



BANCA D'ITALIA
EUROSISTEMA

Questioni di Economia e Finanza

(Occasional Papers)

I controlli interni della Pubblica amministrazione:
criticità e prospettive evolutive

di Anna Peta

Febbraio 2016

Numero

312



BANCA D'ITALIA
EUROSISTEMA

Questioni di Economia e Finanza

(Occasional papers)

I controlli interni della Pubblica amministrazione:
criticità e prospettive evolutive

di Anna Peta

Numero 312 – Febbraio 2016

La serie Questioni di economia e finanza ha la finalità di presentare studi e documentazione su aspetti rilevanti per i compiti istituzionali della Banca d'Italia e dell'Eurosistema. Le Questioni di economia e finanza si affiancano ai Temi di discussione volti a fornire contributi originali per la ricerca economica.

La serie comprende lavori realizzati all'interno della Banca, talvolta in collaborazione con l'Eurosistema o con altre Istituzioni. I lavori pubblicati riflettono esclusivamente le opinioni degli autori, senza impegnare la responsabilità delle Istituzioni di appartenenza.

La serie è disponibile online sul sito www.bancaditalia.it.

ISSN 1972-6627 (stampa)

ISSN 1972-6643 (online)

Stampa a cura della Divisione Editoria e stampa della Banca d'Italia

I CONTROLLI INTERNI DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: CRITICITÀ E PROSPETTIVE EVOLUTIVE

di Anna Peta*

Sommario

La necessità di incrementare il livello di efficienza dell'azione amministrativa ha spinto il legislatore italiano, a partire dagli anni novanta, ad estendere alla Pubblica amministrazione alcuni strumenti gestionali tipici delle realtà aziendali, in linea con le esperienze di altri paesi europei; tra questi strumenti un ruolo rilevante è stato assegnato ai controlli interni. Trascorsi oltre vent'anni dalla loro introduzione, il funzionamento dei controlli interni della Pubblica amministrazione presenta ancora molte ombre. Il lavoro, attraverso una valutazione comparata con altri modelli a livello europeo, mette in luce le principali carenze del quadro normativo di riferimento, quali l'assenza di una struttura chiaramente individuata di *internal audit*, nonché evidenza l'eccessiva focalizzazione delle attività di controllo su aspetti formalistici e di produzione documentale. Inoltre, la disamina dei risultati delle attività di valutazione della performance fa emergere la scarsa diffusione, all'interno della Pubblica amministrazione, di una cultura effettivamente orientata ai principi di "responsabilizzazione" e di "trasparenza" dei risultati gestionali, che mina alla base l'efficacia e l'utilità potenziale dei controlli interni.

Classificazione JEL: K23, H83, M42.

Parole chiave: programmazione, controlli interni, *accountability*, efficienza.

Indice

1. Introduzione	5
2. La nozione di "controlli interni" nella letteratura economica-aziendalistica	6
3. L'evoluzione del panorama dei controlli interni nella PA in Europa.....	8
4. Il <i>Public Internal Financial Control</i>	9
4.1 Il <i>Financial Management and Control system</i>	9
4.2 L'internal audit	10
4.3 L'unità centrale di armonizzazione	12
5. L'evoluzione dei controlli interni alla PA in Italia.....	13
6. I controlli gestionali previsti dal D.Lgs. 150 del 2009.....	18
6.1 Stato di implementazione.....	18
6.2 Analisi dell'efficacia.....	20
6.3 Alcune valutazioni sulle ragioni dell'insuccesso	24
7. Il controllo di conformità (regolarità amministrativa e contabile).....	29
8. Osservazioni conclusive.....	32
Bibliografia.....	34

* Servizio Struttura economica, Divisione Economia e diritto.

1. Introduzione*

L'attuale assetto dei controlli sull'attività amministrativa è caratterizzato da un elevato grado di complessità, in quanto costituito da fattispecie molto diverse tra loro. I ripetuti interventi del legislatore sul tema - a volte dettati da intenti riformatori del settore, a volte mossi da esigenze di carattere contingente - hanno incrementato numericamente le tipologie di controlli e le strutture e/o soggetti, interni ed esterni alla Pubblica amministrazione, coinvolti in tale attività.

In particolare, le iniziative legislative in materia si sono fatte più frequenti a partire dagli anni novanta¹, con il passaggio ad un'azione amministrativa orientata verso un'attività "per prestazioni e per servizi". Questa evoluzione ha determinato una conseguente trasformazione delle tecniche di controllo; si è assistito a una riduzione del perimetro di azione dei riscontri preventivi di legittimità su singoli atti, a fronte dell'introduzione dei controlli interni tesi a verificare la gestione complessiva di una Pubblica amministrazione sotto i profili, di derivazione aziendalistica, dell'efficacia, dell'economicità e dell'efficienza. A seguito della sua introduzione, il sistema di controllo interno alle pubbliche amministrazioni è stato oggetto di revisioni da parte del legislatore, per arrivare all'attuale quadro disciplinato dal D.Lgs. n. 150/2009, anche esso oggetto di interventi riformatori in itinere.

Scopo del presente studio è quello di ricostruire l'assetto dei controlli interni, limitando il perimetro di analisi al comparto ministeriale, al fine di valutarne il grado di efficacia e la capacità dello stesso di corrispondere agli obiettivi del legislatore di incrementare l'efficienza nella PA. Al riguardo, l'analisi è condotta su due piani: i) da un lato, il quadro normativo italiano viene posto a confronto con il modello sviluppato dalla Commissione come *benchmark* di riferimento per l'organizzazione dei controlli interni negli stati candidati all'adesione all'UE; ii) dall'altro, viene analizzato il grado di attuazione dato dai Ministeri alla normativa in tema di controlli interni, valutando i risultati prodotti dal concreto funzionamento di questi ultimi.

L'analisi mette in luce che i controlli interni della PA non hanno, ad oggi, raggiunto un assetto particolarmente soddisfacente. Sotto un profilo generale, lo studio evidenzia un basso livello di consapevolezza, da parte dei diretti destinatari, della rilevanza che i controlli interni possono assumere nella gestione amministrativa e nella valutazione del relativo grado di efficienza, efficacia, economicità e legittimità. Le attività di controllo hanno così vissuto una progressiva accentuazione degli aspetti formalistici, legati agli adempimenti documentali richiesti dalla normativa, perdendo incisività. Il mancato inserimento dei controlli interni

* Si ringraziano per i preziosi commenti Giuliana Palumbo e Paolo Sestito.

¹ Nell'arco di un ventennio, a partire dal D. Lgs. n. 29/1993 fino al recente D.L. n. 174/2012, si possono contare almeno ventuno provvedimenti legislativi nella materia dei controlli, sia a livello di amministrazioni dello Stato sia a livello di enti territoriali. A questi, poi, andrebbero aggiunti i provvedimenti adottati dalle singole regioni nell'esercizio della propria autonomia organizzativa.

nella *governance* complessiva delle amministrazioni pubbliche ha, in particolare, risentito dell'assenza d'una funzione specifica di *internal audit* e della mancata organizzazione dei controlli stessi sulla base di un approccio di tipo *risk based*.

Il lavoro è così strutturato: inizialmente vengono richiamate la nozione e la struttura dei controlli interni elaborate in ambito aziendalistico; il terzo e il quarto paragrafo ripercorrono l'evoluzione dei controlli interni alle pubbliche amministrazioni in ambito europeo, con un particolare *focus* sul modello *Public internal financial control* sviluppato dalla Commissione; il quinto paragrafo descrive l'iter di introduzione dei controlli interni della PA in Italia; il sesto paragrafo espone i risultati dell'analisi comparativa del quadro normativo italiano con il modello europeo prima richiamato, nonché quelli dello studio sul livello di attuazione e di efficacia, nei Ministeri, dei controlli interni previsti dalla riforma del 2009, fornendo altresì alcune valutazioni in merito alle ragioni alla base del funzionamento non soddisfacente degli stessi; il settimo paragrafo dedica specifica attenzione al controllo di regolarità amministrativo contabile.

2. La nozione di “controlli interni” nella letteratura economica-aziendalistica

Il concetto di “controlli interni” si sviluppa nelle realtà aziendali privatistiche; esso fa riferimento al complesso delle attività latamente di verifica, attribuite a organi appartenenti alla struttura organizzativa dell'impresa, in contrapposizione a quelle svolte da soggetti posizionati all'esterno della medesima.

Nel corso del tempo, e in particolare a partire dagli anni settanta, la nozione aziendalistica di controllo interno ha subito una profonda evoluzione, passando dalla concezione tradizionale di riscontro di regolarità – generalmente contabile – delle operazioni aziendali (semanticamente riferibile al termine arcaico francese “*contre-rolle*”), ad una funzione di “guida e direzione” della gestione aziendale (riconducibile al significato del verbo “*to control*” anglosassone) che è alla base delle moderne architetture dei sistemi di controllo interno.

La prima elaborazione completa in tema di nozione e struttura dei controlli interni risale tuttavia al 1992, con la pubblicazione del rapporto “*Internal Control: Integrated Framework*” da parte del *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*² (CoSO). Tale documento definisce il sistema di controllo interno come il processo formato da un insieme di meccanismi, procedure e strumenti, adottati dalla direzione, per assicurare una ragionevole garanzia nel conseguimento degli obiettivi, i quali possono essere suddivisi nelle seguenti categorie:

² Il Comitato venne costituito come gruppo di lavoro da parte della *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (nota come “Treadway Commission”) nata nel 1985 sotto il patrocinio delle cinque associazioni professionali statunitensi più importanti (l'American Institute of Certified Public Accountants, l'American Accounting Association, la Financial Executives International, l'Institute of Internal Auditors e l'Institute of Management Accountants), con l'obiettivo di approfondire l'analisi delle cause principali alla base di documenti finanziari errati.

- a) efficacia ed efficienza delle attività operative (*Operations*);
- b) attendibilità del *reporting* finanziario (*Reporting*);
- c) rispetto del quadro normativo e regolamentare di riferimento (*Compliance*).

Dalla definizione emergono le caratteristiche proprie del sistema di controlli interni che si qualifica come “**processo**”, ossia un insieme dinamico di attività organizzate e preordinate alla salvaguardia degli interessi di tutti gli *stakeholder*, “**di competenza del vertice aziendale**”, quindi non predeterminato, negli aspetti di dettaglio, da norme e regolamenti esterni, ed infine operante nella prospettiva della “**ragionevole garanzia**”, pertanto funzionale non all’eliminazione integrale di errori, sostanziali o procedurali, e frodi gestionali, ma diretto alla loro riconduzione all’interno di un livello di rischio accettabile per l’impresa, secondo un giudizio di tipo costi-benefici. Al riguardo, in questo bilanciamento, dal lato dei costi, occorre tenere in considerazione sia gli oneri di natura finanziaria legati alle risorse assorbite per l’implementazione e il funzionamento dei controlli, sia quelli indiretti consistenti negli aggravati operativi e nei ritardi causati dall’espletazione delle attività di verifica; dal lato dei benefici, invece, rileva la riduzione dei rischi di incorrere in errori e di mancare gli obiettivi prefissati. In sostanza, il sistema di controllo interno si può configurare come uno dei costi tipici del rapporto di agenzia (*agency costs*), in particolare come uno dei costi di controllo (*monitoring cost*) che il *principal* è tenuto a sostenere per verificare i comportamenti dell’*agent* (Jensen, Meckling, 1979).

Nel successivo Report “*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*” del 2004, il CoSO ha ulteriormente raffinato la nozione di sistema di controllo interno, proiettandola nella prospettiva più ampia della valutazione e gestione dei rischi aziendali; in questo nuovo quadro di riferimento il controllo interno diviene uno strumento per affrontare l’incertezza che caratterizza l’attività d’impresa, massimizzando la creazione di valore, dato un determinato livello di rischio ritenuto accettabile (*risk appetite*).

Il modello CoSO, sebbene nato e sviluppato con riferimento alle realtà aziendali privatistiche, ha ispirato anche l’evoluzione dei controlli interni nel settore pubblico, rappresentando il *benchmark* principale per le linee guida elaborate sul tema dagli *standard setter* internazionali: l’International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)³ e la European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA).

In particolare, il documento INTOSAI “*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*” del 2004, che sostituisce la versione precedente risalente al 1992, prevede l’estensione, anche alle pubbliche amministrazioni, del modello integrato di controlli interni sviluppato dal CoSO, ritenendolo adeguato e funzionale anche rispetto alle specificità dei soggetti appartenenti al settore pubblico (quali il perseguimento di obiettivi non esclusivamente economici, ma anche di carattere socio-politico; il maggiore grado di complessità legato alla valutazione della *performance* che richiede giudizi basati sia sul

³ L’INTOSAI ha la finalità di promuovere una rete istituzionalizzata di scambi di conoscenze e prassi tra le Autorità di controllo nazionali (in Italia la Corte dei conti), garantendo il miglioramento delle tecniche di audit del settore pubblico.

parametro classico della legalità sia su quelli di derivazione aziendalistica dell'efficienza, efficacia ed economicità gestionale; la particolare rilevanza che assumono i principi della trasparenza e della responsabilità in virtù della derivazione collettiva delle risorse gestite)⁴.

