



Università degli Studi di Perugia



**Master universitario di II livello
in
*Management Pubblico***

IV Edizione

Tesina individuale

***“Il controllo interno e la governance nella pubblica amministrazione.
L’implementazione del servizio di internal auditing in un ente pubblico:
il caso dell’Agenzia Spaziale Italiana”***

Dott. Massimo De Angelis

Anno Accademico 2005-2006



SOMMARIO

INTRODUZIONE	3
CAPITOLO PRIMO - IL CONTROLLO INTERNO E LA GOVERNANCE NELLA PA: ORIGINI E SVILUPPO	5
1.1. Le organizzazioni complesse ed il controllo interno	5
1.2. Il percorso evolutivo dei controlli interni nella PA	9
1.3. I fattori di sviluppo del controllo interno nella PA.....	14
1.4. La control governance nella PA	18
1.5. Il controllo di primo e di secondo livello	21
1.6. La funzione di internal audit.....	22
1.6.1. AIIA.....	24
1.6.2. INT.O.S.A.I.	26
1.6.3. Norma ISO 19011	27
CAPITOLO SECONDO - LA STRUTTURA DEL SERVIZIO DI INTERNAL AUDIT IN ASI E LA METODOLOGIA DI LAVORO	30
2.1. L'internal audit nell'Agenzia Spaziale Italiana	30
2.2. Il processo di Internal Audit in ASI: metodologia di lavoro	32
2.2.1. Identificazione dell'universo da verificare e la valutazione dei rischi	32
2.2.2. Elaborazione del Piano annuale delle verifiche e sua approvazione	33
2.2.3. Elaborazione del programma di verifica (programma di audit).....	33
2.2.4. Le fasi di gestione del programma di audit.....	35
2.2.5. Monitoraggio (follow-up)	40
2.3. Rapporto e interfacce con gli altri organi di controllo interno e con l'organizzazione ...	41
2.4. Criticità per l'implementazione della funzione di audit	42
CAPITOLO TERZO - ESPERIENZE DI AUDIT GIA' AVVIATE: L'OSSERVATORIO DELLA GOVERNANCE NELLA PA	47
3.1. Risultati dell'indagine.....	48
3.1.1. La struttura organizzativa del controllo interno	48
3.1.2. Composizione delle qualifiche all'interno delle strutture di controllo interno.....	49
3.1.3. Numero anni di presenza della struttura di controllo nell'Ente.	50
3.1.4. L'attività di internal auditing	50
3.1.5. Analisi delle competenze	51
3.1.6. Sistema informativo per lo svolgimento delle attività di controllo interno	52
3.1.7. Modelli organizzativi orientati al controllo interno.....	52
3.1.8. Valutazione dei dirigenti	53
3.1.9. Ipotesi di Struttura del controllo interno in una Pubblica Amministrazione	53
3.2. Conclusioni.....	56
APPENDICE A	60



INTRODUZIONE

Il controllo interno e la governance sono concetti divenuti punti di riferimento delle realtà organizzative¹ alla ricerca di modelli gestionali in grado di governare la complessità e la dinamicità degli ambienti operativi di appartenenza.

L'impresa privata prima e la pubblica amministrazione poi, hanno sviluppato questi concetti attraverso l'esperienza diretta e concreta delle rispettive strutture organizzative. Si è così originata una cultura in materia che, in qualche caso, è approdata a definizioni diverse che possono causare malintesi e diverse aspettative ancor più quando la terminologia è recepita da leggi, da regolamenti o altri documenti senza essere chiaramente definita.

Obiettivo primario di questa analisi, data la significatività che la governance ed il controllo interno stanno assumendo nei processi di innovazione delle organizzazioni ed in particolare nella pubblica amministrazione (d'ora in poi PA), è mitigare l'ambiguità del significato dei termini sopra citati con riferimento all'ambito privato e pubblico, cercando di riprendere le loro definizioni e descrizioni, per chiarirne il contenuto ed individuare eventuali aspetti comuni.

Un altro obiettivo è quello di capire come concretamente il controllo interno e la governance possano trovare espressione in un modello organizzativo e qual è il loro impatto sui sistemi di governo aziendale; a tal fine viene descritta la metodologia di lavoro per la revisione dei processi interni implementata nell'Agenzia Spaziale Italiana (d'ora in poi ASI): l'esigenza di operare in un ambiente organizzativo efficiente ed efficace, in grado di agevolare l'Ente nel raggiungimento dei suoi obiettivi istituzionali, ha spinto

¹ Riferendosi indistintamente all'attività di qualsiasi entità, inclusi gli enti pubblici ed altre organizzazioni senza fini di lucro.



l'ASI a sviluppare e ad implementare una funzione che svolgesse **attività di internal auditing**.

Nel **primo capitolo** sono analizzati, in termini generali, il controllo interno (il percorso evolutivo ed i suoi fattori di sviluppo) e la governance nelle organizzazioni pubbliche e private, fino ad arrivare alle definizioni di controllo interno di primo livello, di secondo livello ed alla descrizione della funzione di internal auditing nelle organizzazioni pubbliche.

Il **secondo capitolo** descrive specificamente la funzione di revisione interna dei processi in ASI, definendo la struttura e la sua metodologia di lavoro.

Infine il **terzo capitolo**, è dedicato ad un'analisi comparativa di alcuni aspetti del controllo interno e della governance in altre realtà della pubblica amministrazione, per capire ulteriormente il suo stato di implementazione ed il suo impatto nelle strutture organizzative.



CAPITOLO PRIMO - IL CONTROLLO INTERNO E LA GOVERNANCE NELLA PA: ORIGINI E SVILUPPO

1.1. Le organizzazioni complesse ed il controllo interno

Con il termine organizzazione complessa si intendono tutti i modelli organizzativi sia di diritto privato sia pubblico a struttura soggettivamente composita dove il riparto delle competenze e delle attribuzioni di autorità e responsabilità è stabilito da fonti di livello normativo, da provvedimenti amministrativi o da atti di privata autonomia.

Nel diritto pubblico sono organizzazioni complesse non solo gli enti, territoriali e non, ma anche gli uffici strutturati con un ampio numero di dipendenti e caratterizzati da riparto di compiti e funzioni stabiliti da Legge, da fonti normative di livello secondario o anche da provvedimenti amministrativi.

Più in generale si può indicativamente parlare di organizzazione complessa qualora sussiste quella complessità organizzativa interna collegata ad una molteplicità di ruoli e competenze nell'ambito della compagine direttiva e gestionale.

Data la molteplicità dei ruoli e delle responsabilità, un aspetto che merita attenzione in questo tipo di organizzazione è la problematica della condivisione o meno della responsabilità fra i diversi titolari di competenze. In particolare la problematica specifica è quella della responsabilità concorsuale dei titolari di determinati organi o di alcuni dei soggetti dei vertici, di non aver creato un modello organizzativo costituito da "buone regole di governo" ed orientato al *controllo interno* tali da limitare il compimento di fatti di cattiva gestione o di reato nell'ambito della struttura e dei compiti ad essa assegnata da fonti di livello normativo, da provvedimenti amministrativi o di diritto privato.

Per le organizzazioni complesse private poi assume rilievo la trasparenza delle operazioni societarie che coinvolgo soggetti esterni (azionisti, fornitori, clienti, banche..).



Per le organizzazioni complesse di diritto pubblico aspetto preminente è la trasparenza e l'economicità delle attività rispetto alla collettività, e l'efficienza e l'efficacia con cui i servizi sono erogati al cittadino-contribuente o sono realizzati gli scopi istituzionali.

Tra i principali atti e documenti emessi in merito al *controllo interno*, sia dal legislatore sia da altri organi come la CONSOB², per gestire e limitare tali problematiche in ambito privato ci sono il Dlgs 58 del 1998 ed il regolamento attuativo, il codice di autodisciplina per le società quotate in borsa (codice Preda, comitato per la corporate governance delle società quotate), ed altri provvedimenti o guide operative (emesse dalla Banca d'Italia, consigli nazionali di dottori commercialisti, ecc.).

Ma cos'è il *controllo interno*?

Nello studio condotto dalla PricewaterhouseCoopers nell'ambito del "progetto Corporate Governance per l'Italia"³ il controllo interno, dal punto di vista aziendale, è stato descritto e definito al fine di:

- fissare una definizione standard che soddisfi le necessità delle diverse parti interessate;
- stabilire un modello di riferimento in rapporto al quale le aziende e le altre organizzazioni (grandi o piccole, del settore pubblico o privato, con o senza scopo di lucro) possano valutare i propri meccanismi di controllo interno e decedere come migliorarli.

