli soggetti non possano acquisire il controllo di un intero processo e possano essere indotti a trasgredire la norma. Il principio è applicato anche nella città italiana, che separa le attività tra i diversi servizi, ma non all'interno di ciascuno di essi.

Il sistema informativo è utilizzato in entrambi i contesti come strumento di controllo. L'accesso tramite password e i diversi profili di autorizzazione, permettono il controllo dei soggetti nello svolgimento della loro attività. Altre attività comuni ad

entrambe le città analizzate sono le riconciliazioni contabili, la vigilanza svolta dalla dirigenza nei confronti dei sottoposti e lo svolgimento di attività di revisione. Quest'ultima, nella Stadt Y, comprende sia le attività obbligatorie per legge che quelle facoltative.

Informazione e comunicazione

L'aspetto della comunicazione è curato in entrambi i contesti analizzati. In particolare nella città italiana, si è percepita una cura maggiore della comunicazione esterna rispetto a quella interna, volta a tenere aggiornata la cittadinanza sulle attività dell'amministrazione nell'ottica del SGQE.

La comunicazione nella Stadt Y presenta una valenza interna, poiché si sviluppa un'intensa attività di aggiornamento e di coinvolgimento dei dipendenti e dei politici sul tema della corruzione e sui progressi del sistema adottato nella città che potrebbero essere la ragione della notevole differenza percepita in occasione delle interviste sui gradi di conoscenza e di coinvolgimento nel sistema adottato volontariamente. Nella sua valenza esterna, la comunicazione è diretta alla cittadinanza che viene informata sulle attività svolte dall'amministrazione e sui progressi del sistema di prevenzione.

In entrambe le città sono presenti dei sistemi per la raccolta dei reclami dei cittadini e dei dipendenti. Nella città tedesca questo è realizzato tramite un professionista, l'OP che raccoglie le denunce e indaga sui sospetti casi di corruzione. Nel caso della città italiana, i reclami sono gestiti tramite un ufficio relazioni con il pubblico e con l'utilizzo di cassette per la raccolta delle segnalazioni.

Monitoraggio

Il SGQE ha introdotto nell'amministrazione della Città X delle attività di verifica della conformità del sistema implementato rispetto alla normativa, allo scopo di proporre dei miglioramenti continui dello strumento. Al contrario, lo svolgimento di un'attività di monitoraggio del sistema di prevenzione della corruzione non è esplicitamente previsto nella Stadt Y, è però contemplata la possibilità che l'OP a seguito delle denunce, individui delle criticità del sistema che dovranno essere accertate ed eventualmente risolte dal responsabile dell'anticorruzione e dall'organo di revisione. Si è rilevato anche che secondo quanto affermato dal direttore dell'organo di revisione della stessa città tedesca, lo svolgimento dei compiti attribuiti al suo ufficio si concretizza in un monitoraggio del sistema di controllo esistente nella città.

In entrambe le città, alcuni degli intervistati hanno messo in evidenza alcune criticità nell'implementazione delle misure in oggetto. In particolare, è stata ipotizzata l'adozione puramente formale del modello predisposto. Nella città tedesca secondo uno dei politici, il sistema anticorruzione sarebbe solo formalmente adottato, in quanto, per sua esperienza diretta alcuni strumenti sarebbero inapplicati (il sistema di denuncia e la rotazione dei compiti). Inoltre, l'esperto in materia di controlli e corruzione ha evidenziato la difficoltà insita nella verifica dell'efficacia del sistema anticorruzione, derivante soprattutto dall'ambiguità del parametro principale utilizzato per la sua misurazione: il numero di casi di corruzione individuati grazie al sistema. Il valore di tale parametro può indicare sia la massima che la totale inefficacia del sistema adottato.

Nella città italiana sono state espresse delle perplessità sulla reale utilità del sistema implementato ed è stata ipotizzata una sua applicazione meramente formale. In particolare, quest'ultima percezione si estende anche ai controlli e alle misure disciplinate dalla legge, con riferimento alle quali si è rilevata una non chiara comprensione del ruolo e dell'utilità della loro presenza, l'assenza della cultura del controllo nell'amministrazione.

Tabella 6: Sintesi confronto tra sistemi analizzati

CONFRONTO TRA I SISTEMI DI CONTROLLO ANALIZZATI				
	Comuni italiani	Comuni tedeschi	Citta X	Stadt Y
Obiettivi del controllo				
Esecuzione operazioni in maniera etica	✓	✗	✓	✓
Efficienza ed efficacia delle operazioni	✓	✓	✓	✓
Salvaguardia del patrimonio	✓	✓	✓	✓
Rispetto della legge e dei regolamenti	✓	✓	✓	✓
Soddisfaccimento degli obblighi di accountability	✓	✓	✓	✓
Ambiente di controllo				
Chiara definizione della struttura organizzativa	✓	✓	✓	✓
Tone at the top	✓	✗	✗	✓
Attenzione e cura delle competenze professionali	✓	✓	✓	✓

Promozione dell'integrità e dei valori etici	✓	✓	✓	✓
Gestione delle risorse umane	✓	✓	✓	✓
Valutazione del rischio				
Identificazione e quantificazione rischio	x	✓	x	✓
Determinazione della propensione al rischio	x	x	x	x
Risposte al rischio	x	✓	x	✓
Attività di controllo				
Procedure	✓	x	✓	✓
Separazione dei compiti	✓	✓	✓	✓
Controllo dell'accesso alle risorse e alle registrazioni contabili	✓	x	✓	✓
Verifiche preventive e consuntive	✓	✓	✓	✓
Riconciliazioni contabili		✓		✓
Controllo della performance	✓	✓	✓	✓
Controlli specifici sui sistemi informativi	x	✓	x	✓
Informazione e comunicazione				
Registrazione e classificazione delle transazioni e degli eventi	✓	✓	✓	✓
Comunicazioni interne efficaci	x	✓	✓	✓
Comunicazioni esterne efficaci	✓	✓	✓	✓
Monitoraggio				
Attività continue e valutazioni separate	x	✓	✓	✓
Report delle carenze	x	✓	✓	✓
Valutazione del risultato, individuazione della soluzione e implementazione delle azioni correttive	x	x	x	✓

5 RIFLESSIONI CONCLUSIVE

La ricerca ha affrontato il tema dell'adozione dei sistemi di controllo interno nel settore pubblico. Il lavoro ha preso spunto dal rilievo attribuito a tale strumento, nell'ambito degli studi di accounting, come requisito di buon governo delle aziende e dal fatto che, in un contesto di rinnovamento della pubblica amministrazione nella direzione di maggiori livelli di efficienza, efficacia, trasparenza e accountability, più parti auspicano l'implementazione della concettualità del sistema di controllo interno anche nel settore pubblico.