3. L'evoluzione del panorama dei controlli interni nella PA in Europa

L'evoluzione dei controlli interni nel settore pubblico è strettamente connessa con i processi di riforma che hanno interessato l'organizzazione e il funzionamento della Pubblica amministrazione in ambito europeo, a partire dagli anni novanta dello scorso secolo. Più precisamente, l'affermarsi, in tale periodo, dei principi del “*new public management*”⁵ ha elevato il grado di attenzione rivolto ai concetti di efficacia ed efficienza nella gestione della “*res publica*”, alla qualità dei servizi forniti agli utenti-cittadini e al livello di trasparenza.

In questo nuovo quadro di riferimento, un ruolo rilevante viene assegnato ai sistemi di controllo interno; questi ultimi, nell'intenzione dei legislatori nazionali, **devono divenire uno strumento a disposizione del *management* per valutare e migliorare la *performance* degli enti pubblici**. Inoltre, valorizzando i concetti di trasparenza dell'azione amministrativa e di responsabilizzazione dei gestori, i controlli interni alla PA vengono considerati funzionali, oltre che ad obiettivi di efficienza ed efficacia gestionale, anche ad una finalità più ampia di **prevenzione e repressione dei fenomeni di corruzione**.

Sebbene in un contesto molto disomogeneo⁶, legato ai differenti assetti istituzionali e dell'organizzazione amministrativa dei singoli paesi, l'evoluzione dei controlli interni alla PA in Europa, nel corso degli anni novanta, evidenzia un comune trend di fondo, consistente nel passaggio da modelli centralizzati, focalizzati sulla verifica preventiva di legittimità degli atti⁷ a sistemi fondati sul principio di responsabilizzazione dei *manager* pubblici attraverso l'assegnazione di obiettivi da raggiungere e risorse da gestire. In questa seconda prospettiva, il sistema di controllo interno viene interpretato come uno strumento a disposizione dei vertici amministrativi per verificare, sia in itinere sia ex post, l'andamento della loro gestione; ne deriva un modello decentrato, in cui viene riconosciuto un ruolo centrale ai *manager* pubblici anche nella stessa fase di organizzazione dei controlli, da attuarsi con il

⁴ Sulla stessa linea, l'ECIA, con il “*Position paper on internal auditing in Europe*” del 2005, nell'esortare l'Unione Europea a diffondere in tutti i settori, privati e pubblici, le funzioni di audit, richiama l'attenzione sulla necessità di adeguati sistemi di controllo interno, ispirati al modello integrato e *risk-oriented* del CoSO.

⁵ La locuzione *New Public Management* fu elaborata all'inizio degli anni novanta (Hood, 1995) per indicare il complesso delle politiche adottate per rendere il settore pubblico più efficiente, replicando tecniche gestionali di stampo aziendalistico.

⁶ In tal senso le conclusioni di uno dei primi studi sul tema (SIGMA, 1996).

⁷ Emblematico in tal senso è il caso della Francia, il cui sistema di controlli, dal 1811 fino alla riforma del 2001 (con la *La loi organique relative aux lois de finances* dell'1 agosto 2001), è stato contraddistinto dal controllo preventivo di legittimità sugli atti amministrativi aventi rilevanza finanziaria, esercitato da strutture dipendenti dal Ministero delle finanze (*Comptables*); i parametri del controllo erano rappresentati dalla legalità e dalla regolarità contabile, trascurando gli aspetti legati agli effetti degli atti in termini di *performance* complessiva dell'azione amministrativa.

supporto di una funzione di *internal audit* professionalmente competente e indipendente⁸. Tale secondo modello risulta, inoltre, più in linea con gli *standard* internazionali e con le *best practices* derivanti dal settore privato.

Questo trend evolutivo è stato altresì incoraggiato dalla Commissione europea, la quale, pur non avendo competenza diretta in materia di organizzazione dei controlli interni al settore pubblico negli Stati Membri⁹, a partire dalla fine degli anni novanta ha iniziato a svolgere una funzione di supporto in favore dei paesi candidati all'adesione, sviluppando per questi ultimi un modello di riferimento per i sistemi di gestione e controllo. Tale modello è noto come *Public Internal Financial Control (PIFC)*¹⁰ e si ispira ai principi del *White Paper* della Commissione europea del 2000¹¹, concernente le prospettive di riforma dei controlli interni alla Commissione stessa.

4. Il Public Internal Financial Control

Il sistema PIFC muove dal modello di controllo interno elaborato nei documenti CoSO e si rivolge all'intera area della finanza pubblica, mirando a garantire la trasparenza e l'efficienza del settore pubblico. Esso si compone di tre parti: il sistema di gestione e controllo (*Financial Management and Control systems, FMC*); il servizio di *internal audit* (IA); l'unità centrale di armonizzazione (*Central Harmonization Unit, CHU*).

4.1 Il Financial Management and Control system

L'FMC rappresenta il complesso degli strumenti di gestione e di controllo interno che, in linea con il modello CoSO, consentono di orientare l'azione amministrativa verso parametri di efficienza ed efficacia, garantendo il rispetto del quadro normativo di riferimento e la regolarità del *reporting* finanziario. Esso può assumere assetti diversi a livello nazionale, in relazione alle peculiarità amministrative e costituzionali di ciascuno Stato, ma deve contemplare alcuni elementi essenziali. Tra questi rileva la presenza di un **sistema contabile efficiente, idoneo a produrre informazioni sul costo delle funzioni e**

⁸ La Stato di riferimento del modello decentrato è la Svezia, laddove l'amministrazione pubblica è organizzata prevalentemente in agenzie autonome ciascuna delle quali contempla al suo interno un assetto dei controlli interni informato ai principi privatistici del CoSO.

⁹ Sebbene la Commissione Europea non abbia competenza diretta in materia di organizzazione dei controlli interni al settore pubblico negli Stati Membri, essa è responsabile per la definizione degli *standard* rispetto ai quali valutare l'adeguatezza delle forme di controllo implementate dagli Stati nazionali per la gestione dei fondi comunitari.

¹⁰ L'acronimo appare per la prima volta in un articolo pubblicato sul SIGMA *Public Management Forum* nel novembre 1999 (De Koning, 1999). Esso viene utilizzato dalla Commissione (Direzione generale del bilancio) nella fase di negoziazione per l'accesso di nuovi paesi, nel quadro del Financial Chapter 28.

¹¹ Su specifica richiesta del Consiglio europeo di Berlino del 1999, la Commissione, COM (2000), presentò il *White Paper "Reforming the Commission"*, con la precisa finalità di responsabilizzare i propri *manager*, fornendo loro adeguati strumenti di controllo. La decentralizzazione dei controlli in capo alle singole strutture veniva accompagnata, nel paper, dalla creazione di un nuovo Dipartimento con funzioni di *internal audit* con il compito di assistere le strutture nel: controllo dei rischi; monitoraggio della *compliance*; fornire una valutazione indipendente sull'assetto dei sistemi di gestione e controllo; effettuare raccomandazioni per il miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della gestione.

dei servizi erogati¹²; tali informazioni sono necessarie per supportare una gestione attiva delle risorse pubbliche che non si limiti a dare esecuzione agli stanziamenti di budget, ma operi una riallocazione delle stesse verso settori e funzioni che necessitano di miglioramento e sviluppo, dando attuazione al principio del *value for money*.

Un ulteriore fattore centrale dell'FMC è l'affermazione del concetto di **responsabilità dirigenziale** (*managerial accountability*), in base al quale il *manager* pubblico, dotato di autonomia decisionale, deve essere chiamato a **rispondere delle decisioni finanziarie prese, in relazione alle risorse utilizzate e ai risultati ottenuti**. Il grado di responsabilità manageriale può differire a livello di singolo stato, essendo lo stesso necessariamente proporzionale al livello di indipendenza e di discrezionalità assicurato ai *manager* nella gestione delle risorse loro assegnate. Così, ad esempio, in alcune realtà (come Germania, Grecia e Lussemburgo) la responsabilità si limita all'utilizzo legittimo ed efficiente delle risorse pubbliche gestite; in altre (Danimarca, Francia, UK), i vertici amministrativi sono tenuti a garantire il raggiungimento degli obiettivi pianificati annualmente, avendo ampia discrezionalità nell'organizzazione e gestione delle risorse a loro disposizione (Commissione europea, 2014).

Infine, l'altro tassello dell'FMC è costituito **dall'analisi e gestione dei rischi**. In linea con il modello CoSO del 2004, anche il PIFC attribuisce un ruolo centrale all'attività di *risk management*, intesa come il processo complessivo di identificazione, valutazione, gestione e monitoraggio dei rischi, finalizzato all'implementazione delle misure necessarie per mantenere l'esposizione al rischio ad un livello ritenuto accettabile¹³. L'analisi deve coprire sia la prospettiva di lungo termine, ossia i rischi di mancato o parziale conseguimento degli obiettivi strategici, sia quella di breve periodo, più incentrata sui rischi di natura finanziaria. Le metodologie di identificazione delle aree di rischio e delle conseguenti misure di mitigazione devono essere condivise con gli altri attori del PIFC, ossia la funzione di *internal audit* e l'unità centrale di armonizzazione.

4.2 L'internal audit

L'internal audit è una funzione di supporto che assiste l'amministrazione, con un approccio professionale, nella valutazione e perfezionamento dei processi di controllo

¹² Un sistema contabile efficiente deve quindi essere in grado di produrre più set informativi: quello generale funzionale alla programmazione e alla rendicontazione finanziaria annuale; quello di tipo analitico, strumentale alla definizione dei costi delle funzioni amministrative. Con riferimento a tale ultimo profilo, come di seguito meglio precisato, il quadro di contabilità pubblica italiano è stato innovato dal D.Lgs. n. 279/1997 che ha introdotto la contabilità analitica e il budget economico, elementi imprescindibili per il corretto funzionamento dei controlli interni di tipo gestionale.

¹³ Per molti dei paesi con sistemi di controllo interno decentralizzato l'attività di *risk management* costituisce un requisito essenziale nella gestione delle pubbliche amministrazioni; in Svezia, ad esempio, molte agenzie pubbliche sono tenute ad effettuare un'analisi preventiva tesa ad individuare i fattori di rischio che possano causare il mancato conseguimento degli obiettivi loro assegnati dal Governo, anche al fine di adottare le necessarie misure correttive.

interno, di gestione del rischio e di *corporate governance*¹⁴. L'IA assume quindi la veste di attività sostanzialmente consulenziale, tesa ad **individuare eventuali disfunzioni o criticità** nei processi di amministrazione attiva (rientrano in questa categoria il *compliance audit*¹⁵ e il *performance audit*¹⁶) e in quelli di controllo (*system-based audit*¹⁷), favorendo così azioni autocorrettive. Essa riveste un ruolo importante nel settore pubblico, promuovendo la credibilità e la legalità dell'azione amministrativa.

Requisito essenziale dell'*internal audit* è la **condizione di indipendenza funzionale e operativa**¹⁸, consistente nell'estraneità dei revisori ad ogni funzione sia di amministrazione attiva sia di controllo; in altre parole l'*internal audit* non deve prendere parte alle attività che saranno poi oggetto della sua verifica, evitando così situazioni di conflitto di interesse, a garanzia dell'imparzialità del proprio giudizio. A tutela dell'indipendenza, la legge dovrebbe fissare regole precise sulle modalità di nomina e revoca degli *auditor*, formalizzare il mandato conferito in termini di doveri e poteri, nonché garantire ampia discrezionalità agli stessi nella definizione dei piani di verifica e delle modalità di *reporting*. Pur essendo funzionalmente indipendente, l'*internal audit* **mantiene comunque la natura di attività interna all'amministrazione, quindi subordinata al vertice** di quest'ultima nei confronti del quale è tenuta a riferire; in questo senso l'IA si differenzia dall'*external audit* che, invece, si caratterizza per l'indipendenza integrale rispetto all'amministrazione ed ha, come diretto destinatario dei propri referti, il Parlamento e la collettività, garantendo così il controllo democratico dell'attività amministrativa. Tra i due organi di controllo, interno ed esterno, deve comunque sussistere una stretta collaborazione, essendo il primo il punto di riferimento e di partenza per le attività di verifica di competenza del secondo.

Ulteriore elemento indispensabile per il corretto funzionamento dell'attività di *internal audit* è la disponibilità di un organico dotato delle competenze professionali

¹⁴ La maggior parte dei 28 paesi membri dell'UE dispone della funzione di *internal audit*; tre paesi (Italia, Lussemburgo e Grecia) non hanno disposizioni normative specifiche sul tema.

¹⁵ Nel *compliance audit* la valutazione di conformità degli atti e delle operazioni alle norme, ai regolamenti e alle *good practices* non ha finalità sanzionatorie, ma è tesa ad evidenziare eventuali carenze del sistema, valutando la natura ricorrente o sporadica degli errori riscontrati.