In tal senso e coerentemente agli atti ed alla normativa in materia sopra ricordate, il controllo interno è stato definito come un processo (svolto dal vertice dell'organizzazione) finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie:

- efficacia ed efficienza delle attività operative;
- salvaguardia dei beni aziendali (patrimonio);

² Commissione Nazionale per le Società e la Borsa.

³ PricewaterhouseCooper, Il sistema di controllo interno, Progetto di corporate governance per l'Italia, il sole24ore, Milano, 1997.



- attendibilità delle informazioni di bilancio;
- conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore.

Attività di controllo è anche l'applicazione delle politiche e delle procedure che garantiscono il vertice che le sue direttive siano attuate. Tali attività includono:

- approvazioni;
- autorizzazioni;
- verifiche;
- raffronti;
- esame della performance operativa;
- protezione dei beni;
- separazione dei compiti.

Il sistema di controllo così sintetizzato ha cinque componenti strettamente correlati tra loro:

- 1) ambiente di controllo: l'ambiente è espressione sia della cultura aziendale e sia del livello di sensibilità alla necessità del controllo;
- 2) valutazione dei rischi: attività di individuazione ed analisi dei fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi;
- 3) attività di controllo: consiste in tutte le attività poste in essere dal management (politiche e procedure) per assicurarsi che le sue direttive siano applicate;
- 4) informazione e comunicazione: comunicazioni efficaci devono insistere verso l'alto, verso il basso e trasversalmente alla struttura organizzativa;
- 5) monitoraggio: i sistemi di controllo interno hanno bisogno di essere monitorati attraverso un processo diretto a valutare la qualità della loro performance nel tempo.

Il controllo interno e la governance si sono inizialmente sviluppate nel privato soprattutto come effetto di una ricerca, da parte delle imprese, di modelli organizzativi più efficaci in ottica di:

- a. aumentare la propria sopravvivenza in un ambiente sempre più competitivo;



- b. produrre ricchezza e quindi redditività;
- c. tutelare i portatori di interesse che orbitano intorno al sistema impresa.

Oggi il concetto di controllo di controllo interno è una “idea⁴” condivisa e diffusa anche nel pubblico del quale rappresenta il principio ispiratore dei processi di innovazione.

Le relazioni che si instaurano tra il sistema di controllo interno così definito e la cultura organizzativa orientata ad un corretto ed efficiente governo societario, inteso come sistema di compensazione fra gli interessi - potenzialmente divergenti - dei diversi “stakeholders⁵” (soci di minoranza, dei soci di controllo e degli amministratori di ciascuna società, azionisti, fornitori, ecc..), costituiscono il contenuto della parola “*governance*”. Da una corretta *governance* deriva la massimizzazione della tutela degli azionisti, siano essi in possesso della maggioranza delle partecipazioni azionarie o solamente di una minoranza.

Il termine *governance* relativo al contesto delle aziende private è più noto come “*corporate governance*” e può descrivere anche l’attività con cui:

- si incoraggiano le aziende a seguire dei codici (linee guida di *corporate governance*);
- tecniche di investimento basate sul possesso attivo (fondi di *corporate governance*);
- un campo dell'economia che studia i problemi che derivano dalla separazione della proprietà dal controllo.

Più in generale, la *corporate governance* abbraccia la serie di regole, relazioni, processi e sistemi aziendali tramite i quali l'autorità fiduciaria è esercitata e controllata. Tra le regole rientrano le leggi del paese e le regole societarie interne. Si rinvia al paragrafo §1.4 per la definizione di *governance* nella PA.

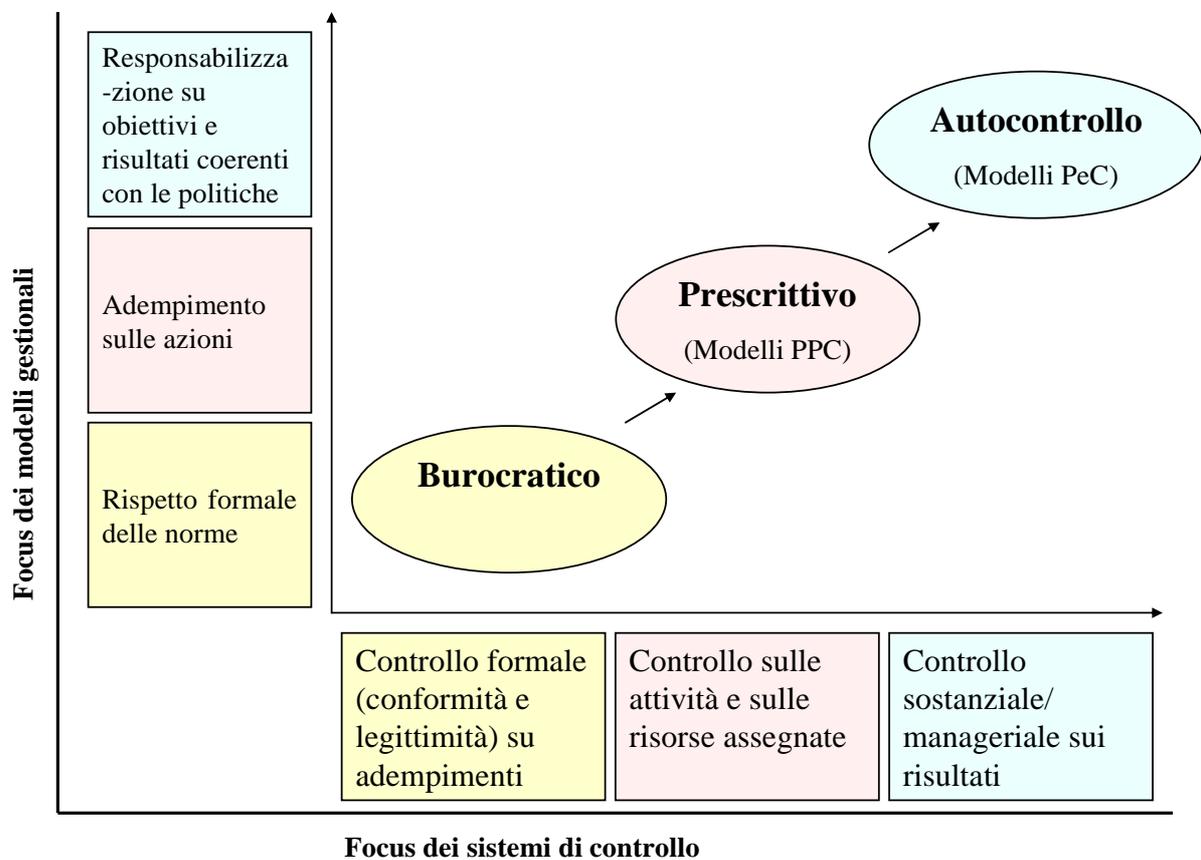
⁴ Con riferimento ai principi che sono alla base del concetto di controllo interno e che prescindono dall’ambito pubblico o privato di appartenenza dell’organizzazione.

⁵ Gli Stakeholders sono tutti quegli individui o gruppi che possono influenzare il successo di un’impresa o che hanno interessi nelle decisioni dell’impresa: tipicamente sono gli azionisti, gli investitori, i dipendenti, i clienti e i fornitori, ma anche i governi e le comunità che forniscono le infrastrutture, i mercati, le leggi ed i regolamenti.

1.2. Il percorso evolutivo dei controlli interni nella PA

Prima di descrivere il sistema di controllo interno oggi, è necessario riepilogare il percorso evolutivo dei modelli di controllo nella PA (vedi figura n. 1).

Figura 1



Sull'asse verticale sono indicate le modalità con le quali la struttura organizzativa articola il rapporto fra i vari livelli gerarchici; l'asse orizzontale individua il sistema dei controlli. Lo stadio di partenza del **controllo burocratico** è basato sul controllo formale degli adempimenti e sul rispetto formale delle norme.



Il controllo burocratico è caratterizzato:

- dall'assenza di cicli di programmazione e controllo formalizzati e strutturati;
- dall'assenza di assegnazione strutturata degli obiettivi;
- da collegamenti tra responsabilità/obiettivi/risorse non esplicitati in maniera chiara;
- dall'assenza di sistemi strutturati di valutazione dei dirigenti.

Il punto di debolezza del controllo burocratico è l'assenza di una cultura della misurazione e del miglioramento.