L'analisi della letteratura ha messo in rilievo che il processo di riforma della pubblica amministrazione, che si è caratterizzato per l'adozione di strumenti e tecniche contabili tipici delle imprese (Hood, 1991; 1995), ha comportato dei cambiamenti anche nei controlli adottati. L'orientamento ai risultati e alla performance dei nuovi sistemi contabili e di budgeting adottati nella pubblica amministrazione ha favorito il passaggio da un approccio di tipo burocratico, focalizzato su forme di controllo *ex ante* sulla legittimità e correttezza formale degli atti, a un approccio manageriale che privilegia il controllo concomitante e susseguente l'azione amministrativa. Sono state introdotte nuove forme di controllo, quali l'*internal audit*, a garanzia dell'attività svolta dal management, diventato più autonomo (Matteuzzi Mazzoni e Paletta, 2006).

Secondo alcuni organismi internazionali (INTOSAI, OECD) e la Commissione Europea, il miglioramento del governo delle amministrazioni pubbliche richiede non solo l'adozione di appropriati sistemi contabili che favoriscano l'*accountability* manageriale e di sistemi di *auditing* interno, ma anche l'implementazione di adeguati sistemi di controllo interno che seguano anch'essi l'approccio e i concetti adottati nel settore privato. Si ritiene infatti che l'implementazione di adeguati sistemi di controllo interno possa, anche nel contesto pubblico, contribuire positivamente a disciplinare le attività e a favorire il buon governo con particolare attenzione all'esigenza, fondamentale per il settore pubblico, di svolgere le operazioni in maniera etica, ossia avendo come riferimento l'interesse pubblico generale, prevenendo i fenomeni corruttivi, proteggendo le risorse pubbliche dalla cattiva gestione, dalle frodi e dalle irregolarità (deKoning, 2007; AIIA e Ernst & Young, 2008; Cohen, 2007).

La letteratura ha evidenziato diverse tendenze nei Paesi che hanno avviato i processi di riforma. In particolare a seconda del sistema amministrativo di ciascun contesto considerato, sono stati adottati diversi approcci e soluzioni nel trasferimento degli strumenti “privatistici” alla pubblica amministrazione. C. Pollitt e G. Bouckaert (Pollitt e Bouckaert, 2004) hanno distinto tra paesi di tradizione *Public Interest* e quelli di tradizione *Rechtsstaat*. Questi ultimi hanno introdotto i concetti e gli strumenti mutuati dal settore privato in maniera più selettiva e conservatrice. Secondo alcuni studiosi (Dekoning, 2007; Cohen, 2007) questa differenza comporta delle criticità e delle differenze anche nell’adozione di sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione.

Il presente lavoro si è proposto di ampliare le conoscenze sui sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione dei Paesi di tradizione *Rechtsstaat* e ha approfondito il tema con riferimento alla Germania e all’Italia. La ricerca ha voluto mettere in luce quali strumenti sono utilizzati in tali Paesi, se le concettualità adottate nel settore privato trovano in essi diffusione e, infine, quali similitudini e differenze nell’approccio seguito, negli obiettivi perseguiti e negli strumenti adottati. Il primo obiettivo della ricerca è stato esplicitato nei seguenti quesiti:

- Quali caratteristiche presentano i sistemi di controllo interno, rispetto alle concettualità elaborate nel settore privato? Rispetto agli obiettivi attribuiti ai sistemi di controllo interno, a quali esigenze risponde la loro introduzione nei contesti considerati?
- Quali differenze e quali similarità nell’approccio e negli strumenti adottati nei due Paesi?

L’analisi della letteratura e le raccomandazioni formulate a livello internazionale ed europeo hanno messo in luce che l’implementazione di adeguati sistemi di controllo interno è necessaria al fine di soddisfare l’esigenza fondamentale per il settore pubblico di svolgere le operazioni in maniera etica, prevenendo la corruzione e salvaguardando le risorse. Si è voluto verificare in quale misura il soddisfacimento di tale esigenza si ripercuota davvero sulle scelte adottate dalle amministrazioni relativamente al sistema di controllo interno. Di conseguenza, si è formulato un terzo quesito di ricerca:

- L’esigenza di svolgere le operazioni in maniera etica, prevenire la corruzione e salvaguardare le risorse pubbliche, produce degli effetti sulle scelte in tema di sistemi di controllo interno?

Date le differenze esistenti nella struttura statale italiana e tedesca, per favorire la comparabilità tra i due contesti si è scelto di circoscrivere l'analisi al livello degli enti locali, in particolare i comuni. Questo livello di governo si è inoltre dimostrato in entrambi i casi come il più innovativo, dato che le riforme sono state avviate proprio dagli enti locali (Reichard, 2003; Wollmann, 2000; Kuhlmann, 2010; Caperchione, 2003).

Nell'analisi condotta è stato utilizzato come schema di riferimento il modello proposto dal *CoSO Report*, che si è dimostrato di generale accettazione a livello internazionale anche per la valutazione dei sistemi di controllo interno nel settore pubblico. L'utilizzo di uno standard comune ha consentito di mettere in luce similitudini e differenze tra gli approcci seguiti, gli obiettivi e le componenti del controllo nei contesti esaminati.

La ricerca è stata condotta su due livelli di analisi. Il primo ha ricostruito per ogni Paese le caratteristiche dei sistemi di controllo interno dei comuni. Il secondo livello ha considerato due casi di studio, tramite i quali, senza pretese di generalizzazione, è stato illustrato come possono essere accolte tali disposizioni di massima. La scelta dei casi di studio è stata inoltre funzionale alla risposta del terzo quesito, poiché sono stati selezionati due comuni che nei due Stati hanno manifestato una certa attenzione all'etica e al problema della corruzione nei loro processi di rinnovamento. In particolare, nella Città X è stato adottato un Sistema di Gestione della Qualità e dell'Etica, nella Stadt Y è stato implementato un sistema di prevenzione della corruzione.

Una prima importante considerazione deve essere fatta con riferimento all'approccio alla riforma e alle modalità con le quali è stato attivato il cambiamento nei due Paesi. Il modello seguito dagli enti locali italiani è stato imposto dalla legge, mentre la riforma del settore pubblico tedesco è stata guidata dal modello NSM, proposto dall'associazione dei comuni tedeschi, KGSt. L'introduzione di nuovi strumenti di controllo, dall'alto, per forza di legge, è stato considerato nella pubblica amministrazione italiana come un potenziale "vettore d'innovazione" per costringere gli enti locali a orientarsi nell'ottica della managerialità. Il controllo nei comuni tedeschi non è stato oggetto di riforma legislativa a livello nazionale, né di una legislazione specifica. Esso è infatti disciplinato nelle leggi generali che ogni *Land* emana per i suoi enti locali ed è influenzato dalle previsioni del KGSt. Questa differenza di approccio ha

avuto delle conseguenze nella conduzione dello studio, la ricostruzione dei sistemi di controllo interno della generalità dei comuni tedeschi non ha potuto infatti prescindere dall'influenza che esercita il KGSt sulle decisioni dei comuni e ha dovuto considerare le disposizioni emanate da ciascun *Land* per i propri enti locali