¹⁶ L'oggetto del *performance audit* è quello di valutare la coerenza tra obiettivi prefissati e risultati raggiunti dall'amministrazione, anche in relazione alle risorse finanziarie a disposizione.

¹⁷ Gli *audit system-based* hanno ad oggetto i processi di controllo interno, al fine di verificare se gli stessi sono adeguati per la realizzazione degli obiettivi e la riduzione dei rischi.

¹⁸ Al riguardo, gli standard internazionali dell'*Institute of Internal Auditors* (IIA) specificano la condizione necessaria di indipendenza personale e obiettività e quella di indipendenza organizzativa dell'IA. La prima attiene "alla libertà da condizionamenti che minaccino la capacità dell'attività di internal audit di adempiere senza pregiudizio alle proprie responsabilità. Per raggiungere il livello di indipendenza necessario per esercitare in modo efficace le responsabilità dell'attività di internal audit, il responsabile internal auditing ha diretto e libero accesso al senior management e al board" (Standard 1100). In aggiunta, "gli internal auditor devono avere un atteggiamento imparziale e senza pregiudizi; devono inoltre evitare qualsiasi conflitto di interesse" (Standard 1120). L'indipendenza organizzativa, invece, riguarda la necessità che il responsabile *internal auditing* riferisca ad un livello dell'organizzazione che consenta all'attività di *internal audit* il pieno adempimento delle proprie responsabilità (Standard 1110).

necessarie per lo svolgimento dei propri compiti¹⁹. A tal fine, gli standard internazionali ritengono indispensabile un costante aggiornamento professionale del personale, esortando quest'ultimo a rendere palese la propria competenza anche attraverso l'acquisizione delle apposite certificazioni professionali.

Sotto il profilo organizzativo, la funzione di *internal audit* può assumere una forma generale (un'unica struttura per tutte le amministrazioni), settoriale (un'unità per ogni struttura ministeriale) ovvero essere esternalizzata.

4.3 L'unità centrale di armonizzazione

Da ultimo, l'unità centrale di armonizzazione funge da **elemento di raccordo tra le altre componenti del PIFC**; essa è una struttura **governativa centrale con il compito di sviluppare e promuovere le metodologie di controllo interno sulla base degli standard e delle prassi internazionali**²⁰. Deve quindi svolgere un ruolo di coordinamento nell'implementazione e sviluppo dei principi di responsabilità dirigenziale e di *audit* all'interno delle singole amministrazioni. In particolare, nella fase di sviluppo del PIFC, l'unità centrale di armonizzazione è chiamata a svolgere la funzione di motore propulsore del sistema di controllo interno, redigendo il documento programmatico contenente le linee guida del sistema di controllo e le relative direttive applicative; nella successiva fase di operatività, all'unità spetta il compito di monitoraggio e aggiornamento del sistema, attraverso un costante confronto con tutti i soggetti in esso coinvolti.

L'assetto complessivo del sistema di controllo interno potrebbe inoltre prevedere l'istituzione di uno specifico **Comitato per il controllo interno (*audit committee*)**; mutuando l'esperienza del settore privato²¹, detto comitato – sebbene non considerato un elemento essenziale del PIFC – svolge la funzione di catalizzare l'attenzione del vertice amministrativo sulle tematiche inerenti il controllo interno e la gestione del rischio. Nelle realtà in cui tale comitato è presente²², esso fornisce una **valutazione, indipendente e**

¹⁹ Lo standard IIA 1200 richiede che la funzione di IA sia in grado di colmare eventuali lacune professionali nello svolgimento dell'incarico attraverso il ricorso a forme di assistenza e consulenza specialistica.

²⁰ Al 2014, la maggioranza dei paesi membri dell'UE ha sviluppato, in varie forme, modalità di coordinamento delle attività di controllo e di *internal audit*; in alcuni casi il coordinamento è garantito in via informale attraverso raccomandazioni tese a promuovere occasioni di raccordo tra le strutture di controllo, in altri casi, invece, sono state create apposite strutture di armonizzazione come richiesto dal PIFC. Generalmente tali strutture sono inserite all'interno del Ministero dell'Economia e delle finanze.

²¹ Al riguardo, l'art. 7.P.3 del Codice di autodisciplina di Borsa Italiana prevede, per le società quotate aderenti, la costituzione all'interno del Consiglio di amministrazione di un comitato controllo e rischi con il compito di supportare, con un'adeguata attività istruttoria, le valutazioni e le decisioni del Consiglio di amministrazione relative al sistema di controllo interno e di gestione dei rischi, nonché quelle relative all'approvazione delle relazioni finanziarie periodiche. Tale comitato deve essere composto da amministratori indipendenti o, in alternativa, da amministratori non esecutivi, in maggioranza indipendenti. In sostanza il comitato di controllo e rischi funge da ponte di raccordo tra il sistema di controllo interno e il vertice aziendale.

²² Al riguardo, la presenza di *audit committee* è particolarmente diffusa nei paesi di tradizione anglosassone; in particolare, in Inghilterra il principio 5.1 del “*Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011*” prevede l'istituzione dell'*Audit and risk assurance Committee* con il compito di supportare il vertice amministrativo nella valutazione della completezza e affidabilità degli assetti

professionale, della qualità del sistema di gestione dei rischi e di controllo interno, con particolare attenzione al livello di indipendenza dell'*internal audit*; rientra altresì nella responsabilità del comitato verificare che le raccomandazioni del revisore esterno siano adeguatamente prese in considerazione e attuate dal vertice amministrativo. La funzione del comitato di controllo va mantenuta distinta da quella dell'unità centrale di armonizzazione; quest'ultima costituisce una parte integrante del sistema di controllo interno ed è chiamata, come già precisato, a promuovere lo sviluppo dello stesso, attraverso una costante attività di monitoraggio. Diversamente, **l'*audit committee* si posiziona all'esterno del sistema di controllo** e supporta il vertice amministrativo, da un lato, nel valutare in modo indipendente il sistema nel suo complesso; dall'altro, nel veicolare e sottolineare le informazioni prodotte dagli attori del controllo interno (Hepworth, De Koning, 2012).

5. L'evoluzione dei controlli interni alla PA in Italia

Lo sviluppo dei controlli interni alla PA in Italia riflette, nelle linee di fondo, il percorso evolutivo registrato nel resto d'Europa. Più precisamente, anche i controlli amministrativi italiani risentono, nel corso degli anni novanta, della diffusione delle teorie del *new public management* che determinano una rivisitazione in chiave "aziendalistica" della PA. Ciò avviene, in parte, assoggettando intere aree dell'agire amministrativo alla gestione diretta privatistica attraverso i processi di privatizzazione e di esternalizzazione; in parte, trapiantando canoni e criteri propri della scienza aziendalistica nel mondo della PA. Segni di tale ultima tendenza sono ravvisabili in varie disposizioni normative dell'epoca: l'art. 1 della Legge n. 241/1990 che informa l'azione amministrativa, oltre al principio della legalità, anche ai criteri dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità; gli articoli 3 e 14 del D.Lgs. n. 29/1993 che introducono il principio di separazione tra vertice politico e amministrativo²³, spettando al primo la fissazione degli obiettivi programmatici e al secondo l'esercizio delle funzioni gestionali; l'art. 2 del D.Lgs. n. 29/1993 che prevede la contrattualizzazione del rapporto di lavoro dei dipendenti pubblici; il D.Lgs. n. 279/1997 che, nell'innovare la struttura dei bilanci pubblici, introduce strumenti gestionali tipici delle realtà aziendalistiche, come la contabilità analitica e il budget economico.

di *governance*, della gestione del rischio, dell'ambiente di controllo, nonché dell'integrità dell'informativa finanziaria.

²³ Introdotta dapprima nell'ambito degli enti locali (art. 51 dell'abrogata Legge n. 142/1990), il principio di separazione viene generalizzato nel 1993 per tutte le amministrazioni, determinando il superamento di una visione gerarchica del rapporto tra potere politico e attività amministrativa; la distinzione di funzioni è oggi recepita dall'art. 4 del D. Lgs. n. 165/2001 secondo il quale gli organi di governo esercitano le funzioni di indirizzo politico-amministrativo, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare ed adottando gli altri atti rientranti nello svolgimento di tali funzioni, e verificano la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti. Diversamente, ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati.

Tali evoluzioni influenzano anche l'assetto dei controlli che, fino all'inizio degli anni novanta, erano incentrati sulle verifiche preventive di legittimità, effettuate da soggetti esterni all'amministrazione²⁴, aventi ad oggetto singoli atti e incidenti sull'efficacia degli stessi. Tali controlli si fermavano a garantire la regolarità formale dell'azione amministrativa, ma non consentivano alcuna valutazione sul conseguimento degli obiettivi di *policy*, né sulle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche²⁵; variabili gestionali, queste ultime, alla base degli interventi legislativi precedentemente richiamati, nonché fondamentali per dare attuazione al principio di "buon andamento" della Pubblica amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione.

In questo quadro, **il D.Lgs. n. 29/1993, art. 20**, ha istituito i Servizi di controllo interno (Secin o nuclei di valutazione) con il compito di effettuare i controlli nelle pubbliche amministrazioni, verificando, mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa²⁶. In parallelo, la legge n. 20 del 1994 ha ridotto il perimetro degli atti sottoposti al controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti, affidando alla stessa il controllo successivo sulla gestione delle amministrazioni pubbliche, con particolare riferimento al funzionamento dei controlli interni.

²⁴ Si fa riferimento al ruolo della Corte dei conti nei confronti dello Stato e ai Comitati regionali di controllo (Co.Re.Co.) per gli enti locali.

²⁵ Cfr. Cassese (1995), D'Auria (2003), Torchia (2009).

²⁶ I Secin operavano in posizione di autonomia e rispondevano esclusivamente agli organi di direzione politica. Con successivi interventi normativi i compiti dei servizi in commento sono stati integrati rendendone complesso il funzionamento (cfr. Corte dei conti, delibera, n. 30/2001); in particolare si segnalano:

- l'art. 3-ter della Legge n. 273/1995, che ha attribuito il compito della rilevazione annuale del numero dei procedimenti non conclusi entro i termini procedurali;
- l'art. 44, comma 1, della Legge n. 724/1994, ha conferito attribuzioni in materia di verifica dei prezzi dei contratti pubblici, sulla base dei dati elaborati dall'ISTAT e, ove necessario, dalle Camere di commercio;
- gli articoli 7 e 14 del D.P.R. n. 573/1994, in tema di aggiudicazione di pubbliche forniture di valore inferiore alla soglia comunitaria, che hanno attribuito ai Secin delle amministrazioni appaltanti compiti importanti ed in particolare: l'articolo 7 fa riferimento all'obbligo cui sono tenute le stesse amministrazioni di presentare ai rispettivi Secin, relazioni semestrali al fine di illustrare le motivazioni che hanno supportato il ricorso a procedure non concorsuali; l'articolo 14 disponeva che i suddetti Servizi compissero rilevazioni annuali circa il numero complessivo dei procedimenti di aggiudicazione di forniture che non si siano conclusi entro i termini prescritti;
- l'art. 6, comma 3 del D.P.R. n. 338/1994, aveva attribuito ai Servizi la funzione di esprimere un giudizio valutativo in ordine ai risultati dell'attività svolta per incarico del Ministro da soggetti esterni all'amministrazione;
- l'art. 52, comma 5, del D.Lgs. n. 29 del 1993, così come sostituito dall'art. 5 del D.Lgs. n. 396/1997, attribuiva ai Servizi di controllo interno competenze sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio;
- l'art. 8 del D.P.R. n. 367/1994 attribuiva agli organi di controllo interno il compito di verificare l'attuazione dei programmi comuni a più amministrazioni e dei risultati della gestione;
- l'art. 20, comma 6, della Legge n. 59/1997, disciplinava, fra le competenze del controllo interno, anche la valutazione degli effetti prodotti dalle norme contenute nei regolamenti per la semplificazione ed accelerazione dei procedimenti amministrativi ed eventuale formulazione di osservazioni, proposte e suggerimenti per la modifica delle norme ed il miglioramento dell'azione amministrativa.

La successiva evoluzione dei controlli interni alla PA, avviati nel 1993, è contraddistinta da due fasi centrali. La prima fase è rappresentata dal **D.Lgs. n. 286/1999** che, in attuazione della delega di cui agli articoli 11 e 17 della Legge n. 59/1997, ha ridisegnato la fisionomia del controllo interno, scomponendolo in **quattro attività**²⁷: la prima tesa garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (**controllo di regolarità amministrativa e contabile**); la seconda finalizzata a verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (**controllo di gestione**); la terza volta a valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (**valutazione della dirigenza**); la quarta tesa a verificare 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 predefiniti (**valutazione e controllo strategico**).