Nello stadio successivo, **il modello del controllo prescrittivo**, al modello gestionale del rispetto delle norme si sostituisce il modello gestionale sull'adempimento delle azioni, mentre il controllo si sposta sulle attività svolte. Questo paradigma si basa su due momenti:

- un primo momento è la programmazione strategica che dichiara il proposito di individuare obiettivi e strategie; la criticità di questa prima fase è il cadere sempre nella prescrizione delle azioni, con elenchi di "task" da eseguire attraverso i quali l'autorità politica di interfaccia con il Management;
- un secondo momento è il controllo gestionale. Questa fase non è a supporto delle decisioni del management nella logica di autocontrollo, ma è sempre e, solamente, il momento finale di un ciclo a cascata, che serve per rendere conto alla linea gerarchica a livello superiore. Ed inoltre, di fatto, i rendiconti ed i rapporti di gestione arrivano sempre troppo tardi e comunque a non fornire un feedback rispetto alla programmazione strategica.

Il modello prescrittivo è denominato anche modello "**PPC**", dove la **P** sta per pianificazione strategica, la seconda **P** per programmazione operativa e la **C** per controllo di gestione.

Il controllo prescrittivo nel tempo passa da una fase di sistema unico, monolitico e centralistico (a) ad un'altra di specializzazione dei sistemi di responsabilità (b):

- a) questa prima fase del modello PPC è caratterizzata da:
 - assenza di cicli di autocontrollo a nessuno dei livelli di responsabilità. L'autorità politica prescrive le azioni e chiede ai centri di responsabilità le informazioni per



valutare. Di fatto questo sistema è solo un modo per rendicontare verso l'alto e per verificare se quanto prescritto è stato eseguito o meno;

- commistione fra pianificazione e controllo ed *internal auditing*;
- commistione fra controllo di gestione e valutazione dei dirigenti.

Questa fase presenta dei vantaggi come la presenza della cultura della misurazione e del miglioramento e la disponibilità di dati e serie storiche per fare analisi; i punti di debolezza sono la diffusione nella struttura organizzativa della visione del controllo come elemento prescrittivo e gerarchico per controllare i comportamenti; inoltre c'è commistione fra i sistemi di supporto alle decisioni, sistemi di internal auditing e di valutazione.

b) Questa seconda fase del modello PPC, più vicina alle disposizioni del Dlgs 286/99, è caratterizzata da:

- cicli di controllo in contemporanea;
- elevata disponibilità di competenze, sistemi e strumenti;
- cultura della misurazione e del miglioramento;
- non integrazione dei cicli. Fanno parte di questa fase gli enti che hanno vari organismi all'interno che si occupano di pianificazione, programmazione e controllo senza però dialogare tra loro;
- un controllo visto dai centri di responsabilità solo come un'attività di valutazione del centro di responsabilità stesso;

I punti di debolezza sono la cristallizzazione dei ruoli delle strutture di PPC e la difficoltà di avviare un intervento di ridisegno complessivo nell'ambito dei controlli.

Il terzo stadio corrisponde ad un nuovo modello basato sul **paradigma dell'autocontrollo**, denominato "PeC", ovvero programmazione e controllo: i sistemi di controllo si spostano sul controllo sostanziale e manageriale dei risultati e i modelli gestionali sulla responsabilizzazione di tutti gli attori su obiettivi e risultati. Gli obiettivi, sui quali il management deve essere responsabilizzato, devono a loro volta, essere coerenti con le politiche di indirizzo dell'autorità politica. Il paradigma ha un primo momento che non è più la programmazione strategica bensì programmazione e controllo strategico in

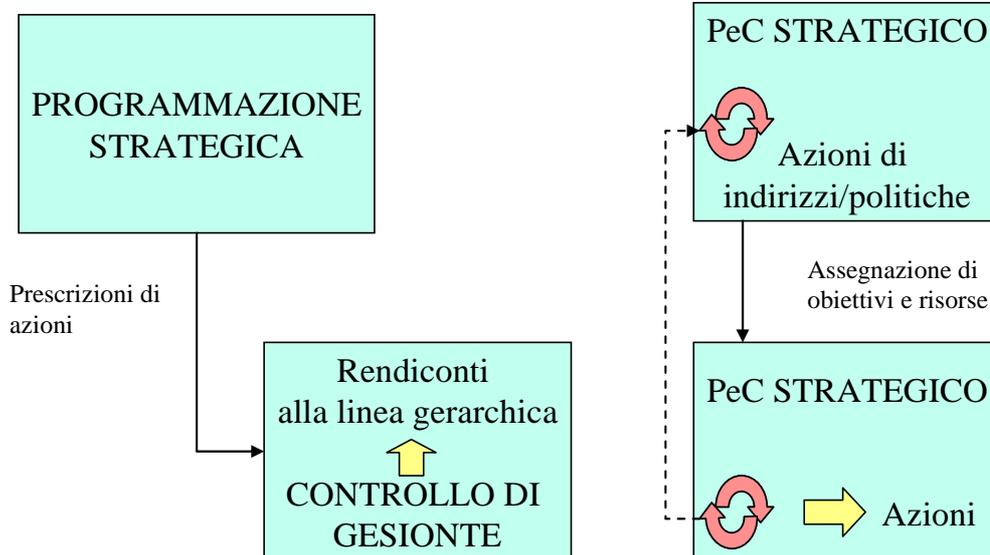


quanto anche a livello strategico deve esserci un ciclo di autocontrollo. L'organo di indirizzo deve avere degli strumenti che possano supportare e definire gli indirizzi e le politiche da perseguire e capaci di valutare gli impatti di tali politiche per autocorreggersi. Nel secondo momento abbiamo la ricaduta verso l'area gestionale (e quindi dei centri di responsabilità) degli obiettivi e delle risorse associate chiudendo il triangolo programmazione/obiettivi/risorse. Il ciclo gestionale, che prevede comunque una fase di programmazione ed una di controllo, è assolutamente indipendente da quello a livello strategico, anche se è strettamente integrato dal punto di vista informativo (feedback dall'area gestionale verso l'area strategica). La fase di controllo deve prevedere l'analisi e lo studio dei casi di eventuali scostamenti rispetto ad obiettivi prefissati, e trasmettere affidabili e puntuali feedback all'area di riferimento incaricata di rideterminare gli obiettivi (vedi la figura n. 2).

Figura 2

Dal CONTROLLO PRESCRITTIVO

All'AUTOCONTROLLO





Il modello PeC si basa su quattro elementi:

- 1) specializzare le funzioni e i sistemi di PeC: di supporto alle decisioni (a livello strategico e gestionale), **di internal auditing** (verifica di adeguatezza della struttura amministrativa ed organizzativa in termini di affidabilità, funzionalità e coerenza; *vedi § 1.6*) e di valutazione dei dirigenti. Si possono individuare diverse funzioni elementari di controllo, ognuna delle quali deve essere presidiata in maniera integrata rispetto agli altri controlli;
- 2) distinguere e chiudere i cicli di ogni singola funzione di PeC: integrare le diverse funzioni dal punto di vista dei flussi informativi;
- 3) spostare la focalizzazione dei sistemi di PeC dalle azioni alle performance e ai risultati. L'interesse l'attenzione deve essere posto:
 - sulle prestazioni del processo operativo, date dagli indicatori classici di efficacia, efficienza, tempestività, ecc..;
 - sulla qualità, quantità e costi dei prodotti/servizi erogati;
 - sui costi/benefici e grado di avanzamento dell'innovazione (relazione tra costi dell'innovazione ed i benefici attesi);
 - risultati generali, ovvero gli effetti positivi attesi dall'ambiente esterno relativamente ai fini istituzionali dell'Ente.
- 4) Differenziare le proprietà dei sistemi in funzione delle tipologie di "decisori": definire l'ambito di azione di ciascun controllo e la funzionalità dei dati rispetto alle effettive esigenze dei potenziali loro "fruitori" (organo di indirizzo o organo di gestione).

Gli obiettivi cui un ente pubblico dovrebbe perseguire attraverso un buon sistema di programmazione e controllo⁶ sono:

- la responsabilizzazione sui risultati;
- la formalizzazione del triangolo responsabilità-obiettivi-risorse;
- la specializzazione verso gli ambiti di intervento: il sistema di controllo deve essere costruito su misura intorno ai diversi oggetti di controllo, e tenendo

⁶ Il riferimento è al controllo interno di primo livello, vedi § 1.5..



conto delle loro modalità gestionali (processi) ed organizzative (strutture e responsabilità);

- la facilitazione dei controlli degli enti collegati: rafforzare strumenti di monitoraggio sulle modalità di gestione delle risorse assegnate ad enti verso cui si sono esternalizzate determinate attività, al fine di verificarne il corretto espletamento dei compiti assegnati e l'uso delle risorse;
- il miglioramento del coordinamento tra i diversi attori nel ciclo di programmazione e controllo;
- l'eliminazione delle diseconomie.