Il TUEL italiano, raccogliendo le previsioni della D.lgs. 286/1999, introduce il concetto di controllo interno comprendente diversi strumenti – il controllo amministrativo-contabile, il controllo di gestione, il controllo strategico e la valutazione della dirigenza. Questo però non sembra esattamente sovrapponibile al concetto di sistema di controllo interno. La differenza più evidente è la mancanza di una valutazione dei rischi sulla base della quale progettare le attività di controllo. Nel caso dei comuni tedeschi, si è osservato che le leggi che ogni *Land* emana per i suoi enti locali per la redazione del bilancio e la gestione della cassa spesso prevedono delle salvaguardie che il comune deve implementare per favorire la corretta tenuta della contabilità e l'adeguata gestione della cassa. Questi standard richiamano implicitamente il concetto di sistema di controllo interno, ma non lo sviluppano in tutte le potenzialità espandendolo per includere le regole poste a salvaguardia del patrimonio e delle informazioni e le misure volte ad assicurare l'efficace gestione e la correttezza dell'attività svolta. Tuttavia il concetto in esame è, in Germania, particolarmente attuale in quanto è oggetto di dibattito nell'ambito del KGSt, che presto elaborerà dei documenti informativi per i comuni. Conformemente a quanto rilevato in letteratura (Sterck et al, 2005; Dekoning, 2007; Maijoor, 2000; Troupin et al., 2010), il tema in questo Paese appare fortemente legato all'introduzione di nuovi strumenti contabili (contabilità economica e partita doppia) e all'ampliamento dell'attività di *audit*.

In entrambi gli ordinamenti non esistono specifici provvedimenti aventi per oggetto il sistema di controllo interno così come inteso nel presente studio. Infatti, i vari aspetti che compongono tale strumento complesso sono disciplinati in differenti disposizioni di legge riguardanti le amministrazioni degli enti locali. Pertanto si è reso necessario procedere alla ricerca delle varie normative, per comporre un quadro completo del suddetto sistema.

Dall'analisi della legislazione italiana è emerso che questa dispone per i comuni una gamma ampia di strumenti di controllo rivolti a soddisfare quasi tutte le esigenze previste dal modello di riferimento. La necessità di svolgere le operazioni in maniera efficiente ed efficace, il rispetto della legge, la trasparenza e l'integrità e la salvaguardia

del patrimonio sono gli obiettivi che possono essere soddisfatti con l'adozione dei controlli previsti dalla normativa.

Per quanto riguarda le componenti del sistema di controllo interno, si è osservato che le disposizioni legislative italiane disciplinano gli elementi riconducibili al concetto di ambiente di controllo, alle attività di controllo e alcuni elementi relativi all'aspetto "informazione e comunicazione". Nella legge sono stati individuati tutti gli elementi che, nella prospettiva del *CoSO Report*, contribuiscono alla creazione di un adeguato sistema di controllo interno: l'attenta progettazione della struttura organizzativa, l'enfasi sul rispetto dei valori etici e sull'integrità morale nello svolgimento delle operazioni aziendali a cui si accompagna il buon esempio o "*tone at the top*" del vertice aziendale; le politiche di gestione delle risorse umane che includano pratiche di selezione, valutazione e promozione trasparenti e basate sul merito e, infine, l'attenzione e la cura della professionalità e delle competenze dei soggetti umani.

Le attività di controllo disciplinate dalla legge sono numerose. Alcune sono riconducibili al problema di salvaguardare il patrimonio, limitando l'accesso alle risorse (denaro, beni pubblici), separando le fasi dell'entrata e della spesa tra diversi servizi e coinvolgendo più soggetti in tali processi, imponendo ai tesoriери e ai consegnatari dei beni di fornire idonea documentazione sulla loro gestione. Altre attività sono legate all'esigenza di assicurare la regolarità dell'attività come i controlli preventivi del segretario comunale, il visto di regolarità contabile dell'ufficio di ragioneria, le autorizzazioni dei dirigenti. Alla verifica dell'efficacia e l'efficienza dell'attività dell'amministrazione è volto il controllo di gestione che valuta la performance dell'amministrazione. A queste si aggiunge anche il controllo di regolarità contabile, di efficienza e di efficacia svolto dall'organo di revisione.

Per quanto riguarda la componente "informazione e comunicazione", è stato rilevato che il tema dell'informazione è legato alla contabilità e alla registrazione delle transazioni e degli eventi, mentre la comunicazione è sviluppata, nella legge italiana, con riferimento alla sua valenza esterna. Tale ultimo aspetto è legato al problema della trasparenza e quindi alla necessità di assicurare ai cittadini l'accessibilità alle informazioni relative all'organizzazione e all'andamento della gestione del comune.

L'analisi ha evidenziato che, rispetto al modello di riferimento, la legislazione italiana non considera l'aspetto del rischio e quindi le attività di controllo non sono fondate su una preventiva valutazione dello stesso. Inoltre non è previsto lo svolgimento

di attività di monitoraggio sui controlli implementati. Poiché per definizione il monitoraggio è proposto al fine di verificare l'adeguatezza dei controlli nel fronteggiare i rischi, la mancanza di un'attività di valutazione di questi ultimi può rendere meno necessaria la presenza di tale attività di verifica.

Rispetto al quadro legislativo descritto, il caso di studio della Citta X ha presentato nei suoi regolamenti una certa conformità che è stata confermata anche dagli intervistati. L'elemento di novità è rappresentato dal sistema di gestione della qualità e dell'etica, finalizzato al miglioramento della qualità dei servizi offerti al cittadino e allo svolgimento delle operazioni nel rispetto dei diritti dei dipendenti.

Il sistema, si è osservato, prevede l'adozione di alcune misure che costituiscono un rafforzamento di alcuni aspetti disciplinati dalla legge. Specificamente, questo ha riguardato alcuni aspetti compresi nel concetto di ambiente di controllo, l'informazione e comunicazione e il monitoraggio. Il primo aspetto è stato sviluppato con un'attività di formazione indirizzata ai dipendenti, con la riorganizzazione dei processi produttivi e della struttura organizzativa. La comunicazione interna ed esterna sono state sviluppata al fine di favorire, da un lato, la partecipazione dei dipendenti e, dall'altro, l'ottica della trasparenza migliorando il rapporto con i cittadini e rendendo disponibili informazioni sull'andamento della gestione, sulla sua organizzazione, e sul progetto del SGQE. È stata inoltre introdotta un'attività di monitoraggio o di verifica di adeguatezza e conformità del sistema implementato alla normativa di riferimento, nell'ottica di produrre un miglioramento continuo. Il sistema non ha, tuttavia, previsto l'introduzione di un'attività di valutazione dei rischi.