Sotto il profilo organizzativo, il controllo di regolarità amministrativa e contabile, nelle amministrazioni centrali dello Stato²⁸, viene effettuato dagli specifici uffici della Ragioneria generale; il controllo di gestione è affidato a strutture e soggetti interni alle singole unità organizzative interessate; la valutazione dei dirigenti avviene “a cascata” secondo la struttura gerarchica dei livelli dirigenziali; il controllo strategico viene infine affidato ai Secin. Ai fini del coordinamento in tema di valutazione e controllo strategico nelle amministrazioni dello Stato, viene istituito un apposito Comitato tecnico scientifico²⁹.

Complessivamente, la riforma del 1999 delinea un assetto dei controlli frammentato; infatti, sebbene l'art. 1 disponga che le singole attività vengano esercitate in modo integrato, i controlli interni non sono inseriti in un processo unitario che supporti l'azione amministrativa, garantendone la legalità e il buon andamento. Inoltre, l'assetto del 1999 si caratterizza per un forte accento sui profili di **responsabilizzazione interna dei manager pubblici nei confronti del vertice politico**; infatti, a fronte dell'autonomia riconosciuta a questi ultimi nell'adozione delle scelte gestionali che diano attuazione agli obiettivi di *policy*, le forme di controllo gestionale e strategico mirano a consentire ai vertici politici una verifica dell'operato dei dirigenti, anche ai fini della loro valutazione individuale. Risultano invece **carenti le forme di accountability esterna**, ossia quelle

²⁷ A queste forme di controllo dell'attività amministrativa si aggiunge una quinta dimensione di valutazione che attiene alla qualità dei servizi pubblici nazionali e locali, attraverso la definizione di standard e criteri di misurazione, l'adozione di carte dei servizi e di condizioni di tutela degli utenti.

²⁸ Le disposizioni del D.Lgs. n. 286/1999 trovano diretta applicazione nei confronti delle amministrazioni centrali (ministeri, agenzie ed enti pubblici nazionali); più precisamente, il sistema è definito obbligatorio per i ministeri, applicabile dalle regioni nell'ambito della propria autonomia organizzativa e legislativa e derogabile da parte di altre amministrazioni pubbliche in ragione del loro regime speciale. Gli enti locali e le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura possono adeguare le normative regolamentari alle disposizioni del presente decreto, secondo quanto indicato poi nel D.Lgs. n. 267/2000 (Testo Unico Enti Locali).

²⁹ Il comitato venne successivamente riorganizzato con il D.P.R. n. 315/2006 e definitivamente soppresso con l'art. 19 del D.L. 90/2014; le relative funzioni sono ora attribuite all'Ufficio per il programma di Governo della Presidenza del Consiglio dei ministri.

attinenti ai rapporti tra amministrazione e cittadini; a testimonianza di ciò, l'art. 6 del D.Lgs. n. 286/1999 dispone che gli uffici preposti all'attività di valutazione e controllo strategico riferiscano, in via riservata, agli organi di indirizzo politico sulle risultanze delle analisi effettuate³⁰.

Alla luce delle criticità sopra delineate, il **D.Lgs. n. 150/2009**, adottato in attuazione della Legge delega n. 15/2009 finalizzata all'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e all'efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni, ha operato una parziale svolta nell'assetto dei controlli interni. Il *leitmotiv* è stato quello della **repressione della corruzione e di promozione dell'*accountability* esterna della PA**, incentivando la trasparenza dell'agire amministrativo nei confronti dell'intera collettività³¹; entrambi questi aspetti sono stati poi oggetto di specifiche disposizioni normative di portata più ampia (Legge n. 190/2012 e D.Lgs. n. 33/2013).

In merito all'architettura dei controlli interni, il D.Lgs. n. 150/2009, da un lato, lascia sostanzialmente invariate le quattro tipologie di attività previste dal precedente decreto del 1999; dall'altro, opera una distinzione tipologica tra **controllo di conformità** (nel quale rientra il controllo di regolarità amministrativa e contabile) e **controlli gestionali** (controllo strategico, di gestione e valutazione della dirigenza), facendo confluire questi ultimi all'interno di un processo unitario definito "**ciclo di gestione della performance**"³²; nel nuovo assetto il concetto di *performance* viene ad assumere una duplice dimensione: quella organizzativa e quella individuale. La prima attiene all'andamento della gestione dell'ente sotto molteplici angolature: la soddisfazione dei bisogni a livello di utente finale; la realizzazione dei programmi e dei piani; l'efficiente impiego delle risorse pubbliche; la qualità e la quantità dei servizi prestati; la promozione delle pari opportunità. La seconda, invece, attiene alla capacità dei singoli dirigenti di raggiungere gli obiettivi individuali loro assegnati, contribuendo così alla performance generale della struttura.

³⁰ Ulteriori fattori di criticità nell'assetto dei controlli interni del 1999 sono stati individuati nell'eccessiva variabilità nel tempo delle direttive generali del Presidente del Consiglio cui il Comitato tecnico scientifico doveva conformarsi nell'elaborazione delle proprie linee guida ai Secin (Colombini, 2012); nella mancanza di un rigoroso controllo di tipo politico-democratico da parte dei destinatari delle risultanze dei controlli interni (Colombini, 2012); nell'introduzione, con interventi legislativi sporadici, di nuove competenze in capo ai Secin, con conseguente sovrapposizione di compiti e responsabilità (Corte dei conti, delibera, n. 30/2001).

³¹ Si pensi al riguardo all'istituto dell'accessibilità totale poi ripreso ed esteso dal D.Lgs. n. 33/2013.

³² Ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 150/2009 il ciclo di gestione della performance si articola nelle seguenti sei fasi:

- definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;
- collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse;
- monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;
- misurazione e valutazione della performance, organizzativa e individuale;
- utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito;
- rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai competenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.

Sotto il profilo degli attori coinvolti nel nuovo sistema, il D.Lgs. n. 150/2009 prevede l'istituzione di **Organismi indipendenti di valutazione** della performance organizzativa ed individuale, in ogni amministrazione, anche attraverso forme associative (art. 14), in sostituzione dei precedenti Secin. Tali organismi svolgono un compito generale di monitoraggio complessivo della valutazione, della trasparenza e integrità dei controlli interni, redigendo un'apposita relazione annuale al riguardo; oltre a tale ruolo generale, gli Organismi di valutazione svolgono specifiche funzioni nell'ambito dei controlli interni, tra le quali rilevano: l'esercizio dell'attività di controllo strategico, la validazione della Relazione sulla performance, il compito di proporre all'organo di indirizzo politico-amministrativo la valutazione dei dirigenti di vertice e l'attribuzione ad essi dei premi di risultato³³, la realizzazione di indagini sul personale dipendente volte a rilevare il livello di benessere organizzativo e il grado di condivisione del sistema di valutazione nonché la rilevazione della valutazione del proprio superiore gerarchico da parte del personale.

Il quadro è infine completato dall'istituzione di un organismo centralizzato - la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (**Civit**) - che opera in posizione di indipendenza, in collaborazione con la Presidenza del Consiglio dei ministri e con il Ministero dell'Economia e delle finanze con funzioni di indirizzo, coordinamento e sovrintendenza nella valutazione dell'attività amministrativa e delle singole prestazioni rese dai dirigenti e dai funzionari nei propri apparati (art. 13). La Commissione è successivamente confluita nell'Autorità nazionale anticorruzione, ma la maggior parte dei poteri e dei compiti in tema di performance ad essa attribuiti sono stati trasferiti, per effetto dell'art. 19 del D.L. n. 90/2014, al Dipartimento della Funzione pubblica.

In merito all'assetto dei controlli interni, occorre richiamare la circostanza che lo stesso potrà subire, sebbene in via indiretta, interventi di modifica nell'ambito delle più ampie **deleghe affidate al Governo**³⁴ di riordinare le funzioni in materia di misurazione e valutazione della *performance* nell'ottica: di semplificare gli adempimenti a carico delle pubbliche amministrazioni, di integrare il ciclo della performance con quello della programmazione finanziaria, di potenziare il raccordo con il sistema dei controlli interni, di valutare in modo indipendente i sistemi e i risultati, con conseguente revisione della

³³ Secondo l'art. 19 del D.Lgs. n. 150/2009, in ogni amministrazione l'Organismo indipendente, nel proporre la valutazione del personale dirigenziale e non, compila apposite graduatorie suddividendo i livelli di *performance* in tre fasce: quella alta (in cui viene collocato il 25% del personale e a cui è associato il 50% delle risorse destinate al trattamento accessorio collegato alla *performance* individuale), quella media (in cui è collocato il 50% del personale e a cui è attribuito il restante 50% delle risorse destinate alla premialità) e quella bassa (dove è posizionato il restante 25% del personale, senza alcuna attribuzione di trattamento accessorio legato alla *performance* individuale).

³⁴ Al riguardo, l'art. 19, comma 10, del D.L. n. 90/2014 affida al Governo il compito di occuparsi della materia attraverso un regolamento delegato, ai sensi dell'art. 17 della Legge n. 400/1988, da emanarsi entro 180 giorni dall'entrata in vigore del D.L. n. 90 stesso. Detto regolamento è stato approvato in bozza preliminare nella seduta del Consiglio dei Ministri del 25 settembre 2015. A ciò si è aggiunta, sempre in tema di misurazione della *performance*, la delega prevista dall'art. 17, lettera r), della Legge n. 124/2015, nell'ambito di una complessiva riorganizzazione delle pubbliche amministrazioni.

disciplina degli Organismi indipendenti di valutazione, di sviluppare sistemi distinti per la misurazione della *performance* organizzativa e di quella individuale, di potenziare i processi di valutazione indipendente del livello di efficienza e qualità dei servizi e delle attività delle amministrazioni pubbliche e degli impatti da queste prodotti, anche mediante il ricorso a standard di riferimento e confronti.

6. I controlli gestionali previsti dal D.Lgs. 150 del 2009

6.1 Stato di implementazione

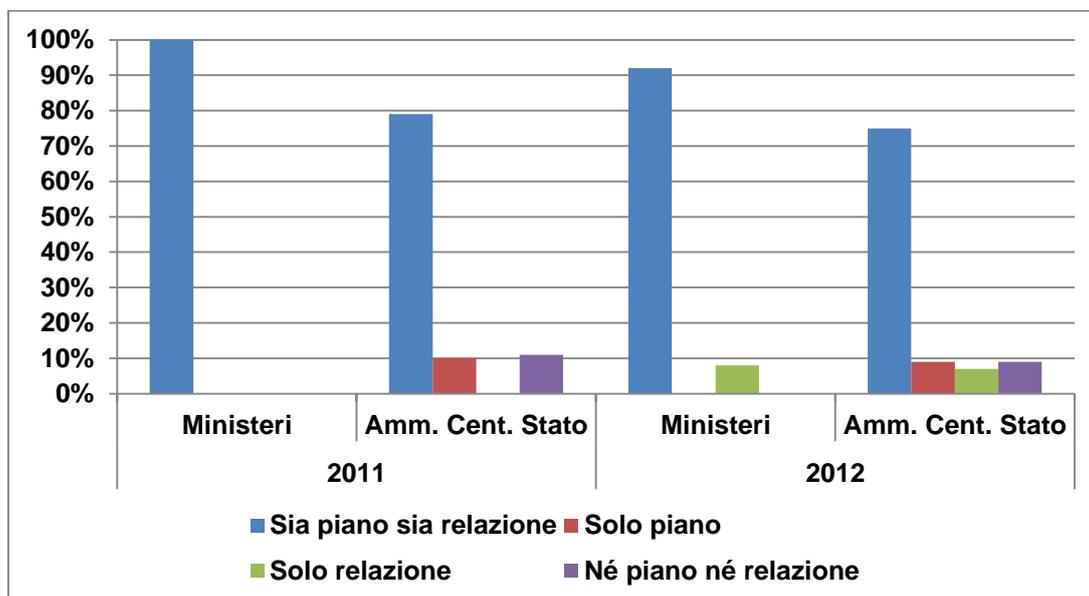
In questa sezione si analizza il livello di attuazione che le amministrazioni ministeriali hanno riservato agli adempimenti contemplati nel ciclo di gestione della *performance*; si fa in particolare riferimento al piano della *performance* e alla relazione sulla *performance*³⁵. Il primo documento, da redigersi entro il 31 gennaio, ha natura programmatica e orizzonte temporale triennale; esso individua, in coerenza con la programmazione finanziaria e di bilancio, gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi, a livello di organizzazione e individuale, definendo altresì gli indicatori per la misurazione e valutazione del grado di raggiungimento degli stessi. La mancata adozione del piano è sanzionata dalla legge con il divieto, per l'amministrazione, di erogare la retribuzione di risultato ai dirigenti che risultano aver concorso all'omissione e di assumere personale o conferire incarichi di consulenza o di collaborazione.

Il secondo documento, invece, deve essere redatto entro il 30 giugno di ogni anno; esso riporta, in via consuntiva, i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati ed alle risorse assegnate, con rilevazione degli eventuali scostamenti. La relazione deve essere validata da parte dell'Organismo indipendente di valutazione.