1.3. I fattori di sviluppo del controllo interno nella PA

Nella pubblica amministrazione la sensibilità verso un assetto organizzativo orientato alle "buone regole di governo" e gestione e ad una cultura del controllo interno, è dovuto principalmente a 3 fattori:

1. al nuovo rapporto che si intende instaurare tra la PA ed il cittadino utente/contribuente (d'ora in poi collettività), improntato sulla trasparenza dei procedimenti amministrativi, alla rendicontazione delle attività svolte (responsabilizzazione dei risultati) e ad una struttura burocratica snella per agevolare l'interazione tra le parti⁷;
2. ai vari interventi normativi da parte del Legislatore ispirati, direttamente o indirettamente, proprio da questa nuova visione del rapporto PA-collettività e strumentali al raggiungimento degli obiettivi quali:
 - l'efficienza e l'economicità, in funzione di una qualità attesa della collettività;
 - il monitoraggio degli investimenti pubblici;

⁷ Il management delle Aziende Pubbliche, profili teorici, R. Mussari, CEDAM



- la valutazione, attraverso il monitoraggio, di come gestire meglio le risorse ed intervenire tempestivamente in caso di grossi scostamenti dalla programmazione prevista e/o dai benefici attesi (*outcome*);
3. normative dell'UE come ad esempio i regolamenti comunitari per il controllo dell'utilizzo dei fondi strutturali⁸.

La visione di un **nuovo rapporto PA / collettività (punto 1)** e diverso stile gestionale **“dell'azienda pubblica”⁹** è la risposta alla incapacità passata ed attuale del sistema erogativo pubblico di assolvere in modo economico alle funzioni che competono ad uno Stato sociale. Lo scarseggiare delle risorse pubbliche da una parte e l'aumento della pressione fiscale dall'altra hanno creato un duplice effetto:

- l'esigenza della PA di diminuire drasticamente i costi e realizzare prioritariamente progetti ed interventi ben definiti in termini di obiettivi, risorse ed esigenze;
- la continua richiesta fatta alla collettività di contribuire non solo attraverso il pagamento delle imposte, ma anche direttamente con tickets e tariffe, aumentando la sue aspettative e determinando una crescente attenzione alla qualità dei servizi erogati.

Il protrarsi nel tempo dello squilibrio fra i costi ed i benefici nella gestione dei servizi pubblici è contro i principi dello Stato sociale e degli interessi di cui è portatore; e ciò è dimostrato dalla quantità di collettività che di fronte all'inadeguatezza della attività della PA si sposta sempre più verso il privato, disposti a pagare un prezzo più elevato per ottenere un servizio migliore di quello che l'organizzazione pubblica è in grado di offrire.

⁸ Reg CE n.2064 del 1997 e 2406/1999 e s.m.i..

⁹ E. Borgonovi così definisce l'ente pubblico in *“Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche”*, Egea: “..l'ente-istituzione pubblico, territoriale e non, persegue i proprio fini ed esercita le proprie funzioni anche attraverso l'impiego di beni economici, ossia di beni che sono disponibili in quantità limitata rispetto ai bisogni per i quali esse sarebbero utili”. Il termine azienda ha lo scopo di evocare come l'uso di beni scarsi richieda poi una loro gestione secondo principi di razionalità economica. Il termine azienda non significa far prevalere i principi, la logica ed i criteri di scelta economici ma solo affermare una cultura attenta all'economicità dei processi di acquisizione di beni economici con riflessi del tutto positivi al perseguimento dei fini istituzionali.



In questo senso sono orientati i primi ma significativi **passi normativi (punto 2)** che definiscono nel complesso l'ambito di operatività e di copertura del **sistema di controllo nella PA¹⁰**:

- la sistematica dei controlli interni (Dlgs 286/99);
- riforma dei controlli esterni (L 20/94);
- l'organizzazione e l'azione amministrativa (Dlgs 29/92 e Dlgs 165/2001);
- Legge 241/90.

Col Dlgs 286/99 il legislatore ha definito il **controllo interno** nella PA specificando gli elementi ed i relativi obiettivi che lo costituiscono:

- Controllo di regolarità amministrativa e contabile
 - Obiettivo: garanzia della legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;
- Controllo di gestione
 - Obiettivo: verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione tecnico-amministrativa al fine di ottimizzare il rapporto tra costi e risultati;
- Valutazione della dirigenza
 - Obiettivo: valutazione delle prestazioni del personale con qualifica dirigenziale;
- Valutazione e controllo strategico
 - Obiettivo: valutazione dell'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.

¹⁰ Con il termine "sistema di controllo interno" mi riferisco a tutti gli aspetti normativi che in qualche modo hanno un impatto con l'organizzazione al fine di favorire la gestione dei rischi ed aumentare la ragionevole certezza di raggiungere gli obiettivi istituzionali. I controlli interni di cui al Dlgs n. 286/99 fanno parte del sistema dei controlli interni.



Il Dlgs 165/2001 sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, al comma 3 dell'art 5, assegna agli organismi di controllo interno la verifica periodica della rispondenza delle determinazioni organizzative ai principi indicati all'articolo 2 comma 1 della stessa legge, che recita: “Le amministrazioni pubbliche definiscono, secondo principi generali fissati da disposizioni di legge e, sulla base dei medesimi, mediante atti organizzativi secondo i rispettivi ordinamenti, le linee fondamentali di organizzazione degli uffici; individuano gli uffici di maggiore rilevanza e i modi di conferimento della titolarità dei medesimi; determinano le dotazioni organiche complessive.

Esse ispirano la loro organizzazione ai seguenti criteri:

- a. funzionalità rispetto ai compiti e ai programmi di attività, nel perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità. A tal fine, periodicamente e comunque all'atto della definizione dei programmi operativi e dell'assegnazione delle risorse, si procede a specifica verifica e ad eventuale revisione;
- b. ampia flessibilità, garantendo adeguati margini alle determinazioni operative e gestionali da assumersi ai sensi dell'articolo 5, comma 2;
- c. collegamento delle attività degli uffici, adeguandosi al dovere di comunicazione interna ed esterna, ed interconnessione mediante sistemi informatici e statistici pubblici;
- d. garanzia dell'imparzialità e della trasparenza dell'azione amministrativa, anche attraverso l'istituzione di apposite strutture per l'informazione ai cittadini e attribuzione ad un unico ufficio, per ciascun procedimento, della responsabilità complessiva dello stesso;
- e. armonizzazione degli orari di servizio e di apertura degli uffici con le esigenze dell'utenza e con gli orari delle amministrazioni pubbliche dei Paesi dell'Unione europea.”



La Legge 241/90 sul procedimento amministrativo e la Legge 20/94 sul controllo esterno agli enti, hanno contribuito ulteriormente alla definizione di adeguati modelli organizzativi orientati alla control governance fornendo delle linee guida per la loro realizzazione:

La legge 241 con l'art. 1 sui principi generali dell'attività amministrativa statuisce che "l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla Legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente Legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario (comma così modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera a, legge n. 15 del 2005)" e definisce il responsabile del procedimento assegnando i suoi compiti, proprio in un'ottica di responsabilizzazione degli operatori pubblici e maggiore trasparenza verso il cittadino-contribuente.

La legge 20/94 richiede l'adeguatezza delle politiche pubbliche all'interesse generale, il controllo dei risultati complessivi della finanza pubblica ed il controllo sui risultati delle politiche pubbliche, indirizzando gli enti verso una politica gestionale rivolta all'efficacia e all'integrazione dei controlli esterni ed interni in ottica di sinergia e condivisione delle informazioni.

Altri interventi normativi come il regolamento dell'UE (**punto 3**) del controllo sull'utilizzo dei fondi strutturali hanno favorito l'adozione di metodologie, strutture e strumenti per una migliore allocazione delle risorse provenienti sia da investimenti dell'unione europea sia più in generale da tutti gli investimenti pubblici.

1.4. La control governance nella PA

Un quadro normativo ed un sistema di controllo interno definito nei suoi elementi sono la necessaria premessa perché anche nel pubblico si inizino a sviluppare modelli organizzativi orientati alla **control governance**.



La governance nella PA, chiamata anche “**Public Governance**”, è data dall’“insieme delle relazioni tra le dimensioni culturali ed organizzative”¹¹ che si concretizza¹² in una serie di regole formali ed informali, strutture e processi, che svolgono l’attività di coordinamento tra diversi attori interessati:

- ad un risultato (inteso come *outcome*, cioè l’impatto sulla collettività delle attività dell’ente) all’interno di un contesto di rete;
- alla capacità di sviluppo e gestione di partnership nella rete degli enti della PA e delle realtà imprenditoriali presenti in Italia.

La control governance è la risultante della cultura e della modalità con cui gestire le risorse economiche e sociali di un’organizzazione complessa, attraverso cui il vertice assolve alle sue responsabilità, conformemente agli obiettivi istituzionali dell’ente ed in armonia con gli interessi reali della collettività, concentrandosi sull’efficienza e l’efficacia delle azioni da intraprendere.