Per quanto riguarda la Germania, l'analisi delle leggi che nei *Länder* tedeschi disciplinano gli enti locali e delle osservazioni del KGSt hanno messo in evidenza che il controllo è qui fortemente indirizzato a salvaguardare il patrimonio aziendale, l'efficienza e l'efficacia delle operazioni, a favorire il rispetto della legge e a soddisfare le esigenze di accountability fornendo delle comunicazioni attendibili sull'andamento della gestione. Non viene regolamentato invece il problema dell'etica nello svolgimento delle singole attività, rimanendo questo un principio generale al quale la pubblica amministrazione deve necessariamente uniformarsi..

L'analisi delle componenti del sistema di controllo ha consentito di evidenziare la presenza di elementi riconducibili allo schema del *CoSO Report* ad esclusione dell'attività di monitoraggio. Nelle leggi analizzate sono stati individuati tutti gli

elementi riconducibili al concetto di ambiente di controllo, in particolare si è osservato che questo risulta fortemente influenzato dal sindaco che ha il potere di definire la struttura organizzativa e di distribuire i compiti. L'aspetto della gestione delle risorse umane è condizionato dalla presenza delle leggi sul pubblico impiego che definiscono gli aspetti della carriera, della retribuzione e della valutazione.

Il tema della valutazione del rischio è uno sviluppo recente del KGSt e non ancora ampiamente diffuso nei regolamenti, infatti è previsto solo in uno dei *Land* tedeschi. Come già detto, il tema appare legato alla diffusione di nuovi strumenti contabili nei comuni tedeschi e all'ampliamento dell'attività di revisione. Tuttavia, le attività di controllo previste dalla legge non sono ancora progettate sulla base di una valutazione dei rischi. Gli strumenti sono riconducibili all'esigenza di proteggere il patrimonio e alla misurazione della performance. In particolare, con riferimento alla gestione di cassa è sviluppato il principio della separazione delle funzioni, l'autorizzazione ai pagamenti e i controlli di funzionalità del software che gestisce gli stessi. Sono poi contemplate anche delle attività di misurazione della performance il cui concreto sviluppo è lasciato all'autonomia del singolo ente.

Per quanto attiene alla componente informazione e comunicazione, le leggi tedesche disciplinano la registrazione degli eventi tramite il sistema contabile e la comunicazione esterna, intesa come resa del conto ai cittadini delle decisioni dell'amministrazione. L'attività di monitoraggio sul sistema di controllo non è disciplinata, è previsto però lo svolgimento da parte dell'organo di revisione di una verifica sull'adeguatezza dell'organizzazione e sull'efficacia ed efficienza delle attività.

Rispetto alla situazione generale sin qui descritta il comune tedesco oggetto del caso di studio, Stadt Y, ha permesso di formulare delle osservazioni aggiuntive. Secondo quanto è emerso dalla conversazione con il direttore dell'organo di revisione, a seguito dell'interesse per i temi dibattuti nell'ambito del KGSt, il concetto di sistema di controllo interno sarebbe Escludendo gli strumenti implementati ai fini della prevenzione della corruzione, si è rilevato che, rispetto a ciò che viene discusso nell'ambito del KGSt, il concetto di sistema di controllo interno sarebbe conosciuto e sviluppato nella città. L'organo di revisione svolgerebbe infatti delle attività di monitoraggio sul sistema.

L'adozione del sistema di prevenzione della corruzione ha comportato notevoli integrazioni in tutti gli aspetti del sistema di controllo interno della città. Nell'ambiente

di controllo sono stati introdotti degli organi specifici, quali: un responsabile dell'anticorruzione, un *Ombudsperson* a cui sono rivolte le denunce anonime di casi sospetti, un dipartimento anticorruzione che si occupa dello sviluppo del sistema. Inoltre sono state adottate delle misure volte alla creazione di una cultura dell'etica e della prevenzione che hanno coinvolto sia la componente politica, che l'amministrazione. Infine anche le politiche di gestione delle risorse umane hanno previsto l'adozione della rotazione del personale addetto alle attività più esposte al rischio di corruzione.

Il sistema richiede anche l'elaborazione periodica di una mappatura dei rischi di corruzione relativi alle varie attività. Anche le attività di controllo sono state influenzate dall'implementazione del sistema e, in particolare, si è rilevato un ampliamento dell'ambito di applicazione del principio della separazione dei compiti che, associato al principio dei quattro occhi, viene osservato in tutte le attività più sensibili al rischio corruzione. La comunicazione interna ed esterna è stata sviluppata in modo tale da supportare il sistema preventivo.

Rispetto al sistema di controllo previsto dalla legge e dal KGSt, il sistema preventivo adottato dalla Stadt Y risulta essere maggiormente definito e conforme al modello di riferimento proposto dal *CoSO Report*.

Il confronto tra sistemi di controllo dei comuni italiani e tedeschi ha rivelato l'esistenza di alcuni elementi di similarità e di alcune discordanze.

Per quanto riguarda le similarità, si è osservato che in entrambi i contesti i controlli sono considerati nella loro funzione di salvaguardia del patrimonio, di efficienza e di efficacia dell'attività e di garanzia della legalità.

Per quanto riguarda le componenti del controllo, in entrambi i contesti sono presenti degli elementi che potenzialmente possono contribuire alla definizione di un ambiente di controllo adeguato. Nel contesto tedesco numerosi elementi (istruzione, carriera, retribuzione, valutazione, sciopero) sono disciplinati nell'ambito delle leggi relative al tradizionale rapporto di pubblico impiego. Una differenza tra i due "ambienti di controllo" si osserva nella presenza nei comuni italiani di una disposizione atta a disciplinare un elemento "soft" quale può essere considerato il buon esempio del dirigente e del politico.

Le attività di controllo, si è osservato, sono disciplinate ampiamente, in entrambi i casi, con riferimento, soprattutto, agli aspetti della contabilità e della gestione della

cassa che, da sempre, le pubbliche amministrazioni hanno tenuto in considerazione al fine di proteggere le risorse pubbliche.

L'aspetto della comunicazione è curato, in entrambi i casi, nella sua dimensione esterna, per la resa del conto ai cittadini sull'attività svolta dall'amministrazione. Infine si è rilevato in entrambi i casi l'assenza dell'attività di monitoraggio, se si fa eccezione, nel contesto tedesco, per l'attività di verifica, svolta dall'organo di revisione, sull'assetto organizzativo.

Tra le differenze riscontrate, la più rilevante riguarda la presenza nel contesto tedesco di qualche traccia sulla valutazione del rischio. Come già osservato, questo tema è in fase di sviluppo nell'ambito dei comuni tedeschi, poiché è oggetto dei più recenti dibattiti e documenti del KGSt. Il dibattito sul problema del rischio appare legato all'adozione della contabilità economica ed è coerente con i recenti sviluppi sul tema dei sistemi di controllo interno, anch'esso oggetto di dibattito nel KGSt. Il tema dei sistemi di controllo interno in questo contesto non è direttamente legato con il problema dell'etico svolgimento delle attività, ma piuttosto con la salvaguardia del patrimonio, la legalità, l'attendibilità delle informazioni di bilancio, oltre che con l'efficace e efficiente svolgimento delle attività.