Dall'analisi dei dati contenuti nelle relazioni sulla performance delle amministrazioni centrali elaborate dalla Civit (2011) e dall'Anac (2012) emerge un **elevato grado di attuazione degli obblighi di redazione dei documenti alla base del ciclo della performance**, in generale, da parte del complesso delle amministrazioni dello Stato e, in particolare, da parte dei Ministeri. Infatti, a fronte di una percentuale del livello di aderenza delle prime del 79% nel 2011 e del 75% nel 2012, il comparto dei Ministeri ha registrato una *compliance* integrale nel 2011 (100%) e molto elevata nel 2012 (92%) (Fig. 1).

³⁵ Entrambi i documenti trovano fondamento nel sistema di misurazione e valutazione della *performance* (art. 7) che individua le modalità e le competenze del processo di misurazione della *performance*, anche in raccordo con i sistemi di controllo esistenti e con i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio.

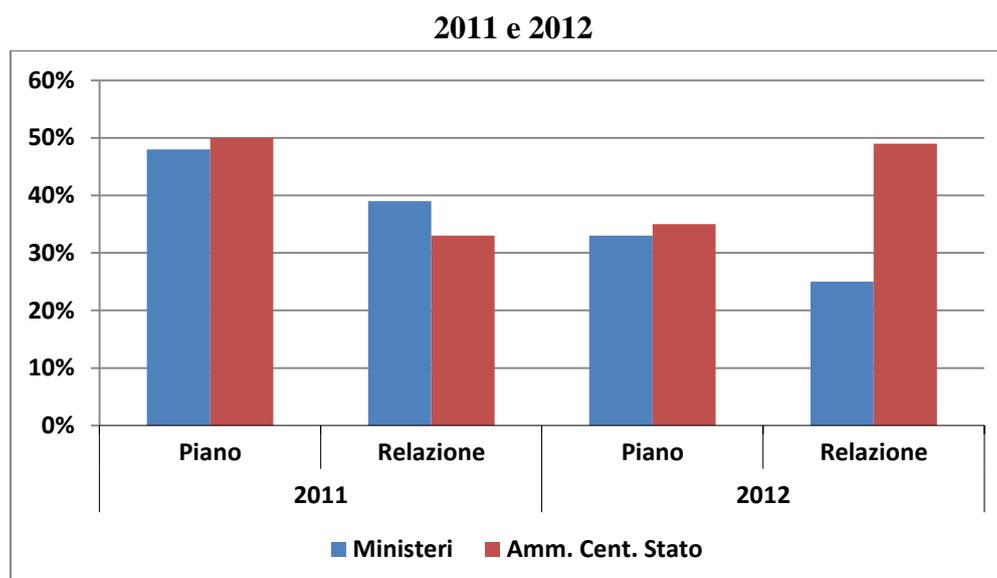
**Fig. 1 - Attuazione degli obblighi di redazione del piano e della relazione
2011 e 2012**



Fonte: Elaborazione dati delle relazioni annuali sulla performance delle amministrazioni centrali 2011 e 2012

Il livello di *compliance*, sia complessivo sia del solo settore Ministeri, **si riduce se si prendono in considerazione le scadenze temporali previste**. Infatti, meno della metà dei Ministeri ha approvato i documenti nei termini: 33% con riferimento al piano della performance 2012 (48% nel 2011) e 25% per quanto concerne la relazione 2012 (39% nel 2011) (Fig. 2).

**Fig. 2 - Rispetto delle scadenze di approvazione dei documenti della performance
2011 e 2012**



Fonte: Elaborazione dati delle relazioni annuali sulla performance delle amministrazioni centrali 2011 e 2012.

6.2 Analisi dell'efficacia

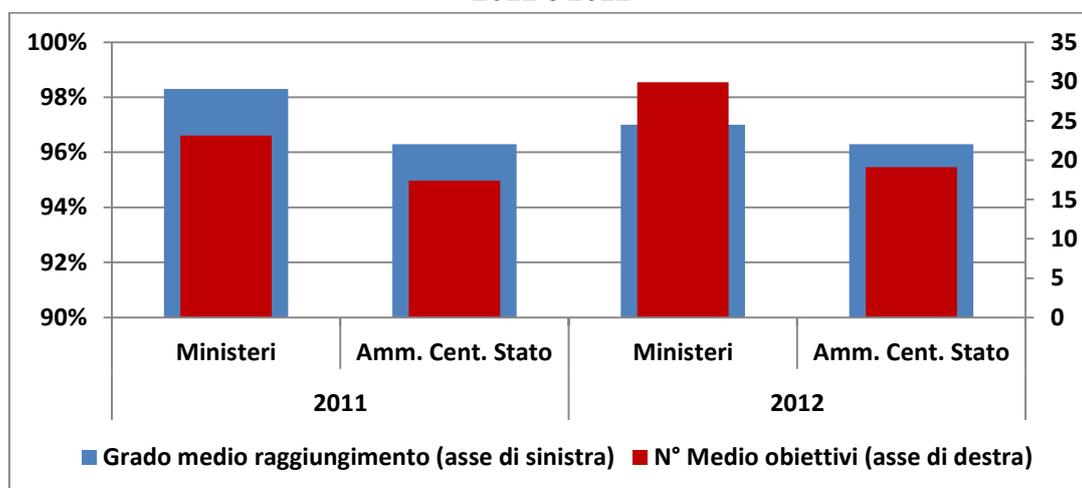
I controlli gestionali, in linea teorica, devono essere strumentali alla corretta evoluzione del ciclo della *performance*; quest'ultimo può essere in sostanza riassunto in tre fasi: quella della pianificazione, in cui vengono individuati e assegnati gli obiettivi che si intendono raggiungere, corredati degli indicatori di risultato e delle risorse utilizzabili; quella della gestione, che attiene all'implementazione delle misure operative per la realizzazione degli obiettivi; quella della rendicontazione, tesa a mettere in evidenza i risultati ottenuti sia nei confronti degli organi di indirizzo politico-amministrativo sia di tutti gli altri *stakeholder*. A valle e a chiusura di questo ciclo si pone il processo di valutazione della dirigenza che traspone la misurazione della *performance* organizzativa su quella individuale.

In questo quadro, i controlli interni di tipo gestionale dovrebbero fungere da supporto all'intero ciclo, operando in modo integrato tra loro; in particolare, **il controllo di gestione** è chiamato a verificare il grado di efficienza, efficacia ed economicità raggiunto sia *in itinere* sia a consuntivo, fornendo altresì gli elementi informativi necessari per l'elaborazione degli indicatori per il controllo strategico e per la valutazione dei dirigenti. Sulla base di tali indicatori, infatti, **il controllo strategico** assicura la puntuale verifica dell'attuazione di piani e programmi, evidenziando eventuali scostamenti tra risultati e obiettivi, al fine di innescare meccanismi correttivi nella gestione. In relazione alle risultanze del controllo strategico devono poi essere effettuate **le valutazioni individuali del personale con qualifica dirigenziale** in una prospettiva meritocratica che promuova l'efficienza e la produttività della Pubblica amministrazione.

Come evidente, una quota rilevante dell'attività dei controlli gestionali ha rilevanza interna all'amministrazione; per tale ragione, a fini di una loro valutazione, è necessario prendere in considerazione i loro *output* finali, nell'ottica di comprendere se questi ultimi corrispondono alle attese del legislatore, svolgendo appieno la funzione di supporto al ciclo della performance, come precedentemente precisato.

Al riguardo, nel 2012 e nel 2011 i risultati derivanti dall'esercizio del controllo strategico evidenziano **gradi di raggiungimento degli obiettivi assegnati molto elevati, sia per il comparto Ministeri sia considerando il dato complessivo delle amministrazioni centrali**; infatti, il livello di attuazione nei Ministeri si è mantenuto su percentuali alte (98,3% nel 2011 e 97% nel 2012), sebbene in leggera flessione, a fronte di un incremento del numero medio di obiettivi strategici (da 23 a 29,9) (Fig. 3).

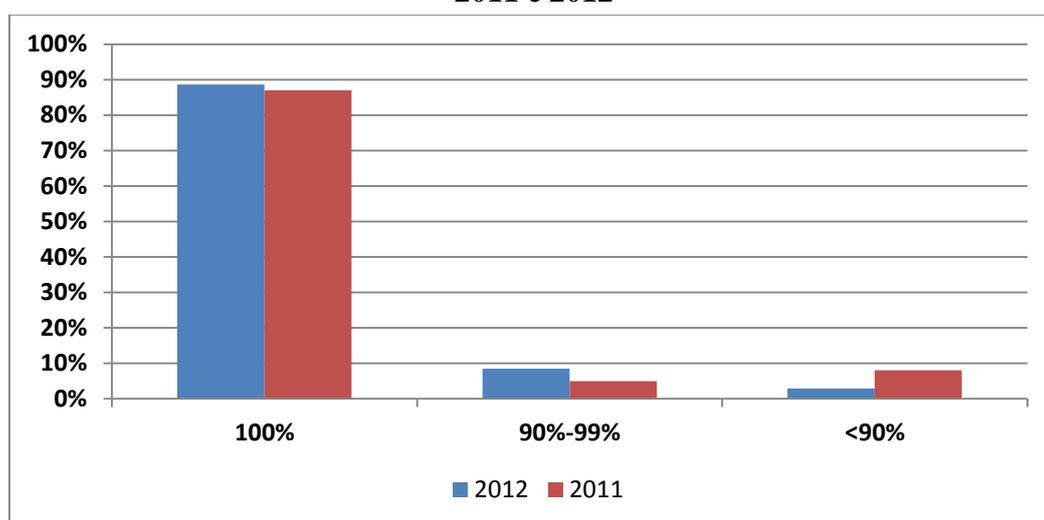
**Fig. 3 - Grado di raggiungimento degli obiettivi strategici
2011 e 2012**



Fonte: Elaborazione dati delle relazioni annuali sulla performance delle amministrazioni centrali 2011 e 2012; per il 2012 sono state prese in considerazione solo le amministrazioni che hanno fornito dati utilizzabili.

Se si analizza la distribuzione degli obiettivi all'interno delle classi rappresentate dai livelli di raggiungimento degli stessi, si osserva una forte concentrazione all'interno di quella della piena attuazione dei piani e programmi (100%). Inoltre, nel confronto intertemporale tra il 2011 e il 2012, tale situazione si accentua, con uno spostamento degli obiettivi verso livelli di raggiungimento più elevati (Fig. 4).

**Fig. 4 - Distribuzione per classi di raggiungimento degli obiettivi
2011 e 2012**



Fonte: Elaborazione dati delle relazioni annuali sulla performance delle amministrazioni centrali 2011 e 2012.

I dati sul grado di raggiungimento medio degli obiettivi e quelli sul livello di concentrazione degli stessi nelle classi più elevate gettano forti dubbi sull'efficacia del

stipendiale del comparto pubblico³⁷ o gli accordi sindacali in materia³⁸. Questo tipo di interventi, infatti, condiziona il processo valutativo in quanto annulla gli effetti economici della ripartizione del personale nelle fasce di merito. Il concetto di valutazione professionale assume, infatti, un significato quando dalla stessa possono derivare conseguenze – sotto il profilo retributivo, di carriera o di allocazione degli incarichi – per i valutati.

Da ultimo, appare di primario interesse, per una corretta valutazione dell'assetto dei controlli gestionali, analizzare **il rapporto tra il ciclo della *performance* e quello della programmazione finanziaria e di bilancio**. È infatti presupposto fondamentale di una efficace gestione amministrativa che agli obiettivi individuati in sede di pianificazione strategica siano associate adeguate risorse finanziarie nell'ambito della programmazione di bilancio; senza una coerenza tra i due aspetti, sarebbe difficile dare attuazione pratica al principio di responsabilizzazione dei *manager* pubblici e operare una valutazione effettiva della *performance* nella gestione delle risorse pubbliche. Sul punto, appare necessario ricordare che, in esito alle riforme susseguitesesi nel tempo a partire dalla L. n. 468/1978 e fino alla L. 196/2009, si è andata sempre più accentuando la funzione di programmazione finanziaria svolta dal bilancio dello Stato che, da documento con mero carattere previsionale e autorizzatorio, è andato evolvendo verso uno strumento di allocazione trasparente delle risorse rispetto alle finalità perseguite dallo Stato, anche attraverso la revisione della propria struttura, ora incentrata sulla classificazione funzionale delle spese per missioni e programmi³⁹.

Questa evoluzione della programmazione finanziaria non è stata tuttavia completata da un pieno raccordo della stessa con le fasi e gli obiettivi del ciclo della *performance*. Al riguardo, secondo i dati della relazione annuale sulla *performance* delle amministrazioni centrali 2012, il comparto ministeriale registra un discreto livello di collegamento tra obiettivi strategici e risorse finanziarie, pari al 75%⁴⁰. Diversamente, passando dagli obiettivi strategici a quelli operativi, di maggior dettaglio, il grado di coerenza con le previsioni finanziarie diminuisce fortemente, passando al 16,7%. Riconoscendo le criticità di collegamento tra i due aspetti gestionali, la delibera CIVIT n.