Il fattore critico di successo e di affermazione della Governance nella PA è la formazione, la crescita ed il mantenimento del *capitale sociale*: il potenziale fattore chiave di volta per un’evoluzione degli enti pubblici verso una “buona gestione”, dove gli operatori, a tutti i livelli, siano il fattore critico di successo e ciascuno divenga il “buon manager di se stesso”. Infatti, la conseguente diffusione della cultura del controllo interno nell’organizzazione e l’esistenza di un sistema dedicato alla sua efficace ed adeguatezza, non possono prescindere dalla formazione, dalla crescita e dalla cura del *capitale sociale* inteso come l’insieme di relazioni, improntate alla reciprocità fiduciaria all’interno di reti di mutuo riconoscimento e guidate da norme di comportamento. Relazioni che funzionino come canali di scambio, che permettano agli individui di altri enti di collaborare eliminando i comportamenti opportunistici, favorendo i processi di continuo apprendimento ed innovazione.

¹¹ Prof. Luca Bartocci, Appunti delle lezioni sul controllo interno di Master del Modulo X del Master Management Pubblico, edizione IV, AA 2005-2006.

¹² Fornez-Presidenza del Consiglio dei Ministri-Dipartimento della Funzione Pubblica, Seminario “le Comunità montane, riforme istituzionali e logiche di governance”, Roma, 2004.



Le definizioni e descrizioni della governance, sia nel pubblico sia nel privato, trovano espressione in tante altre diverse forme¹³ che testimoniano la complessità del concetto. Esse variano secondo il combinarsi di una serie di variabili, tra cui: il settore disciplinare, la natura pubblica o privata dell'azienda, gli scopi specifici con cui si affronta il tema, il contesto geografico culturale, le tradizioni manageriali ed i processi di riforma. Ma alcuni temi sembrano essere ricorrenti e comuni.

La prospettiva di governance porta al centro dell'attenzione:

- lo sviluppo dell'organizzazione del coordinamento di reti e l'orientamento all'esterno (esempi: nel privato si concretizzano sempre più partnership o accordi tra le imprese per misurarsi con la crescente complessità – nel pubblico le reti consistono in network che si consolidano tra una varietà di attori diversi appartenenti ai segmenti della pubblica amministrazione, interessi organizzati, imprese, attori non profit, ecc..., al fine di aumentare l'efficienza dell'implementazione delle politiche pubbliche e di raggiungere velocemente soluzioni comuni);
- la gestione volta al miglioramento nel tempo dell'assetto aziendale (modello organizzativo) attraverso un sistema di controllo interno;
- il legame tra lo sviluppo della azienda e la sua capacità di garantire il contenimento dei diversi interessi che vengono ad intrecciarsi (es: azionisti nell'ambito privato, potere politico in ambito pubblico);
- la rilevanza strategica dello stile di direzione e della capacità di gestione e valorizzazione delle risorse coerentemente ad un comportamento etico dichiarato all'esterno.

¹³ Denità Cepiku, Governance: riferimento concettuale o ambiguità terminologica nei processi di innovazione della PA, Azienda Pubblica 2005.



1.5. Il controllo di primo e di secondo livello

Gli aspetti di cui al paragrafo precedente hanno sotto diversi punti di vista modificato le organizzazioni degli enti ed il loro modo di operare, orientandolo verso una gestione diversa dal passato.

La normativa ha trattato tutti gli aspetti del sistema di controllo interno, senza tuttavia distinguere tra le due tipologie di controllo interno.

Le attività che il legislatore ha disciplinato finora costituiscono soprattutto gli elementi del controllo di primo livello¹⁴, inteso come l'architettura di processi e procedure poste in essere dal vertice ed implementate nell'organizzazione per il monitoraggio dell'efficienza delle operazioni, affidabilità delle informazioni contabili, il rispetto delle leggi e regolamenti e la salvaguardia dei beni patrimoniali. Diversa cosa è invece il controllo di secondo livello, che il legislatore non ha ancora del tutto disciplinato¹⁵ o quanto meno non ha razionalmente organizzato e strutturato, ed inteso come quell'insieme di attività compiute all'interno dell'ente da una specifica funzione indipendente, che ha il compito:

- di individuare, monitorare e gestire i rischi ed aumentare l'operatività dell'organizzazione;
- di migliorare l'adeguatezza e l'efficacia del sistema di controllo di primo livello offrendo assistenza al vertice nelle sue scelte per conseguire gli obiettivi dell'ente.

Del resto, senza una funzione che assicuri nel tempo l'adeguatezza, la revisione ed il miglioramento della struttura aziendale, un buon modello organizzativo da solo non mette

¹⁴ Dello stesso parere anche il responsabile auditing dell'Agenzia del territorio Dr. Di Fronzo in "Le novità dell'Internal Auditing quale processo di controllo della gestione amministrativa", Rivista Tributi, n. 5 Maggio 2002.

¹⁵ "Seme" di questo controllo di secondo livello è forse L'art 4 comma 1 del Dlgs 165/2001 dove si stabilisce che "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**", lasciando intravedere l'esigenza di istituire negli enti una funzione ad hoc in grado di svolgere questa tipologia di controllo in assoluta indipendenza ed obiettività e che avesse come interlocutore i vertici dell'Ente.



a riparo l'ente dalle sollecitazioni sia interne (cambio delle attività, modifiche all'organigramma, riorganizzazione dell'ente, ecc..) sia esterne (nuove leggi e regolamenti) cui un'organizzazione complessa è quotidianamente esposta.

La risposta a tale esigenza, per molti enti pubblici (es. agenzie fiscali, diversi enti locali), è stata l'implementazione di un servizio di internal auditing: una nuova funziona interna agli enti avente l'obiettivo di assicurare nel tempo l'adeguatezza e l'efficacia della propria struttura organizzativa rispetto agli obiettivi istituzionali dell'ente¹⁶.

Questa precisazione, con l'implicito augurio che il controllo di secondo livello abbia presto un ruolo nell'organizzazione degli enti pubblici ben definito (obiettivi, struttura, competenze, autorità e responsabilità), sarebbe l'ultimo passo per la conclusione di un processo di adattamento al settore pubblico dell'idea¹⁷ del controllo interno tipico delle aziende private.

1.6. La funzione di internal audit

Il controllo di interno di secondo livello è più comunemente definito come **servizio di internal audit**: tecnicamente è indicato come quella attività indipendente ed obiettiva svolta all'interno di un'organizzazione con la funzione di verificare l'adeguatezza e l'efficacia del suo sistema di controllo interno (di primo livello) per un miglioramento della sua efficienza; assiste e supporta l'organizzazione col fine di contribuire al raggiungimento dei suoi obiettivi e scopi istituzionali.

Esso rientra tra uno dei quattro elementi sui quali si basa il modello sull'autocontrollo PeC" e di cui al paragrafo 1.2. .

¹⁶ Obiettivi istituzionali sono quelli che si desumono, direttamente o indirettamente, dalla fonte normativa che istituisce l'ente: rappresentano la ragione d'essere dell'ente e gli interventi attesi dalla collettività.

¹⁷ Settore pubblico e settore privato hanno profonde diversità legate alle differenti finalità per cui operano. Per questo motivo non è pensabile vestire la PA di un "abito" organizzativo basato sul controllo interno studiato e sviluppatosi ad hoc in un ambiente orientato al mercato ed al profitto. Diverso invece è riprendere alcuni concetti chiave del controllo interno come espresso dal Dlgs n 286/99 con la finalità dichiarata, tra le altre, della ricerca della economicità dell'azione amministrativa.



Dall'ambito delle sue attività sono escluse tutte quelle operazioni o collaborazioni relative a decisioni di tipo strategico - gestionale che possono pregiudicare l'indipendenza e l'obiettività dell'auditor nello svolgimento delle sue verifiche e delle sue valutazioni sui processi o altro: esse sono prerogativa e responsabilità assoluta del vertice/management impegnato nella costruzione dei processi di controllo di primo livello e della macchina organizzativa in generale.

I principali riferimenti, didattici, operativi e metodologici in materia di auditing sono:

- AIIA e quindi IIA (Associazione Italiana Internal Auditing che fa capo all'Institute of Internal Audit);
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INT.O.S.A.I.);
- Norma ISO 19011 – Linee guida per gli audit dei sistemi di gestione per la qualità e/o gestione ambientale.