Le similarità e le differenze rilevate a livello della generalità dei comuni si riflettono anche nei singoli casi considerati. In particolare, a parte l'adozione dei sistemi di gestione della qualità e dell'etica e per la prevenzione della corruzione, i due comuni si dimostrano conformi, almeno a livello di decisioni, al contesto di riferimento, alle disposizioni di legge, nel caso italiano, alla legge del *Land* di riferimento e gli sviluppi suggeriti dal KGSt, che come già detto sono molto influenti, nel caso tedesco.

L'analisi dei casi di studio ha però consentito di effettuare ulteriori osservazioni per il confronto.

Pur avendo un comune obiettivo di miglioramento dell'amministrazione cittadina, le due città hanno operato scelte diverse e, soprattutto, seguito percorsi differenti. Si è notato che la Stad Y tedesca è stata oggetto di pressioni esterne, dell'opinione pubblica e della stampa cittadina, e interne dei politici che si sono fatti portavoce. Nel caso Citta X la decisione è stata discussa e risolta a livello politico.

Si è osservato che i due sistemi presentano delle differenze strutturali. Infatti hanno coinvolto in misura diversa l'amministrazione, nel caso italiano hanno riguardato i dipendenti, pertanto su questi si è indirizzata l'attività di coinvolgimento. Il sistema

tedesco, coerentemente con i suggerimenti di TI, ha coinvolto tutti i livelli dell'amministrazione coinvolgendo anche la componente politica e le imprese municipalizzate.

Essi presentano anche delle differenze di articolazione, il sistema adottato nella Stadt Y si è dimostrato più articolato e più pervasivo sugli strumenti adottati nell'amministrazione. Il sistema adottato nella Città X ha integrato solo alcuni aspetti del sistema di controllo e i suoi elementi componenti non vengono percepiti in maniera ad esso integrata e altrettanto sostanziale.

I due casi analizzati presentano però alcune similarità, in entrambi svolge un ruolo fondamentale lo sviluppo di una cultura coerente con lo scopo che si vuole raggiungere. Gli aspetti culturali sono curati in entrambi i contesti e sono finalizzati all'integrazione degli strumenti previsti dalla legge per meglio raggiungere lo scopo del miglioramento dell'amministrazione.

L'analisi dei sistemi di controllo interno dei comuni italiani e tedeschi nella loro generalità ha messo in evidenza che, nonostante in Germania non ci sia una specifica legge sul tema, il modello da essi seguito presenta molte caratteristiche del framework di riferimento per il settore privato. In Italia, nonostante ci sia una legge sul controllo interno, che ha voluto introdurre alcuni strumenti manageriali nei comuni italiani, queste disposizioni assieme alle altre esaminate adottano un approccio diverso, non basato sulla valutazione dei rischi. Nonostante l'etichetta nominalistica (Pollit, 2001) il controllo interno italiano è di fatto distante dal modello internazionale. Si è osservato inoltre che nei comuni tedeschi è in corso un dibattito sui sistemi di controllo interno, il quale appare legato non direttamente a problematiche di integrità e di etica, ma piuttosto all'evoluzione degli strumenti contabili adottati nelle amministrazioni comunali.

In conclusione, per quanto riguarda i casi di studio esaminati, si possono sintetizzare alcune differenze e alcune analogie, come di seguito riportato.

- Avvio in entrambi di un processo di miglioramento dell'amministrazione.
- La natura dell'esigenza primaria di dotarsi di sistemi mirati alla soluzione del problema dell'etica e della corruzione: nel caso del Comune tedesco è la soluzione a un problema di corruzione, nel caso del Comune italiano, l'esigenza primaria è di dare una nuova immagine alla città. Tuttavia, in entrambi i casi, si rileva una forte attenzione alla reputazione.

- Modalità di realizzazione delle soluzioni ritenute opportune: nel caso italiano la soluzione è imposta dall'alto, dalla legge; nel caso tedesco la soluzione è ottenuta dalla legge e con l'impulso del KGSt, per quanto riguarda il sistema di controllo interno in generale.
- Tipologia dei sistemi adottati: nel caso tedesco è finalizzato essenzialmente al controllo patrimoniale e delle risorse pubbliche e con le integrazioni del sistema preventivo della corruzione affronta il tema dell'etica, mentre quello italiano sembra esteso già nella disposizione legislativa a un panorama più ampio che comprende anche implicazioni etiche e di salvaguardia dell'interesse pubblico.
- Ricorso a una fonte esterna per il miglioramento dell'aspetto dell'etica/corruzione.
- Presenza di differenze negli elementi integrativi e complementari agli strumenti previsti per legge e destinati al medesimo obiettivo rappresentato dal miglioramento dell'amministrazione.
- Rilievo dato agli elementi culturali per lo sviluppo del progetto.
- Grado di coinvolgimento nel progetto: nel caso tedesco ha riguardato tutta l'amministrazione, i politici e le imprese municipalizzate, nel caso italiano ha coinvolto soprattutto i dipendenti.
- Livello percepito di integrazione degli strumenti aggiuntivi: nella città tedesca il sistema anticorruzione è identificato con il sistema di controllo interno, nella città italiana il sistema di gestione della qualità e dell'etica è marginale e separato dagli strumenti di controllo previsti dalla legge.
- Il diverso rilievo attribuito al "*tone at the top*": nella città italiana è previsto dalla legge, ma come rilevato dalle interviste è mancato al momento dell'implementazione della riforma, nel caso tedesco gli intervistati hanno individuato nel buo esempio del sindaco un fattore essenziale per il successo del sistema.
- Adozione di un sistema integrativo e finalizzato alla soluzione del problema dell'etica e della corruzione che, in entrambi, rende il sistema di controllo maggiormente conforme al modello di riferimento CoSO Report, ad esclusione dell'aspetto della valutazione del rischio che risulta assente nel

Comune italiano, mentre in quello tedesco risulta in parte presente e finalizzato maggiormente alla prevenzione della corruzione.

L'analisi dei casi di studio, come già detto, si è concentrata principalmente sul livello delle decisioni adottate dalla singola amministrazione, così come sono presentate nei documenti istituzionali, la funzionalità concreta degli strumenti previsti è stata approfondita solo marginalmente in occasione delle interviste. Tuttavia in questa occasione sono stati ottenuti degli spunti di riflessione che possono essere approfonditi in future ricerche.

In entrambi i contesti alcuni degli intervistati hanno messo in evidenza alcune criticità nell'implementazione delle misure in oggetto. In particolare, nella città tedesca uno dei politici ha sottolineato che, il sistema anticorruzione sarebbe solo formalmente adottato, in quanto, per sua esperienza diretta alcuni strumenti sarebbero inapplicati. Per esempio, a suo avviso il sistema di denuncia non garantirebbe il risultato voluto perché spesso non viene dato il giusto peso alle segnalazioni inoltrate, alle quali non si darebbe seguito nonostante l'attendibilità degli elementi forniti. Anche lo strumento della rotazione del personale sarebbe di difficile applicazione, soprattutto nel caso di figure specializzate, presenti normalmente in numero limitato e pertanto impossibilitati a realizzare l'alternanza richiesta. Inoltre, l'esperto in materia di controlli e corruzione ha evidenziato la difficoltà insita nella verifica dell'efficacia del sistema anticorruzione, derivante soprattutto dall'ambiguità del parametro principale utilizzato per la sua misurazione: il numero di casi di corruzione individuati grazie al sistema. Il valore di tale parametro può indicare sia la massima che la totale inefficacia del sistema adottato. Una diminuzione del suo valore può essere sintomo del successo del sistema nel prevenire i casi di corruzione o un peggioramento della sua capacità investigativa.