³⁷ Si pensi, ad esempio, al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, che ha previsto il blocco della contrattazione nazionale del pubblico impiego, ancorando le retribuzioni del personale ai livelli del 2010.

³⁸ Si richiama l'intesa Governo-Sindacati del 4 febbraio 2011, con la quale le parti hanno convenuto che le retribuzioni complessive, comprensive della parte accessoria, conseguite dai lavoratori nel corso del 2010, non devono diminuire per effetto dell'applicazione dell'art. 19 del D.Lgs. n. 150/09, congelando, quindi, gli effetti economici derivanti dalla collocazione del personale nelle tre fasce di merito previste dal D.Lgs. 150/2009 (alta, media e bassa).

³⁹ La nuova struttura del bilancio, con la classificazione delle spese per missioni e programmi, venne introdotta, per la prima volta, nel bilancio finanziario e budget economico 2008 in via amministrativa (cfr. Ragioneria generale dello Stato, Circolare, 5 giugno 2007, n. 21) e poi accolta definitivamente a livello normativo nella riforma della contabilità pubblica operata dalla Legge n. 196/2009. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica; i programmi rappresentano aggregati omogenei di attività svolte all'interno di ciascun Ministero per il conseguimento di obiettivi di carattere specifico.

⁴⁰ Il dato è superiore a quello medio delle amministrazioni centrali, pari al 33%.

6/2013 ha consentito una maggiore integrazione tra gli obiettivi “strategici” di cui al documento “Relazione sulla performance” con quelli “strutturali” presenti nelle Note Integrative al Rendiconto generale dello Stato, così da consentire la valutazione di tutte le risorse impiegate.

Ulteriore esigenza di coordinamento investe il rapporto tra gli obiettivi e gli indicatori contenuti nel Piano della *performance* con il Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio, di cui all’art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 91/2011 e al DPCM 18 settembre 2012; al riguardo, la medesima delibera n. 6/2013 prevede che il sistema minimo di indicatori da inserire nel Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio costituisca parte integrante del Piano della *performance*. La necessità di implementare il livello di coordinamento in questo ambito è ben noto al legislatore e, infatti, l’integrazione tra ciclo della *performance* e programmazione finanziaria costituisce proprio uno dei punti delle deleghe affidate al Governo dal D.L. n. 90/2014 e dalla Legge n. 124/2015, in un più ampio progetto di riforma delle funzioni di misurazione e valutazione della *performance*.

6.3 Alcune valutazioni sulle ragioni dell’insuccesso

Il livello non soddisfacente raggiunto dal sistema dei controlli interni gestionali messo in evidenza dalla precedente analisi può essere legato ad eventuali carenze del quadro normativo di riferimento e ad un basso livello di fiducia degli organi di indirizzo politico-amministrativo sull’utilità e sui benefici collettivi di un sistema di controlli efficiente.

Sotto il primo profilo, può essere utile operare una comparazione del disegno normativo dei controlli italiani con il modello PIFC sviluppato dalla Commissione Europea, con l’obiettivo di mettere in luce eventuali punti di divergenza e carenze. Come diffusamente descritto nel par. 1, il PIFC si compone di tre parti (il *Financial management and control system*, l’*internal audit* e l’Unità centrale di armonizzazione).

Con particolare riferimento alla prima delle tre componenti, se, da un lato, il quadro normativo italiano contempla in linea astratta gli strumenti formalmente necessari per garantire il funzionamento del sistema dei controlli interni (ossia le quattro tipologie di controllo, la responsabilizzazione dei dirigenti, la presenza di forme di contabilità analitica a supporto del controllo gestionale), dall’altro, **l’azione di quest’ultimo non appare pienamente informata alla logica del rischio**⁴¹. Se tale logica, secondo il modello CoSO 2004, consente di aggiungere valore alle realtà aziendali privatistiche, parimenti la sua esportazione in ambito pubblicistico comporterebbe benefici per la collettività interessata alla corretta gestione delle proprie risorse. Infatti, ogni sistema di controllo vive nel *trade-off* tra il costo dell’effettuazione di un dato livello di controlli e i benefici generati da questi

⁴¹ Segue, invece, un approccio maggiormente orientato alla valutazione del rischio, il quadro normativo anticorruzione (Legge n. 190/2012). In questo senso, infatti, l’art. 1, comma 5, richiede che le pubbliche amministrazioni definiscano un piano di prevenzione della corruzione che fornisca una valutazione del diverso livello di esposizione degli uffici al rischio di corruzione e indichi gli interventi organizzativi volti a prevenire il medesimo rischio.

ultimi. Un approccio di controllo fondato sulla logica del rischio consente di raggiungere un livello di equilibrio più efficiente tra i due elementi, focalizzando le attività di verifica sulle aree a maggior rischio di errore e massimizzando così i benefici del controllo. Segnali di una carenza del sistema italiano sotto questo aspetto sono riscontrabili nella **mancanza di unità specificamente deputate all'attività di risk management** che identifichino e monitorino tutti fattori di rischio, non solo quello strategico, ma ad esempio anche quelli di carattere finanziario e operativo, con l'obiettivo di definire livelli di esposizione ritenuti accettabili per la PA. L'introduzione di tali strutture necessita una particolare attenzione in quanto, per poter operare efficacemente, le stesse richiedono la presenza di personale dotato di un'adeguata specializzazione professionale, da individuare preferibilmente mediante specifiche procedure di reclutamento, in quanto difficilmente ottenibile attraverso una riconversione delle risorse umane disponibili.

Venendo alla seconda componente del PIFC, nell'architettura dei controlli interni del D. Lgs. n. 150/2009 **non è esplicitamente prevista la funzione di internal audit**; sul punto, occorre precisare che alcuni dei compiti ordinariamente di spettanza della revisione interna sono comunque svolti dalle strutture della Ragioneria generale dello Stato, soprattutto in materia di *compliance* e di integrità dell'informativa finanziaria e dei dati contabili, e dagli Organismi indipendenti di valutazione, con particolare riferimento al monitoraggio del funzionamento dei controlli di tipo gestionale. Inoltre, il D.Lgs. n. 165/2001, art. 60, comma 6, ha previsto l'istituzione dell'Ispettorato per la funzione pubblica, il quale vigila e svolge verifiche⁴², tra l'altro, sulla conformità dell'azione amministrativa ai principi di imparzialità e buon andamento, sull'esercizio dei poteri disciplinari, sull'osservanza delle disposizioni vigenti in materia di controllo dei costi, dei rendimenti, dei risultati, di verifica dei carichi di lavoro; detto organo appare quello che, per ampiezza ed oggetto del mandato, si avvicina maggiormente ad interpretare il ruolo di *auditor*.

Il quadro precedentemente delineato non appare, tuttavia, idoneo a supplire alla carenza di una specifica unità di internal audit; le strutture della Ragioneria, infatti, difettano dei requisiti di indipendenza tipici della revisione interna, in quanto gerarchicamente incardinate in un Ministero anch'esso assoggettato al sistema di controllo interno e in quanto coinvolte direttamente in una delle attività (controllo di regolarità) di cui quest'ultimo si compone. Gli OIV, pur in presenza di norme che fissano per i rispettivi membri alcuni requisiti di indipendenza⁴³, hanno un raggio di azione limitato ai controlli

⁴² A tal fine, l'Ispettorato può disporre verifiche proprie, anche avvalendosi della Guardia di Finanza, e collaborare alle verifiche dei servizi ispettivi di finanza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, coordinate anche con altri analoghi servizi, per la valutazione e la verifica delle spese.

⁴³ L'indipendenza dei componenti degli Organismi di valutazione è presidiata da specifiche incompatibilità, alcune delle quali sono direttamente previste dalla legge (ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del D.Lgs. n. 150/2009, essi non possono essere scelti tra soggetti che rivestono incarichi pubblici elettivi o cariche in partiti politici o in organizzazioni sindacali); altre invece derivano da interpretazioni sistematiche delle disposizioni in tema di valutazione della *performance*. Infatti, secondo la Civit, delibera n. 12/2013, qualora vengano nominati come componenti dell'OIV soggetti interni all'amministrazione, questi devono

rientranti nella tipologia gestionale, escludendo quindi quelli di *compliance*. Inoltre, gli OIV non mostrano dotazioni organiche con le necessarie competenze professionali in materia economico-gestionale per il corretto svolgimento dei propri compiti⁴⁴. L'Ispettorato per la funzione pubblica, da un lato, è chiamato a svolgere anche compiti estranei a quelli tipici di revisione interna⁴⁵; dall'altro, non appare dotato di risorse umane adeguate per interpretare il ruolo di *auditor* per l'intero comparto ministeriale⁴⁶. **L'assenza di una figura di *internal auditor* chiaramente individuata, professionalmente qualificata e con un mandato specifico, costituisce un *vulnus* rilevante per il corretto funzionamento del sistema dei controlli interni**, il quale difetta della struttura ordinariamente incaricata di valutarne l'adeguatezza, rilevando eventuali carenze ed innescando meccanismi di autocorrezione.

L'assenza di questa figura centrale ha contribuito al basso livello di incisività dei controlli interni, i quali si sono spesso ridotti all'adempimento di obblighi formali e documentali, perdendo di vista l'obiettivo primario di presidio dell'efficacia e efficienza gestionale.

Al processo di "burocratizzazione" delle attività di controllo interno ha contribuito anche il legislatore che, con interventi plurimi, ha tentato di risolvere il problema del funzionamento non soddisfacente dei controlli gestionali **moltiplicando i documenti che gli operatori del settore devono produrre**, con funzioni non sempre chiare e distinte tra loro. In particolare, senza considerare settori specifici di controllo quali l'anticorruzione, le amministrazioni centrali sono interessate da circa dieci tipologie di adempimenti documentali attinenti alla materia dei controlli gestionali: direttiva annuale del Ministro; referti del controllo di gestione; nota integrative al preventivo e al consuntivo; piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio negli enti pubblici; piano della performance; relazione sulla performance; sistema di misurazione e valutazione delle performance; programma triennale per la trasparenza e l'integrità; carte dei servizi e standard di qualità.

Con riferimento alla terza componente del PIFC, il ruolo di unità centrale di armonizzazione, a seguito del trasferimento di competenze disposto dall'art. 19 del D.L. n. 90/2014, è interpretato dal Dipartimento della funzione pubblica, chiamato a indirizzare, coordinare e sovrintendere all'esercizio indipendente delle funzioni di valutazione della

cessare dalle funzioni precedentemente svolte, quando il contemporaneo esercizio di queste ultime potrebbe determinare una situazione di sovrapposizione del ruolo di valutatore con quello di valutato.

⁴⁴ Secondo i dati riportati nella Relazione Civit sulla performance delle amministrazioni centrali per il 2011, solamente l'8% del personale appartenente alle strutture tecniche permanenti di supporto agli OIV mostra un *background* accademico in materie economico-aziendalistiche. Gli stessi OIV evidenziano una difficoltà a ricevere dotazioni adeguate di risorse umane, sotto il profilo numerico e professionale, e strumentali per lo svolgimento delle loro funzioni, nonché la mancanza di collaborazione e coinvolgimento da parte delle strutture amministrative nelle decisioni in materia di programmazione e controllo (Cfr. Corte dei conti, delibera, n. 14/2012).

⁴⁵ Al riguardo, l'Ispettorato è chiamato altresì a svolgere un ruolo di analisi delle segnalazioni provenienti da cittadini o pubblici dipendenti circa presunte irregolarità, ritardi o inadempienze delle amministrazioni, provvedendo a svolgere l'attività istruttoria necessaria all'accertamento dei fatti.

⁴⁶ Secondo i dati reperibili sul portale Amministrazione trasparente del Dipartimento della funzione pubblica, aggiornati al 22 ottobre 2014, l'Ispettorato dispone di n. 15 risorse.

performance, fornendo supporto attraverso la stesura di linee guida e la definizione della struttura dei documenti legati al ciclo della *performance*. Sul punto, il trasferimento delle citate funzioni da un'autorità indipendente (quale l'ANAC e prima la CIVIT) al Dipartimento della funzione pubblica risulta coerente con l'impostazione del PIFC, in cui l'unità centrale di armonizzazione opera dentro al sistema di controllo e non come un soggetto ad esso esterno, quale un'autorità indipendente. Inoltre, **il passaggio di funzioni dalla CIVIT al Dipartimento della funzione pubblica rappresenta un importante momento di razionalizzazione** della platea di soggetti istituzionalmente coinvolti nella valutazione dell'assetto dei controlli interni dello Stato, facendo chiarezza sui rispettivi ruoli. Infatti, nell'attuale assetto, l'organizzazione, la gestione e il coordinamento del sistema dei controlli interni sono svolti da attori tutti interni al mondo della PA.

Diversamente, **la valutazione complessiva, dall'esterno, dei controlli e del loro funzionamento è ora rimessa alla competenza della Corte dei conti**, organo a rilevanza costituzionale dotato di autonomia e indipendenza rispetto al Governo e al Parlamento. La Corte dei conti può operare con un perimetro di analisi sui controlli interni molto ampio; lo stesso infatti si estende sia alle amministrazioni centrali⁴⁷ sia a quelle territoriali⁴⁸, consentendo così, in un'ottica comparativa, l'individuazione delle *best practice* in materia.