Le tipologie e le attività svolte dall'audit possono essere riassunte in:

- **audit di valutazione:** ha l'obiettivo di fornire al vertice un resoconto circa l'efficacia e l'adeguatezza del controllo interno relativamente ad un certo aspetto dell'organizzazione e se esso inficia la ragionevole garanzia di raggiungimento degli obiettivi prestabiliti;
- **audit di conformità:** verifica dell'osservanza delle norme interne ed esterne all'organizzazione: procedure, policy, regolamenti, leggi, ecc...;
- **audit di contabilità e finanziari:** verifica che il processo relativo alle registrazioni contabili ed alla formazione del bilancio siano affidabili e corretti e che siano rispettate tutte le norme e procedure interne in materia;
- **fraud audit:** verifiche per la conferma dell'esistenza di fondati segnali di frode;



- **audit operativo o operational:** sono audit che si focalizzano sulle capacità dell'organizzazione sotto osservazione di conseguire i propri obiettivi in termini di efficacia¹⁸ efficienza¹⁹ ed economicità²⁰;
- **management audit:** sono sotto osservazione gli aspetti di gestione interna, i metodi operativi e la struttura organizzativa stessa;
- **altri incarichi:** esempio sono la realizzazione di programmi di qualità e certificazioni ISO 9000;
- **rapporti con la revisione esterna:** gestione del rapporto con i revisori esterni e di un razionale scambio di informazioni utili ad entrambe le parti per meglio svolgere in termini di efficacia il proprio lavoro e ridurre le verifiche ridondanti.

Nei paragrafi successivi sono descritte le principali organizzazioni di audit che promuovono la metodologia di lavoro e le procedure operative, coordinano i loro iscritti attraverso corsi di formazione e redigono norme di comportamento in materia di internal auditing.

1.6.1. AIIA

La missione dell'A.I.I.A. si estrinseca nella:

- formulazione degli standard professionali e del controllo interno;
- promozione e sviluppo della pratica dell'Internal Auditing;
- ricerca, promozione e diffusione di conoscenze ed informazioni riguardanti l'internal auditing ed il controllo interno aziendale, ad integrazione e copertura delle carenze del sistema educativo nazionale;
- formazione professionale dei soci mediante l'istituzione di corsi di formazione e la redazione, traduzione e diffusione di pubblicazioni concernenti la professione.

Essa promuove varie iniziative che mirano essenzialmente a soddisfare tre finalità:

¹⁸ Capacità di conseguire i propri obiettivi istituzionali, cioè quelli che giustificano l'esistenza del processo o della struttura organizzativa in questione.

¹⁹ Capacità di realizzare gli obiettivi cui è preposto il processo o la struttura organizzativa minimizzando l'utilizzo delle risorse necessarie al loro conseguimento, data una certa loro qualità attesa.

²⁰ Capacità di acquisire le risorse necessarie al conseguimento degli obiettivi, al minimo costo possibile.



- coprire l'insieme dei bisogni espressi dai servizi di internal auditing delle aziende sul piano della preparazione tecnico - professionale dei loro componenti;
- favorire un proficuo scambio di opinioni sugli argomenti di maggiore interesse professionale;
- favorire l'aggiornamento professionale degli internal auditor in relazione alla crescente evoluzione dei singoli settori aziendali.

L'AIIA è riconosciuta come sezione italiana di "**The Institute of Internal Auditors**" (IIA), che ha sede negli Stati Uniti e fa anche parte della "**European Confederation of Institutes of Internal Auditing**" (ECIIA).

L'IIA definisce l'internal audit (definizione condivisa tra tutti gli organi sopra citati) come *“un'attività²¹ indipendente ed obiettiva²² di assurance²³ e consulenza²⁴, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. Assiste²⁵ l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale sistematico²⁶, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di Corporate Governance”*.

Per completezza di informazione sotto è riportata la definizione in inglese:

“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization

²¹ Si fa riferimento alla attività di auditing indipendentemente dall'unità organizzative che la svolge.

²² L'indipendenza: l'auditor deve essere libero da ogni interferenza nella definizione dell'ambito di copertura, nell'esecuzione del lavoro e nella comunicazione dei risultati. L'indipendenza è protetta tramite un riporto gerarchico ai massimi vertici dell'organizzazione. L'obiettività: l'auditor non deve partecipare ad attività che possono pregiudicare l'imparzialità delle sue valutazioni. Esso trova fondamento nell'etica personale dell'auditor e nella sua competenza. Il ruolo dell'auditor nei rapporti di collaborazione con il vertice, specialmente nella partecipazione alla costruzione architettonica del sistema di controllo, di nuove applicazioni informatiche o altri processi operativi, deve essere di facilitatore e di conoscitore della metodologia di lavoro e di analisi. Dal coinvolgimento non devono derivare implicazioni che possono compromettere l'indipendenza e l'obiettività dell'auditor.

²³ Tutte quelle attività che possono migliorare la qualità delle decisioni, procurando nuove informazioni oppure assicurando l'affidabilità e la rilevanza di quelle già esistenti. Es.: conferma dell'effettivo rispetto della normativa vigente.

²⁴ Attività di consulenza relativa all'architettura del sistema di controllo interno.

²⁵ L'auditor svolge un'attività di staff: la responsabilità delle azioni finali da intraprendere è sempre e solo del vertice.

²⁶ Attività di internal auditing è svolta secondo una metodologia di lavoro definita, valida ed autorizzata.



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

Ciascun auditor, nello svolgimento delle sue attività segue:

- un **codice etico** il cui scopo è quello di **promuovere la cultura etica** nell'esercizio della professione di internal auditor;
- degli **standard internazionali per la pratica professionale di internal auditing**. Infatti, l'attività di internal auditing è effettuata in contesti giuridici e culturali differenti; all'interno di organizzazioni che variano per finalità, dimensione e struttura e da persone interne od esterne all'organizzazione. Queste differenze possono influenzare la pratica dell'internal auditing in ciascun ambiente. Tuttavia l'aderenza agli standard internazionali per la pratica professionale dell'internal auditing è essenziale per l'adempimento delle responsabilità.

1.6.2. INT.O.S.A.I.

All' INT.O.S.A.I. (Organizzazione Internazionale delle Istituzioni Superiori di Controllo – ISC) aderiscono tutti i paesi partecipanti all'ONU; esso si avvale di un'organizzazione che prevede un congresso ogni tre anni e la presidenza è esercitata dal paese che lo ospita. Il segretariato ha sede a Vienna dove ha sede l'ISC austriaca. In seno all'INTOSAI operano 5 commissioni permanenti che hanno il compito di studiare argomenti di rilievo: auditing standards, evoluzioni delle norme contabili; privatizzazioni, informatica, debito pubblico. Il prodotto di questa organizzazione si può identificarlo nella “Dichiarazione di Lima” del 1977, nelle “Regole di controllo” (Auditing Standards) deliberate dal congresso di Washington nel 1922 nonché a seguito degli studi resi dalle citate commissioni permanenti.

Nel 1988 è stato deliberato, a cura della Corte dei Conti Europea unitamente alle Istituzioni superiori di controllo –ISC- dell'area UE e c.d. “manuale U.E. o manuale di controllo europeo” ovvero le linee guide del controllo (adattamento in ambito U.E. delle norme di controllo INTOSAI). In sede di approvazione di detto manuale da parte dei presidenti delle ISC (e quindi la Corte dei Conti Italiana) fu specificatamente assunto



l'impegno di applicare lo stesso alle attività di controllo di ciascuna ISC europea nelle more dell'adozione di un proprio manuale.

Di seguito la traduzione dello scopo dell'audit citato nella "Dichiarazione di Lima":

"Il concetto e le basi dell'audit relative alle amministrazioni pubbliche sono legate alla loro necessità di esternare fiducia ed affidabilità in quanto gestori della "cosa pubblica". In tal senso l'audit non è qualcosa fine a se stesso, ma è una parte indispensabile di un sistema di regole che aiuta a rivelare devianze e non conformità con gli standard accettati ed ad individuare le violazioni dei principi di legalità, efficienza, efficacia ed economicità del management finanziario, in tempo per rendere possibile l'elaborazione e l'implementazione di azioni correttive per ciascun caso per accertare le responsabilità, per compensarle o per prevenire o almeno rendere meno difficile la gestione di tali eventi".

Per completezza di informazione sotto è riportata la definizione in inglese:

"The concept and establishment of audit is inherent in public financial administration as the management of public funds represents a trust. Audit is not an end in itself but an indispensable part of a regulatory system whose aim is to reveal deviations from accepted standards and violations of the principles of legality, efficiency, effectiveness and economy of financial management early enough to make it possible to take corrective action in individual cases, to make those accountable accept responsibility, to obtain compensation, or to take steps to prevent--or at least render more difficult--such breaches".

La Corte dei Conti italiana si è impegnata a livello comunitario di utilizzare ove possibile le "linee guida del controllo".