Nella città italiana sono state espresse delle perplessità sulla reale utilità del sistema implementato ed è stata ipotizzata una sua applicazione meramente formale. In particolare, quest'ultima percezione si estende anche ai controlli e alle misure disciplinate dalla legge, con riferimento alle quali si è rilevata una non chiara comprensione del ruolo e dell'utilità della loro presenza. A questo si aggiunge, come rilevato dagli intervistati, l'assenza della cultura del controllo nell'organizzazione e il mancato interesse e collaborazione del vertice perché gli strumenti previsti dai regolamenti potessero produrre i risultati attesi. Questa implementazione formale sarebbe coerente con quanto illustrato nella letteratura sul processo di riforma in Italia.

Il problema dell'adozione formale dello strumento può essere oggetto di approfondimenti futuri sul livello delle azioni concretamente implementate e dei risultati ottenuti. Per esempio, in entrambi i contesti, l'utilizzo di strumenti volti alla creazione di un'adeguata cultura aziendale hanno assunto un ruolo fondamentale e sembrerebbe aver ottenuto risultati positivi. Sarebbe allora utile verificare, tra i dipendenti, se la percezione di maggiore consapevolezza del tema dell'etica (nella Città X) e della corruzione (nella Stadt Y) corrisponde alla realtà.

Un ulteriore limite della ricerca è costituito dal fatto che il concetto di sistema di controllo è talmente ampio che per una sua ricostruzione completa e fedele sarebbe necessario analizzare le disposizioni relative ad ogni singola attività comunale, pur nel presupposto di volersi soffermare alle sole decisioni. La ricerca effettuata ha voluto verificare la presenza di tali concettualità in linea generale per poter almeno ipotizzare le tendenze evolutive. Potrebbe essere utile, nell'ambito di future ricerche, approfondire singoli aspetti delle varie aree dell'amministrazione comunale allo scopo di osservare le caratteristiche del sistema di controllo interno

Inoltre un ulteriore percorso di approfondimento potrebbe essere dedicato alla relazione tra l'adozione di elementi innovativi negli strumenti contabili (*accrual accounting*) e di *audit* e la strutturazione dei sistemi di controllo interno, la quale è emersa come tendenza evolutiva nell'ambito dei comuni tedeschi. Relazione che in effetti è riconosciuta dalla Commissione Europea, nel modello PIfC, come soluzione per il miglioramento dei livelli di accountability, di efficienza e di efficacia.

Nonostante molti aspetti del problema rimangano ancora inesplorati, la ricerca ha evidenziato che i due Paesi, sebbene con percorsi e in misura diversa, stanno effettuando uno sforzo notevole per adeguare la loro realtà, di tipo tradizionale, a uno standard internazionale. Nello specifico, i casi di studio, quale che sia la loro motivazione, hanno portato avanti dei progetti che li collocano abbastanza vicini al modello di riferimento.

BIBLIOGRAFIA

AIIA et al. - Associazione Italiana Internal Auditors e Ernst & Young, (2008), *Il sistema di controllo interno nel settore pubblico*, Milano: Il sole 24 ore.

Airoldi et al. - Airoldi, G.; Brunetti, G.; Coda, V., (1989), *Lezioni di economia aziendale*, Bologna, Il Mulino.

Annessi Pessina et al. - Annessi Pessina, E.; Nasi, G.; Steccolini, I., (2008), "Accounting reforms: determinants of Local Governments' choices", in *Financial Accountability and Management* , 24 (3), 321-342.

Annessi-Pessina, E. e Steccolini, I., (2005), "Evolutions and Limits of New Public Management-Inspired Budgeting Practices in Italian Local Governments", in *Public Budgeting and Finance* , 25 (2), 1-14.

Anthony, R. N., (1990), *Il controllo manageriale*, Milano, Franco Angeli.

Anthony, R. N., (1967), *Sistemi di pianificazione e controllo*, Milano, ETAS Libri.

Arena et al. - Arena, M.; Arnaboldi, M.; Azzone, G., (2006) "Internal Audit in Italian Organizations: A multiple case study" in *Managerial Auditing Journal* , 21 (3).

Bastia, P., (2004), "Il sistema di controllo interno nella governance delle imprese italiane,2 in D. Salvioni (a cura di), *Corporate governance e sistemi di controllo della gestione aziendale*, Milano, FrancoAngeli.

Bava, F., (2003), *L'audit del sistema di controllo interno*, Milano, Giuffrè Editore.

Bergamin Barbato, M. (1991), *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Torino, UTET.

Besta, F., (1922), *La ragioneria* , 2° edizione riveduta e corretta, (Vols. I-III), Milano: Vallardi.

Besta, F. (1880), *La Ragioneria: Prolusione*, Venezia, Tipografia Istituto Coletti.

Borgonovi, E., (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, EGEA.

Brown, R., (2004), *A history of accounting and accountants*, New York: Cosimo, Inc.

Brunsson, N., (2006), *The organization of hypocrisy. Talk, decision and actions in organizations* (Seconda edizione), UK, The author and Liber AB.

Brusa, L., (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Milano, Giuffrè Editore.

Bryman, A., e Bell, E., (2007), *Business research methods*, New York, Oxford University Press Inc.

Budäus et al. - Budäus, D.; Behm, C.; Adam, B., (2003), Germany. in K. Lueder, & R. Jones (a cura di), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, (pp. 274-388). Frankfurt am Main, PricewaterhouseCoopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft.

Budäus, D., e Hilgers, D. (2010), „Reform kommunaler Verwaltungen in Deutschland- Entwicklung, Schwerpunkte und Perspektiven“, in W. Schuster, & K. P. Murawski (a cura di), *Die regierbare Stadt*, (pp. 80-107), 2. Auflage Stuttgart.

Campedelli, B. (1986), “L’evoluzione dottrinale degli studi sulle funzioni di controllo interno amministrativo aziendale”, *Rivista Italiana di ragioneria e di economia aziendale* (7).

Caperchione, E. (2003),”Local Government Accounting System Reform in Italy: A Critical Analysis”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (3), 110.

Christensen M. (2007), “What we might know (But aren’t sure) about Public Sector Accrual Accounting”, *Australian Accounting Review*, n. 17, pp.51-65.