In linea con la prassi internazionale, la Corte dei conti viene dunque a svolgere la funzione di chiusura di valutazione esterna di tutto il sistema dei controlli interni del settore pubblico, con finalità di referto nei confronti degli organi legislativi e, più in generale, della collettività⁴⁹. L'efficacia dell'azione del controllore esterno dipende naturalmente, oltre che dalla qualità delle relazioni prodotte, dal grado di interesse e utilizzo ad esse rivolto da parte dei soggetti diretti destinatari, sia nei processi di valutazione dell'azione amministrativa, sia nell'ambito della definizione di eventuali interventi correttivi del sistema.

A differenza di quanto accade in altri paesi, nel nostro sistema non sono previsti momenti istituzionalizzati di valutazione dei referti del controllore esterno da parte dell'Assemblea parlamentare⁵⁰. Un rafforzamento del ruolo dei controlli interni potrebbe

⁴⁷ In base all'art. 3, comma 4, della Legge n. 20/1994, la Corte dei conti svolge il controllo successivo, tra l'altro, sul funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione.

⁴⁸ L'art. 7, comma 7, della Legge n. 131/2003 prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, tra l'altro, il funzionamento dei controlli interni degli enti locali e delle Regioni.

⁴⁹ In Italia, come in Francia e altri paesi Europei, tale ruolo è svolto da un organo magistratuale, quale è appunto la Corte dei conti. In altre realtà, come l'Inghilterra, l'Istituzione di controllo esterno riveste le forme amministrative di Authority.

⁵⁰ In tal senso, un utile punto di riferimento è costituito dall'esperienza inglese, caratterizzata da una stretta relazione tra il *National Audit Office* (di seguito NAO) e il *Committee of Public Accounts* (di seguito PAC). Il primo, costituito nella forma attuale con il *National Audit Act* del 1983, opera come autorità di audit (ruolo corrispondente a quello svolto dalla Corte dei conti); il secondo, creato nel 1862, è un Comitato della *House of Commons*, presieduto da un membro dell'opposizione, per prassi consolidata ora positivizzata nei regolamenti parlamentari (cfr. *Standing Order 112B*). Il PAC ricopre importanti funzioni in materia di finanza pubblica e di controllo della spesa pubblica; una quota rilevante della propria attività muove proprio dall'esame dei report gestionali (c.d. *Value for money reports*) prodotti dal NAO. Tale esame avviene convocando, in specifiche sessioni e in contraddittorio, i vertici delle amministrazioni interessate, che sono così chiamati a

essere quindi ottenuto attraverso l'istituzione di apposite sessioni di valutazione delle relazioni dell'*external auditor* sull'assetto dei controlli interni che contemplino anche il coinvolgimento dei rappresentanti dell'amministrazione, chiamati a rispondere sulle osservazioni del controllore esterno e sull'eventuale mancato adeguamento alle raccomandazioni di quest'ultimo, secondo una logica di tipo *comply or explain*. In questo contesto, i rilievi e le raccomandazioni dell'Istituzione di controllo, attraverso l'*enforcement* dell'organo parlamentare, avrebbero la capacità di innescare meccanismi autocorrettivi e di miglioramento dei controlli interni, spingendo i rappresentanti dell'esecutivo, ciascuno per il proprio ministero, ad adottare i necessari atti di indirizzo in materia, che le strutture amministrative dovrebbero poi attuare. In altre parole, l'attivazione di un pieno controllo democratico parlamentare appare una condizione necessaria per informare la Pubblica amministrazione alla logica del controllo, creando un effettivo interesse e coinvolgimento dei vertici politici e amministrativi sul tema.

Meno idonea rispetto alla finalità di incrementare l'efficacia dei controlli interni, appare la previsione di meccanismi sanzionatori che responsabilizzino i soggetti destinatari degli obblighi di costituzione e gestione di questi ultimi⁵¹. La logica sanzionatoria, infatti, appare adatta a colpire le realtà in palese contrasto con il dettato normativo (quali le ipotesi di amministrazioni integralmente inadempienti rispetto all'obbligo di istituzione dei controlli interni o che adottano scelte organizzative molto lontane dal modello normativo di riferimento e palesemente inadeguate rispetto agli obiettivi del controllo); al contrario, in presenza di un rispetto formale delle previsioni normative, la logica sanzionatoria non sembra sufficiente a garantire il corretto ed efficace funzionamento dei controlli interni (si pensi all'elevato grado di *compliance* raggiunto dal comparto ministeriale rispetto agli adempimenti del controllo strategico cui non si accompagna necessariamente un pari livello di efficacia).

rispondere sui rilievi messi in luce nelle relazioni del NAO. In esito alle audizioni, il PAC produce generalmente un proprio report sintetico, con osservazioni critiche e raccomandazioni, cui le amministrazioni interessate sono chiamate a rispondere (con i c.d. *Treasury minute*). A ciò seguono, in via sempre più ricorrente, specifici *follow-up* per valutare il livello di implementazione delle raccomandazioni. In sostanza, lo stretto rapporto tra PAC e NAO comporta benefici reciproci; il primo ricava dai report gestionali elementi utili per l'espletamento della propria funzione di controllo democratico, il secondo - attraverso l'*enforcement* dell'organo parlamentare - vede accrescere il peso politico e l'efficacia dei propri documenti. In questo sistema l'attività di *audit* genera un impatto elevato; infatti, nella sessione 2013/2014, l'86% delle 280 raccomandazioni PAC sono state accettate dall'amministrazione, integralmente o parzialmente (cfr. National Audit Office, 2014).

⁵¹ In questa logica si muove l'art. 148 del Testo Unico sugli Enti Locali (TUEL) il quale commina una sanzione pecuniaria per gli amministratori locali responsabili delle carenze negli assetti dei controlli interni. Al riguardo, l'art. 148 - nella versione sostituita dall'art. 3, comma 1, lett. e), D.L. n. 174/2012- prevede che in caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo interno, fermo restando l'eventuale sussistenza di forme di responsabilità patrimoniale, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

7. Il controllo di conformità (regolarità amministrativa e contabile)

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile si distingue dai precedenti in quanto riconducibile alle verifiche di *compliance*; esso è svolto, per le amministrazioni statali⁵², dalla Ragioneria dello Stato⁵³ nelle sue articolazioni centrali e territoriali, ed è teso a garantire il rispetto del principio di legalità nell'azione amministrativa.

La materia è oggi regolata dal D.Lgs. n. 123/2011⁵⁴ il quale distingue tra i **controlli preventivi** sugli atti delle amministrazioni statali centrali e periferiche e **quelli successivi** aventi ad oggetto i rendiconti amministrativi e i conti giudiziali.

Con riferimento al controllo preventivo, il D.Lgs. n. 123/2011 opera una distinzione tra i profili di **regolarità contabile** e quelli di **regolarità amministrativa**. La regolarità contabile attiene, in sostanza, al rispetto delle disposizioni in tema di **corretta registrazione delle spese e dei vincoli finanziari**⁵⁵; quella amministrativa, invece, comporta la verifica **dell'assenza di violazioni del quadro normativo e regolamentare di riferimento**. La distinzione incide, come si vedrà successivamente, sulla configurabilità del “silenzio assenso” e sulla possibilità di superare le obiezioni della fase di controllo e portare comunque ad esecuzione l'atto.

Attesi gli effetti particolarmente rilevanti legati all'esercizio del controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile, che sospende l'efficacia degli atti incidendo sui tempi dell'azione pubblica, il D.Lgs. n. 123/2011 ne ha rigorosamente disciplinato le fasi e la durata massima, pari a **trenta giorni dalla ricezione dell'atto**⁵⁶; decorso tale lasso temporale l'atto diviene definitivamente efficace. I termini possono essere interrotti in presenza di osservazioni o per la richiesta di chiarimenti, cui l'amministrazione deve

⁵² Sono escluse da questa tipologia di controllo le amministrazioni, gli organismi e gli organi dello Stato dotati di autonomia finanziaria e contabile per le quali risultano vigenti disposizioni speciali (quali Senato e Camera dei Deputati, Corte costituzionale, Presidenza del Consiglio dei ministri, Consiglio di Stato, etc.).

⁵³ Il controllo è esercitato dagli Uffici centrali di bilancio operanti presso i singoli ministeri (UCB) e dalle Ragionerie Territoriali dello Stato (RTS) sul territorio.

⁵⁴ Il D.Lgs. n. 123/2011 è stato emanato in attuazione della delega conferita dalla Legge n. 196/2009 al Governo per il riordino del sistema dei controlli preventivi e dei controlli successivi, loro semplificazione e razionalizzazione, nonché revisione dei termini attualmente previsti per il controllo.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 123/2011, in esito al controllo contabile non possono avere seguito gli atti che siano pervenuti oltre il termine perentorio di ricevibilità del 31 dicembre dell'esercizio finanziario cui si riferisce la spesa, fatti salvi quelli direttamente conseguenti all'applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno; quelli la cui spesa ecceda lo stanziamento del capitolo di bilancio, ovvero dell'articolo, qualora il capitolo sia suddiviso in articoli; quelli per i quali l'imputazione della spesa sia errata rispetto al capitolo di bilancio o all'esercizio finanziario, o alla competenza piuttosto che ai residui; gli atti con violazioni delle disposizioni che prevedono specifici limiti a talune categorie di spesa; gli atti legati alla contrattazione integrativa per i quali non si rinviene la compatibilità dei costi con i vincoli di bilancio ai sensi dell'articolo 40-bis del D.Lgs. n. 165/2001.

⁵⁶ Termini più lunghi (sessanta giorni) sono previsti per specifiche tipologie di atti indicati all'art. 5 del D.Lgs. n. 123/2011.

rispondere entro trenta giorni, decorsi i quali l'atto rimane inefficace e privo di effetti contabili⁵⁷.

Inoltre, nella prospettiva di responsabilizzazione della dirigenza, limitatamente ai casi di irregolarità amministrativa, **l'art. 10 del D.Lgs. n. 123/2011** consente al dirigente che ha emanato l'atto, qualora non intenda conformarsi alle indicazioni della Ragioneria, di richiederne l'esecuzione sotto la propria responsabilità. Ricorrendo tale ipotesi, l'ufficio di controllo è tenuto a trasmettere l'atto alla Corte dei conti per l'esercizio del controllo successivo di legittimità, ai fini di dirimere il contrasto tra amministrazione e Ragioneria. Sulla base dei dati 2012⁵⁸ e 2013 per gli uffici centrali di bilancio, **l'esecuzione dell'atto sotto la responsabilità del dirigente competente è stata richiesta raramente** (rispettivamente solamente nell'1% e nell'1,8% dei casi in cui, in sede di controllo, sono state riscontrate irregolarità ritenute come principali).

In termini di efficacia, la serie storica degli atti sottoposti al controllo preventivo degli uffici centrali di bilancio ex art. 5 del D.Lgs. 123/2011 evidenzia una **percentuale molto contenuta di irregolarità riscontrate**, mantenutasi costante intorno all'1% nel periodo 2006-2013 (Tav. 1).

**Tav. 1 - Esito dei controlli preventivi di regolarità amministrativo-contabile
2006-2013**

	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006
Totale atti sottoposti a controllo preventivo	664.565	765.837	755.071	900.111	867.202	844.010	769.499	700.711
Rilievi formulati	4.746	5.304	7.577	6.656	4.544	4.980	5.986	5.075
Livello di errore	0,71%	0,69%	1,00%	0,74%	0,52%	0,59%	0,78%	0,72%

Fonte: elaborazione dati delle Relazioni annuali dell'Ispettorato generale di finanza del 2013 e del 2010

Anche prendendo in considerazione solamente le irregolarità considerate come "principali" dalle stesse Ragionerie nelle relazioni indirizzate alle amministrazioni controllate ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. 123/2011⁵⁹, la percentuale di incidenza sulle singole

⁵⁷ Sempre nell'ottica di semplificazione e ottimizzazione dei tempi del controllo, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 33, comma 4, lett. a), D.L. n. 91/2014, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 116/2014 sugli atti sottoposti al controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti ex art. 3 della Legge n. 20/1994 la Ragioneria esercita il solo controllo di regolarità contabile. Detti atti, a differenza di quanto avveniva sotto la previgente normativa, sono inviati contestualmente sia alla Ragioneria sia alla competente sezione della Corte dei conti, evitando così duplicazione di funzioni e velocizzando la procedura del controllo che può essere svolto contemporaneamente dai due organi, ciascuno per i propri profili di competenza.

⁵⁸ Dati ricavati dalla Relazione annuale dell'Ispettorato generale di finanza per il 2012.