1.6.3. Norma ISO 19011²⁷

La norma ISO 19011 – Linee guida per gli audit dei sistemi di gestione per la qualità e/o di gestione ambientale – sostituisce la serie 10011 precedente di norme ISO per l'audit sui sistemi di gestione qualità. La norma contiene opzioni relative a metodi di audit ed alla

²⁷ Traduzione del documento **APG-Effective Use of ISO 19011**, a cura del Comitato SGQ di AICQ – vedi <http://www.aicq.it>



competenza degli auditor ma i suoi contenuti non sono obbligatori. La guida intende essere flessibile e la sua applicazione può risultare diversa in relazione alle dimensioni, natura e complessità dell'organizzazione da verificare.

La norma è divisa in sezioni, tra le quali ci sono le seguenti:

- **Principi dell'attività di audit**

Un auditor dovrebbe aver familiarità con i cinque principi degli audit ed applicarli ai processi di audit:

- 1) **comportamento etico:** fiducia, integrità, riservatezza, discrezione;
- 2) **presentazione imparziale:** le risultanze e le conclusioni devono riflettere fedelmente le attività di audit, riportare gli ostacoli e le opinioni divergenti non risolte;
- 3) **adeguata professionalità;**
- 4) **indipendenza:** dall'attività oggetto di audit, libertà da pregiudizi, obiettività di pensieri, risultanze e conclusioni basate solo sulle evidenze dell'audit;
- 5) **approccio basato sull'evidenza:** un audit è effettuato in un periodo di tempo limitato e con risorse limitate - un appropriato campionamento influisce sul livello di confidenza delle conclusioni dell'audit. Le evidenze sono verificabili e si basano su campioni di informazioni disponibili.

- **Gestione di un programma di audit**

Gli auditor dovrebbero essere consapevoli che i programmi di audit sono monitorati e riesaminati ad opportuni intervalli. Gli auditor dovrebbero fornire elementi per migliorare i programmi di audit;

- **Attività di audit**

Questa guida mette in luce le tecniche e la loro importanza, per pianificare e condurre un audit e per preparare il relativo rapporto. Essa è di particolare importanza per l'auditor;

- **Competenza e valutazione degli auditor**



La guida sulla competenza e valutazione degli auditor pone nuova enfasi sulla importanza della competenza del gruppo di audit così come su quella individuale. Essa sostituisce i criteri prescrittivi di qualifica degli auditor precedentemente inseriti nella ISO 10011.

La competenza è definita come “attributi personali dimostrati e abilità dimostrata nell’applicare conoscenze..”. E' data minor importanza ai livelli prescritti di grado di istruzione, di luoghi di lavoro, di esperienza di audit e di numero di audit completati. Questi sono utilizzati come elementi di ingresso alle conoscenze ed all’abilità necessaria per la competenza degli auditor.

Le metodologie di lavoro dell’AIIA, dell’IN.TOSAI e dalla norma ISO 19011 (ad esempio le fasi di raccolta iniziale delle informazioni, analisi, valutazioni secondo un programma di lavoro, reporting e monitoraggio) ed i principi cui si ispirano (ad esempio l’obiettività e l’etica professionale) si equivalgono sotto molti aspetti.

Variano invece gli scopi e gli ambiti di applicazione cui fanno riferimento (l’INTOSAI prende in considerazione soprattutto l’ambito di attività degli Istituti Superiori di Controllo, mentre la norma ISO 19011 è in relazione alla conformità dei processi agli standard ISO di qualità). L’AIIA ha scopi ed ambiti di applicazione più eterogenei rispetto agli altri.



CAPITOLO SECONDO - LA STRUTTURA DEL SERVIZIO DI INTERNAL AUDIT IN ASI E LA METODOLOGIA DI LAVORO

2.1. L'internal audit nell'Agenzia Spaziale Italiana

Prima di procedere vorrei introdurre brevemente l'**Agenzia Spaziale Italiana (ASI)**.

L'ASI è un Ente Pubblico che dipende dal Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica, coopera con numerosi dicasteri e con la Presidenza del Consiglio dei Ministri. L'ASI non ha compiti diretti di progettazione, ma deve predisporre ed attuare il Piano Spaziale Nazionale, che indirizza le scelte strategiche del Paese in ambito spaziale. L'Agenzia è lo strumento operativo principale della politica di intervento pubblico nel settore spaziale ed è chiamata ad operare:

- 1) sul fronte della scienza e della tecnologia di punta;
- 2) sulla sperimentazione e promozione dei servizi avanzati nelle Telecomunicazioni, nella Protezione Civile, nella Difesa, nel Monitoraggio Ambientale e nella Gestione delle Risorse Naturali.

L'ASI nasce nel 1988 e recentemente è stata riorganizzata con Dlgs n 128/03; essa opera affinché le risorse collettive dedicate alle attività spaziali siano un utile investimento sulla qualità della vita, sul miglioramento della sicurezza del paese, sul potenziamento dei servizi ed infrastrutture essenziali per una società moderna, sul miglioramento della competitività del sistema industriale e dei servizi.

In ASI il servizio di internal audit è un'attività svolta dalla funzione “**verifica dei processi interni e dei programmi**” che in organigramma è di staff all'unità organizzativa Pianificazione, Controllo di Gestione e Pianificazione (d'ora in poi PCF) ed ha come scopo principalmente la revisione dei processi interni (operational audit) per conseguire



miglioramenti dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione e quindi della gestione dei programmi istituzionali²⁸; più in particolare:

1 Assiste l'organizzazione ed i responsabili di programma attraverso un approccio professionale sistematico che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di:

- controllo, con riferimento ai processi ed alle procedure poste in essere per la gestione delle attività in applicazione del Dlgs 286/99, più propriamente definibili processi di controllo interno di primo livello, e di diretta applicazione da parte degli operatori per:
 - garantire il raggiungimento degli obiettivi da parte dell'amministrazione;
 - limitare i rischi di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa (es.: controllo di gestione);
- gestione dei rischi (rischi collegati all'efficienza, efficacia ed economicità dell'organizzazione e dei programmi);
- control governance (processi che scaturiscono dall'insieme delle relazioni che si instaurano tra le dimensioni di carattere organizzativo con quelle di carattere culturale e che originano "regole", formali o informali, per un "buon governo" delle risorse).

2 Verifica che i processi interni siano conformi agli standard definiti dalla qualità.

Dati gli obiettivi generali, funzionalmente svolge le seguenti tipologie di attività:

- Verifica l'affidabilità e l'integrità delle informazioni operative;
- Esamina i sistemi in atto per assicurare il rispetto della normativa interna ed esterna (politiche, piani, procedure, qualità, leggi e regolamenti) verificando la loro effettiva ottemperanza (verifiche di conformità);

²⁸ Scopi, obiettivi ed attività sono definiti nel Progetto di Unità 2006-2008 di PCF approvato dai Vertici dell'ASI.



- Analizza l'efficacia e l'efficienza dei processi gestionali interni, delle norme e delle procedure interne nel tempo al fine di individuare criticità e proporre suggerimenti migliorativi;
- Valuta che l'impiego delle risorse risponda a criteri di efficacia ed efficienza;
- Verifica che attività e progetti si svolgano secondo i piani e le norme interne.

Per la definizione dell'attività di internal auditing, i principi e la metodologia di lavoro, si è fatto riferimento all'AIIA²⁹, all'INTOSAI e alle Norme ISO 10911.

2.2. Il processo di Internal Audit in ASI: metodologia di lavoro

Il processo di revisione prevede diverse fasi, elencate di seguito sono con la descrizione delle attività correlate:

- *identificazione dell'universo da verificare e la valutazione dei rischi;*
- *elaborazione del piano annuale delle verifiche e sua approvazione;*
- *elaborazione del programma di verifica (o di audit);*
- *gestione del programma di audit (assegnazione incarico, attività di ricognizione preliminari alla verifica, riunione di avvio dei lavori, esecuzione dell'incarico, riunione di chiusura, presentazione del lavoro e reporting);*
- *monitoraggio.*

2.2.1. Identificazione dell'universo da verificare e la valutazione dei rischi

L'identificazione dell'universo da verificare è l'insieme di tutte le specifiche attività svolte nell'Ente, raggruppate in processi e sottoprocessi, che rappresentano un potenziale oggetto di revisione.

Rientrano nell'universo da verificare le funzioni, i processi, le procedure nonché le specifiche attività, documenti o progetti aventi una particolare significatività.

²⁹ In modo particolare dell'AIIA, la cui definizione di auditing riguarda scopi ed ambiti di applicazione più eterogenei rispetto all'INTOSAI e la norma ISO 19011.