Christiaens J. e Reyniers B., (2008) “Accrual accounting in Europe: to what extent and why are reform based on IPSAS?”, Paper presented at the “EIASM, 4th International conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms: Modernisation of government”, Amsterdam.

Christiaens J. E Rommel J. (2008), “Accrual Accounting Reforms: only for Businesslike (Parts of) Governments?”, *Financial Accountability & Management*, n. 24, pp. 59-75.

Coda, V. (1998), “Responsabilità degli amministratori e direttori, sistema di controllo interno e internal auditing”, in M. Molteni (acura di), *Verso una nuova concezione di internal auditing*. Milano: Egea.

Cohen, A. G. (2007), *Public internal financial control – A new framework for public sector management*, USA, The IIA Research Foundation.

Comitato per la corporate governance delle società quotate, (2002), *Codice di autodisciplina*.

Comoli, M. (2002), *I sistemi di controllo interno nella corporate governance*, Milano, Egea.

Corbetta, P. (1999), *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, Bologna, Il Mulino.

CoSO, (1994) – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal Control - Integrated framework*.

deGraaf, G., e Huberts, L. W. (2008), “Portraying the nature of corruption using an explorative case study design” in *Public administration review*, 640-653.

Dekoning, R. (2007), *PIfC- Public Internal Financial Control*. Slovenia, Robert de Koning.

D'Onza, G., (2008), *Il sistema di controllo interno nella prospettiva del risk management*, Milano, Giuffrè Editore.

DPADM e DESA, Division for Public Administration and Development Management e Department of Economic and Social Affairs (2006), *Federal republic of Germany, Public administration country profile*, United Nations.

Dunn, W. N., e Miller, D. Y., (2007), “A Critique of the New Public Management and the Neo-Weberian State: Advancing a Critical Theory of Administrative Reform”, in *Public Organiz Rev* , 7, 345–358.

Eisenhardt, M. (1985), “Control: organizational and economic approaches”, in *Management Science*, Vol. 31 (2), pp.134-149.

ECIIA, – European Confederation of Institutes of Internal Auditing, (2005),. *Position Paper: Internal Auditing in Europe*. ECIIA.

Ferrero, G. (1980), *Impresa e management*, Milano, Giuffrè Editore.

Flamholtz, E. G. (2002), *Il controllo manageriale*, Milano, Giuffrè Editore.

Frederickson, H. G., (2005), “Public ethics and the new managerialism: an axiomatic theory”, in H. G. Frederickson e R. K. Ghore (a cura di), *Ethics in public management* (pp. 165-183), M. E. Sharpe, Inc.

GAO - United States General Accounting Office, (1999), *Standards for the Internal Control in the Federal Government*, GAO.

Giovannoni, E. (2004), *La cultura del controllo nel governo dell'azienda. Presupposti teorici ed evidenze empiriche*, Padova, CEDAM.

Gloeckner, A., e Mühlenkamp, H. (2009). “Die kommunale Finanzkontrolle - Eine Darstellung und Analyse des Systems zur finanziellen Kontrolle von Kommunen“ in *Zeitschrift fuer Planung und Unternehmenssteuerung (ZP)* , 19 (4), 397-420.

Goldfinch, S., e Wallis, J. (2010), „Two myths of convergence in public management reform”. *Public Administration* , 88 (4), 1099-1115.

Graycar, A., Villa, D. (2011), “The loss of governance capacity through corruption” in *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, Vol. 24, No. 3, 419–438.

Groot, T., e Budding, T. (2008). “New Public Management's current issues and future prospects” in *Financial Accountability and Management* , 24 (1), 1-13.

Gruening, G. (2001). “Origin and Theoretical Basis of the New Public Management”, in *International Public Management Journal* (4), 1-25.

Gualmini, E. (2008). “Restructuring weberian bureaucracy: comparing managerial reforms in Europe and the United States”, in *Public Administration* , 86 (1), 75-94.

Gupta, P., (1991), “Spiraling Upward” in *The Internal Auditor* , 48 (3), 135-139.

Guthrie et al., - Guthrie, J.; Olson, O.; Humphrey, C., (1999). “Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward” in *Financial Accountability&Management* , 15, 209-229.

Hesse, J. J., e Sharpe, L. J. (1990), “Local government in international perspective: some comparative observation”, in J. J. Hesse, *Local governments and urban affairs in international perspective*, (pp. 603-621), Baden-Baden: Nomos.

Hinna, L. (2006), “I controlli interni nelle aziende pubbliche”, in L. Hinna, M. Meneguzzo, R. Mussari, e M. Decastri (a cura di), *Economia delle aziende pubbliche* (pp. 247-329), Milano, McGraw-Hill.

Hofstede, G. (1981), “Management control of public and not-for profit activities”, in *Accounting, Organizations and Society* , 6 (3), 193-211.

Hood, C. (1991), “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, 69, 3-19.

Hood, C. (1995), “The New Public Management in the 1980s: variation on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, 20 (3), 93-109.

IDW PS 261. (2009), *IDW Prüfungsstandard:Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken*.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions, (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.

Jones, M., (2008), "Internal control, accountability and corporate governance. Medieval and modern Britain compared", in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21 (7), 1052-1075.

Kaplan, R. S. e Atkinson, A. A., (2002), *Advanced Management Accounting - Gli strumenti del controllo di gestione*, Torino ISEDI.

Kettl, D. (2000), *The global public management revolution: a report on the transformation of governance*, Washington D.C., Brookings Institution.

Kuhlmann et al. - Kuhlmann, S.; Bogumil, J.; Grohs, S., (2008), "Evaluating administrative modernization in German local governments: success or failure of the "New Steering Model"?" in *Public Administration Review* , 851-863.

Kuhlmann, S. (2010), "New Public Management for the "classical continental European administration": modernization at the local level in Germany, France and Italy", in *Public Administration*, 88 (4), 1116-1130.

Lambsdorff, J. G. (2006), "Causes and consequences of corruption: what do we know from a cross-section of countries?" In S. Rose-Ackerman, *International handbook on the economics of corruption* (pp. 3-51). ???: Edward Elgar.

Lapsley, I., (2009), "New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit?" in *Abacus* , 45 (1), 1-21.

Leardini C., (1997), Il controllo nella dottrina economico-aziendale italiana, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n.4.

Lüder K. e Jones R., (2003), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt am Main, Fachverlag Moderne Wirtschaft.

Maijor, S. (2000), "The internal control explosion", in *International Journal of Auditing* (4), 101-109.

Marchi, L. (2004), *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, Giuffrè Editore.

Mathiasen, D. G. (1999), The New Public Management and its critics, in *International Public Management Journal* , 2, 90-111.

Matteuzzi Mazzoni L., e Paletta A. (2006), *Economia e management dell'azienda pubblica. Problemi storici ed evolutivi*, Bologna, CLUEB.

Merchant K., e Van der Staede W. A. (2003), *Management control systems. Performance measurement, evaluation and incentives*, Harlow England, Pearson education.

Messier, W. F. (2000), *Auditing*, Milano, McGraw Hill.