⁵⁹ In base all'art. 18 del D.Lgs. n. 123/2011 gli uffici di controllo, entro il mese di febbraio di ciascun anno, trasmettono alla amministrazione interessata una relazione sintetica sulle principali irregolarità riscontrate nell'esercizio del controllo preventivo e successivo relativo all'anno precedente, con una elencazione dei casi in cui non è stato apposto il visto di regolarità.

tipologie di atti sottoposti a controllo rimane sostanzialmente bassa (1,2% nel 2013 e nel 2012).

In un'ottica di razionalizzazione e accelerazione dell'azione amministrativa, potrebbe essere opportuno informare i controlli di regolarità preventivi ad un approccio di tipo *risk based*, limitandoli a quelle categorie di atti che presentano maggiori criticità e assoggettando le altre a forme di controllo successivo, da attuarsi anche su base campionaria, in linea con le tendenze già sperimentate da altri ordinamenti con un'impostazione simile al nostro⁶⁰. La platea di atti da sottoporre a verifiche preventive sospensive dell'efficacia potrebbe essere identificata in via automatica, in base a soglie dimensionali degli stessi, ovvero in modo flessibile sulla scorta dei risultati e delle irregolarità riscontrate nel controllo di tipo successivo, attraverso l'adozione di programmi annuali o pluriennali di controllo.

Sul punto, occorre precisare che segnali di tale orientamento sembrerebbe essere già rinvenibili nell'art. 8 del D.Lgs. n. 123/2011, che prevede la possibilità di organizzare i controlli preventivi su un'ampia fascia⁶¹ di atti secondo un programma annuale approvato dal Ragioniere generale dello Stato⁶², basato sulla complessità degli atti, sulla loro rilevanza ai fini della finanza pubblica e sull'efficacia dell'esercizio del controllo⁶³.

Tuttavia, la citata disposizione non sposa in pieno una logica di tipo *risk based*; infatti, il programma annuale incide solamente sull'organizzazione interna dei controlli, **fissando le priorità in base alle quali gli stessi devono essere effettuati**. Esso, non potendo assumere rilevanza esterna, non modifica la platea di atti da assoggettare *ex lege* a controllo preventivo di legittimità. Ne deriva che gli atti non rientranti nelle priorità selezionate nel programma di attività devono comunque essere trasmessi agli uffici di controllo, con conseguente sospensione fino a trenta giorni della relativa efficacia, a prescindere dal loro grado di complessità e dall'effettivo esercizio sugli stessi del controllo preventivo.

⁶⁰ Ad esempio in Francia, a seguito della riforma del 2006, i controlli preventivi di carattere finanziario sono stati ristrutturati sulla base di aree di rischio. Da allora, sono soggetti al controllo preventivo solo il 5% degli impegni, rappresentanti tuttavia il 95% dell'ammontare delle spese non legate al personale. Le forme di controllo sono state anche modernizzate con l'introduzione e sviluppo di modelli "gerarchici" e "di partnership"; i primi sono focalizzati su aree di rischio e utilizzano anche verifiche campionarie; i secondi sono incentrati sulle procedure utilizzate dalle unità di spesa (Allen, Hemming e Potter, 2013).

⁶¹ Si tratta di atti concernenti l'approvazione di contratti, l'assunzione di personale e il relativo trattamento economico e giuridico.

⁶² Una previsione del medesimo tenore è contenuta nell'art. 12 del D.Lgs. n. 123/2011 con riferimento ai controlli successivi sui rendiconti.

⁶³ Con determina del 31 ottobre 2013, il Ragioniere generale dello Stato ha dato attuazione alla disposizione in commento, individuando le priorità degli uffici nell'esercizio del controllo di regolarità. In particolare, per gli atti di cui alla lettera b) dell'art. 5 il controllo deve focalizzarsi sugli atti di riconoscimento di debito, nonché sui decreti di approvazione dei contratti, atti aggiuntivi, atti di cottimo e affidamenti diretti di importo superiore a 10.000 euro. Nell'ambito delle tipologie di atti di cui all'articolo 5, comma 2, lettere c), d), del D.Lgs. n. 123/2011, il controllo deve essere svolto prioritariamente sui provvedimenti o contratti di assunzione del personale a tempo determinato o indeterminato del comparto Ministeri, sugli atti comportanti incrementi a carattere permanente del trattamento economico del personale statale in servizio e, in ogni caso, sulle tipologie di atti relativi al trattamento giuridico ed economico del personale con riferimento alle quali sono state riscontrate maggiori irregolarità nei due precedenti esercizi.

Ferma restando la rilevanza del controllo preventivo in esame, come presidio della legalità dell'azione amministrativa, la sua organizzazione in forme maggiormente flessibili e *risk oriented* consentirebbe di contemperare in modo migliore le due esigenze di garanzia del rispetto della legge e di efficienza dell'attività amministrativa, focalizzando i controlli preventivi, sospensivi dell'efficacia, sui settori e sulle tipologie di atti maggiormente critici.

8. Osservazioni conclusive

Il sistema dei controlli interni della Pubblica amministrazione ha vissuto un lungo periodo di riforme susseguitesesi nel tempo. L'assetto raggiunto in esito all'intervento legislativo del 2009 non appare privo di criticità residue. Per molti versi, in reazione al mancato sviluppo di un efficace sistema di controlli interni, si è provveduto ad accentuare i profili formali delle attività di controllo, sempre più orientate al rispetto degli adempimenti documentali imposti dalla legge, piuttosto che all'effettiva valutazione dell'efficacia, efficienza ed economicità della gestione.

L'analisi ha evidenziato come le cause di tale risultato siano riconducibili sia a carenze del quadro normativo di riferimento sia a uno scarso inserimento dei controlli interni nel processo gestionale delle amministrazioni, con un basso livello di fiducia sull'utilità e sui benefici collettivi di un sistema di controlli efficiente da parte dei vertici politici e amministrativi.

Sotto il primo profilo, il confronto con altri modelli sviluppati in ambito europeo evidenzia la necessità di istituire una funzione di *internal audit*; in assenza di quest'ultima, infatti, il sistema dei controlli interni rimane privo della struttura ordinariamente incaricata di valutarne l'adeguatezza, di rilevare eventuali criticità ed individuare percorsi migliorativi.

Sotto il secondo profilo, appare necessario rafforzare l'implementazione dei livelli e delle forme di responsabilizzazione e trasparenza delle strutture amministrative nei confronti del vertice politico e di quest'ultimo nei confronti dell'assemblea parlamentare. Ciò potrebbe avvenire accentuando il ruolo e gli effetti dei referti predisposti in materia di funzionamento dei controlli interni da parte della Corte dei conti, in qualità di controllore esterno, indipendente e professionalmente qualificato.

Contribuiscono, infine, a minare l'efficacia dei controlli interni l'eccessiva numerosità degli adempimenti documentali richiesti alle strutture amministrative di controllo; la mancanza di uno stretto legame tra la funzione di pianificazione strategica e quella di programmazione finanziaria; le condizioni di operatività degli Organismi indipendenti di valutazione.

Tali elementi di criticità sono attualmente oggetto di attenzione da parte dello stesso legislatore il quale, con il D.L. n. 90/2014, ha delegato il governo ad emanare uno specifico regolamento di riordino di alcune funzioni in materia di misurazione e valutazione della

performance, sulla base di principi guida all'interno dei quali potrebbero trovare attuazione le misure migliorative individuate nel presente lavoro⁶⁴.

Infatti, il regolamento governativo, tra gli altri, è chiamato proprio a perseguire gli obiettivi di: a) “*semplificazione degli adempimenti a carico delle amministrazioni pubbliche*”, nel quale possono rientrare le misure di razionalizzazione e accorpamento dei documenti legati al ciclo della *performance*, riducendone il numero al fine di evitare il rischio di un'eccessiva “burocratizzazione” delle attività di controllo interno; b) “*progressiva integrazione del ciclo della performance con la programmazione finanziaria*” potenzialmente attuabile aumentando il grado di correlazione tra le risorse oggetto di programmazione finanziaria e di bilancio e quelle associate alla pianificazione degli obiettivi strategici e operativi; c) “*revisione della disciplina degli organismi indipendenti di valutazione*” attraverso un potenziamento dei presidi di autonomia dei membri e un rafforzamento delle risorse a disposizione degli stessi per l'esercizio delle relative funzioni. Va inoltre menzionato l'obiettivo di garantire “*il raccordo con il sistema dei controlli interni*”, realizzando il necessario nesso di strumentalità tra gli esiti dell'attività di controllo e la valutazione dell'andamento dell'azione amministrativa.

Da ultimo, gli obiettivi di potenziamento della valutazione della *performance* e quelli di razionalizzazione degli strumenti di valutazione e programmazione, nonché di una loro integrazione con il ciclo di bilancio e coordinamento con i controlli interni, sono stati oggetto di una nuova delega legislativa, ad opera dell'art. 17 della Legge n. 124 del 2015, ampliando così le occasioni di riforma dell'assetto dei controlli a disposizione.

⁶⁴ Il Consiglio dei Ministri del 25 settembre 2015 ha approvato in esame preliminare, al fine di acquisire i pareri prescritti, uno schema di decreto del Presidente della Repubblica recante il regolamento in commento.

Bibliografia

- Allen, R., Hemming, R., Potter, B. H. (2013), *The International handbook of public financial management*, Londra.
- A.N.AC., (2014), *Relazione sulla performance delle amministrazioni centrali anno 2012*, Roma, consultabile su <http://www.anticorruzione.it/>
- Cassese, S. (1995), *I moscerini e gli avvoltoi. Sistema dei controlli e riforma della costituzione*, in *Sistema dei controlli e riforma della costituzione: atti del convegno*, Milano.
- Cerasoli, G., Mocavini, F. (2008), *Il Public Internal Financial Control. Un modello evoluto di controllo interno*, consultabile su <http://www.rgs.mef.gov.it/>
- CiVIT, (2012), *Relazione sulla performance delle amministrazioni centrali anno 2011*, Roma consultabile su <http://www.anticorruzione.it/>
- Colombini, G., (2012), *Corte dei conti e controlli interni*, in Atti del Convegno su “150 anni della Corte dei conti”, Roma.
- Commissione Europea, (2000), *Reforming the Commission. A White Paper*, Bruxelles.
- Commissione Europea, (2014), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States*, Bruxelles.
- Corte dei conti, (2001), *Servizi di controllo interno e stato di attuazione del D.L.gs. 30 luglio 1999, n. 286 nelle Amministrazioni dello Stato*, Deliberazione n. 30/01/G.
- Corte dei conti, (2010), *Il funzionamento dei servizi di controllo interno istituiti nell'ambito degli uffici di diretta collaborazione dei Ministri nel biennio 2008-2009*, Roma.
- Corte dei conti, (2012), *Indagine sulla riorganizzazione dei controlli interni ai sensi del d.lgs. 150/2009: ritardi applicativi e difficoltà operative*, Roma.
- D'Alterio, E. (a cura di), (2013), *Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni*, consultabile su <http://www.sna.gov.it/>
- D'Auria, G. (2003), *I controlli*, in Cassese S. (a cura di) *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, Milano, pp. 1343-1545.
- D'Auria, G. (2009), *I "nuovi" controlli della corte dei conti (dalla "legge brunetta" al federalismo fiscale, e oltre)*, in *Lavoro nelle p.a.*, fasc. 3-4, pp. 469 e ss.
- De Koning, R. (1999), *PIfC in the context of European Union Enlargement*, SIGMA Public Management Forum vol. 6, Paris.
- De Koning, R. (2007), *PIfC Public Internal financial Control*, Belgium.
- ECIIA, (2005), *Position paper on internal auditing in Europe*, Bruxelles.
- HM Treasury, (2011), *Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011*, Londra.

Hepworth, N., De Koning, R. (2012), *Audit Committees in the Public Sector. A Discussion Paper*, consultabile su <http://www.pifc.eu/?p=1021/>

Hood, C. (1995), *A Public Management for All Seasons*, in Bourn, J. (a cura di), *Public Sector Management*, Aldershot.

INTOSAI, (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* consultabile su <http://www.intosai.org/>.

Jensen, M., Meckling, W.H., (1979), *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, in Brunner, K. (a cura di), *Economics and social institutions: insights from the conferences on analysis & ideology*, Boston.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, (2013), *Relazione annuale dell'Ispettorato generale di Finanza 2012*, Roma, consultabile su http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Attivit--i/Vigilanza-/La-relazio/RA-IGF2012.pdf

Ministero dell'Economia e delle Finanze, (2011), *Relazione annuale dell'Ispettorato generale di finanza 2010*, Roma, consultabile su http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Attivit--i/Vigilanza-/La-relazio/RA-IGF2011.pdf

National Audit Office, (2014), *Annual Report and Accounts 2013-2014*, London, UK, consultabile su <https://www.nao.org.uk/report/nao-annual-report-accounts-2013-14/>

OECD, (1996), *Management Control in Modern Government Administrations: Some Comparative Practices*. SIGMA Paper no. 4, Paris, France.

Rose-Ackerman, S. (1999), *Corruption and government: causes, consequences and reform*, Yale University.

Torchia, L. (a cura di), (2009), *Il sistema amministrativo italiano*, Bologna.