Meuwissen et al. - Meuwissen, R.; Vaasen, E.; Schelleman, C. (2009), *Accounting information systems and internal control*. UK: J. Wiley & Sons Ltd.

Molteni, M. (1998), *Verso una nuova concezione di internal auditing*, Milano: Egea.

Monfardini P., e von Maravic P. (2012), "Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance?" in *Financial Accountability & Management*, (1), , 0267-4424 , 28 (1), 52-76.

Mussari R. (2011), *Economia delle amministrazioni pubbliche*, Milano: McGraw-Hill.

Mussari R., Grossi G., e Castelnuovo A. (2003), "Italy", in K. Lueder, e R. Jones, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe* (pp. 389-574). Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development, (1996), *Management control in modern government administration: some comparative practices*. Parigi: OECD.

Ongaro E. (2009), *Public management reform and modernization: trajectories of administrative change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*, Cheltenham e Northampton MA, Edward Elgar.

Osborne D., e Gaebler T. (1995), *Dirigere e governare. Una proposta per reinventare la pubblica amministrazione*, Milano, Garzanti.

Ouchi W. (1979), "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms", in *Management Science* , 25 (9), 833-848.

Page S. (2005), What's New about the New Public Management? Administrative Change in the Human Services, in *Public Administration Review* , 65 (6).

Paletta A. (2008), *Il controllo interno nella corporate governance*, Bologna: Il Mulino.

Pavan A. (2007), Controlli e revisione nelle aziende pubbliche, in Fondazione Aristeia, *Enti locali e sistema dei controlli. Riflessioni e proposte*, (pp. 271-283). Milano: Giuffrè Editori.

Pavan A. (2010), *Informazione e management negli enti locali alla vigilia della riforma federale. La contabilità e i controlli nei comuni e nelle provincie italiani*, Milano, FrancoAngeli.

Pavan A., e Reginato E. (2005), *Prospettive di accountability e di efficienza nello stato italiano*, Milano, Giuffrè Editore.

Pini M. (2000), *Il sistema di controllo interno. Dimensioni logico-aziendali e valenze normative*. Milano: EGEA.

Pollit C. (2011), *30 years of public management reforms: has there been a pattern?*, A background paper for the world bank consultation exercise .

Pollit C. (2001), “Convergence: the useful myth?”, in *Public Administration* , 79 (4), 933-947.

Pollit C., e Bouckaert G. (2004), *Public management reform. A comparative analysis*, New York, Oxford University Press Inc.

Pollit C., e Dan S. (2011), “*The impacts of the new public management in Europe: a meta-analysis*”, paper submitted for the egpa permanent study group ii – performance in the public sector, 7-10 September 2011, Bucharest.

Power M. (2002), *La società dei controlli. Rituali di verifica*, Torino, Edizioni di Comunità.

Pozzoli S. (2007), “Il controllo dell'ente locale”, In Fondazione Aristeia, *Enti locali e sistema dei controlli*, (pp. 1-26), Milano, Giuffrè Editore.

PwC - Pricewaterhouse Cooper's, (2004), *Il sistema di controllo interno*, Milano: Il sole 24 ore.

Riccaboni A., (1993), “Costrizione e modernità nel concetto di controllo proposto da F. Besta”, in *Atti del Primo Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria*, Officine Grafiche Stianti, Firenze.

Reichard C. (2003), “Local public management reforms in Germany”, in *Public Administration*, 81 (2), pp. 345–363.

Reichard C. (2001), “New approaches to public management”, in K. Koenig, e H. Siedentopf (a cura di), *Public administration in Germany* (pp. 541-556), Baden-Baden: Nomos.

Sahlin-Andersson K. (2001), “National, International and Transnational Constructions of New Public Management”, In T. Christensen, e P. Laegreid, *New Public Management. The transformation of ideas and practice*, Ashgate, Aldershot.

Simons, R. (2004), *Sistemi di controllo e misure di performance*, Milano: EGEA.

Spira L. F., e Page M. (2003), "Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of Internal Auditor", in *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16 (4), 640–661.

Sterck et al. - Sterck, M.; Scheers, B.; Bouckaert, G., (2005), *The modernization of the public control pyramid : international trends*, Leuven: Steunpunt bestuurlijke organisatie Vlaanderen.

Sterck, M., e Bouckaert, G. (2006), International audit trends in the public sector, in *The internal auditor* , 63 (4), 49-54.

Stone, W. E. (1969), Antecedents of the Accounting Profession, in *The Accounting Review* , 44 (2), 284-291.

Tanzi, V. (2002), Corruption around the world: causes, consequences, scope and cures. In G. T. Abed, e S. Gupta, *Governance, Corruption and Economic Performance* (pp. 19-58). Washington D.C.: International Monetary Fund.

Tartaglia Polcini, P. (2000), *L'area del controllo nei modelli di corporate governance*, Padova, Cedam.

The IIA, Institute of Internal Auditors, *Position Paper Esprimere un giudizio da parte dell'internal auditing sul sistema di controllo interno*.

Transparency International – Deutschland, (2006), *Handreichung fuer ein kommunales Integritätssystem- Das 4_Saeulen- Modell*, Berlin: TI.

Troupin et al. - Troupin, S.; Put, V.; Weets, K.; Bouckaert, G. (2010), *Public audit systems: from trends to choices*, Working paper.

vonMaravic, P. (2005), Dezentrale Korruptionsrisiken als Folge der Transformation des öffentlichen Sektors?, in P. von Maravic, e C. Reichard (a cura di), *Ethik, Integrität und Korruption- Neue Herausforderungen im sich wandelnden öffentlichen Sektor?*, (pp. 25-74), Potsdam, Universitätsverlag Potsdam.

vonMaravic, P. (2007), *Verwaltungsmodernisierung und dezentrale Korruption. Lernen aus unbeabsichtigten Konsequenzen*, Haupt Verlag.

Wollmann, H. (2000), Local government modernization in Germany: between incrementalism and reform waves, in *Public Administration*, pp. 915–936 ,Vol. 78 No. 4.

Yin, R. (2009), *Case study research. Design and Methods-4th ed. - p. cm. (applied social research methods v.5)*, USA: SAGE Publications, Inc.

Zanda, G. (2002). Sistema di controllo interno e Internal Auditing – Problemi di struttura e di funzionamento, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 84-103, Gen/Feb.

SITOGRAFIA

- Transparency International 5-fragen-und-antworten-zur-korruption
<http://www.transparency.de/5-FRAGEN-UND-ANTWORTEN-ZUR-KOR.963.0.html>
- Kommunal Gemeinschaftsstelle (KGSt)
http://www.kgst.de/themen/finanzmanagement/projekte-finanzmanagement/internes-kontrollsystem.dot?host_id=1
- KGSt e Bertelsmann Stiftung (banca dati)
<http://doppikvergleich.de/rechtsvergleich-doppik/rechtsvergleich-doppik.html?selTopic=d32a3336-b74b-4265-8849-406232a35b99&layout=bst>