Una mappa dei rischi, con la loro valutazione, è associata agli elementi che costituiscono l'universo da verificare. La valutazione dei rischi può essere il risultato di un processo ben definito e chiamato in dottrina Risk and Control Self Assessment (RCSA) o può essere il risultato di un'analisi condotta sulla base:

- di indicazioni da parte del vertice;
- degli audit precedenti;
- di indicazioni del responsabile del servizio di internal audit;
- di particolari eventi o cambiamenti che tipicamente comportano determinati rischi (esempio, i cambiamenti organizzativi).

2.2.2. *Elaborazione del Piano annuale delle verifiche e sua approvazione*

Le attività da svolgere sono definite in un piano annuale dei lavori, debitamente approvato, il cui contenuto tiene conto delle indicazioni e delle priorità di intervento definite in base a:

- obiettivi dell'ente;
- indicazioni di leggi e regolamenti;
- specifici suggerimenti dai vertici;
- richieste da altre unità organizzative e dai responsabili di programma;
- suggerimenti del responsabile PCF, in quanto responsabile del servizio di audit.

PCF predispone la versione del piano di lavoro finale da sottoporre all'attenzione del DG per la sua approvazione entro il 31 dicembre di ciascun anno.

2.2.3. *Elaborazione del programma di verifica (programma di audit)*

Per ciascun processo, progetto o procedura oggetto di revisione è predisposto un *programma di lavoro (o di verifica)* composto da *punti di controllo*; per punto di controllo si intende l'elemento o l'attività di un processo (per esempio) che testato tramite adeguato indicatore quantitativo e/o qualitativo, permette di monitorare lo stato di efficienza ed efficacia del processo. Essi forniscono gli elementi necessari a verificare lo stato ed il



livello di adeguatezza in essere dei controlli e valutare suggerimenti-azioni correttive per mitigare eventuali rischi al fine di ripristinare l'efficienza e l'efficacia del processo. L'insieme dei punti di controllo su un determinato oggetto formano il programma di lavoro di verifica.

Gli elementi che concorrono alla sua predisposizione sono:

- metodi adottati nei precedenti audit;
- manuali e procedure aziendali;
- “best practices” di settore.

Nella figura n. 3 è riportato un esempio di programma di lavoro relativo all'audit sulla gestione dei contratti nella Agenzia Spaziale Italiana. Il “*sotto processo*” indica una parte del processo cui sono riferiti i punti di controllo. La voce “*Rif*” è la classificazione di ciascun punto di controllo cui collegare le carte di lavoro in merito e fare riferimento (nella voce Rif è indicato anche la codifica dell'oggetto sotto verifica. Nel nostro esempio gctr è la codifica per processo di *gestione dei contratti*).

Ciascun “*punto di controllo*” di fatto rappresenta anche il rischio afferente a quel sotto processo. La voce “*procedure di audit*” sono le indicazioni da seguire per verificare quel particolare punto di controllo. Nella casella “*test di riferimento*” si indicano i test usati durante la fase di esecuzione della procedura di audit.



Figura 3

Sotto processo	Rif	Rischio audit / Punto di controllo	Procedure di audit	Test di riferimento
Attività o oggetti trasversali al processo	Gctr 1.0	Mancanza di procedure adeguate ed in linea con la Legge e con i regolamenti interni	Periodicamente vengono sentiti i responsabili di programma (PM) per verificare se le procedure sono nel tempo adeguate alle necessità del progetto	<i>Definiti in funzione delle esigenze e delle condizioni di lavoro</i>
	Gctr 1.1		Le procedure sono regolarmente aggiornate in funzione delle variazioni della normativa esterna ed interna	<i>Definiti in funzione delle esigenze e delle condizioni di lavoro</i>
Gestione delle attività di avvio del contratto	Gctr 2.0	Assenza di pianificazione delle attività preliminari	Prima della riunione di kick off sono informati sistematicamente tutti i partecipanti? Esiste una procedura in merito?	<i>Definiti in funzione delle esigenze e delle condizioni di lavoro</i>
		Documentazione non sufficiente a consentire l'avvio dei contratti (riunione di Kick off)	Prima di ciascuna riunione viene svolta dal PM una verifica dei documenti in loro possesso se sufficienti	<i>Definiti in funzione delle esigenze e delle condizioni di lavoro</i>

2.2.4. Le fasi di gestione del programma di audit

a) Assegnazione dell'incarico, attività di verifica preliminari e gestione della documentazione

Per ciascun lavoro di revisione sono definiti l'oggetto, l'ambito di copertura della revisione, i tempi di completamento delle attività e le risorse necessarie per il suo svolgimento. Le persone coinvolte sono certamente il responsabile del processo/macro attività/documento o altro sottoposto a revisione (chiamato "auditee") e quanti altri utili al raggiungimento dell'obiettivo dell'analisi.

L'avvio della revisione è preceduto da una fase preliminare utile per acquisire le informazioni necessarie a familiarizzare col processo oggetto di revisione.

Ulteriori informazioni in questa fase preliminare possono essere rilevate attraverso:



- interviste;
- lettura di normative e documentazione cartacea;
- analisi del flow chart;
- tutte quelle attività che meglio permettono a chi deve svolgere il lavoro di rivedere e modellare il programma di lavoro in funzione e coerentemente con le esigenze dell'audit e dei suoi obiettivi, con notevoli riflessi sui tempi totali di analisi.

Il responsabile PCF comunica l'inizio dei lavori alle persone coinvolte nell'analisi e richiede la loro eventuale disponibilità per colloqui ed interviste.

Tutte le fasi dell'analisi e le attività di audit sono documentate nelle carte di lavoro. Esse sono il risultato delle interviste o analisi (anche copie di documenti a supporto di decisioni) e devono essere classificate, organizzate ed archiviate per mezzo di un sistema di riferimenti incrociati e di indicizzazione (indici con cui organizzare le carte e facilmente richiamarle per ciascun rilievo eventuale riscontrato) tale da permettere sempre un collegamento tra i punti controllo verificati, le evidenze emerse, gli indicatori usati (interviste, questionari, ecc..) e la documentazione di supporto. L'archiviazione deve prevedere una loro facile rintracciabilità.

Un esempio di sistema di cross reference è identificare tutta la documentazione con una **sigla di due lettere** (che indica la tipologia di documento: in= intervista, an=analisi, ts=test, pc=punto di controllo, ecc... da definire in funzione delle esigenze e della realtà in cui si opera), seguito da trattino (-) e poi la **sigla del processo sottoposto ad audit** (esempio: processo di gestione dei contratti **gctr**); segue la numerazione progressiva, indipendentemente dalla tipologia di documento. Esempio: **in.gctr.03**.

b) Riunione di avvio lavori (kick off)

L'obiettivo della riunione iniziale di lavoro è quello di presentare e chiarire sin dall'inizio lo scopo e l'ambito di copertura dell'audit, nonché la metodologia di lavoro ed i referenti. In questa fase è definita l'organizzazione delle attività, le persone coinvolte ed i tempi.



c) Esecuzione dell'incarico

La metodologia adottata da PCF per la conduzione dell'analisi dei processi è illustrata nel flow chart seguente (vedi figura n. 4):

Figura 4

UO/Soggetti coinvolti	Flusso attività	Input/output
	1. Inizio lavori	Input: pianificazione lavoro annuale
2 Responsabile processo, PCF, soggetti vari in funzione dell'analisi da realizzare	2. Riunione per la pianificazione del lavoro	Output: definizione obiettivi, ambito, tempistica e UO/soggetti coinvolti
3-4 Resp. processo, PCF, persone incaricate del lavoro, responsabile della preparazione del documento, eventuale GdL, UO/uffici/soggetti diversi in funzione delle esigenze conoscitive per l'analisi del processo/attività/altro	3. Identificazione delle persone incaricate del lavoro	Output: Identificazione delle persone incaricate del lavoro – Nomina del facilitatore – Individuazione del responsabile del processo/attività/altro oggetto di revisione
Condivisione del lavoro, a cura di PCF, con tutti i soggetti che hanno collaborato (vedi punti 3-4-5)	4. Kick off : inizio lavori e analisi	Output: Risultati interviste, incontri e analisi varie
	5. Elaborazione dei risultati, analisi e redazione bozza del Report finale	Output: Bozza lavoro con report allegato che riassume: -Criticità riscontrate e rischi collegati -Suggerimenti proposti ed indicazione dei benefici attesi
	Condivisione del lavoro	-Eventuali Suggerimenti proposti non accettati ed eventuali commenti -Piano ed elenco delle azioni correttive e dei tempi di implementazione
Trasmissione al DG a cura di PCF	6. Presentazione Report finale	-Individuazione degli indicatori di performance del processo/attività/altro revisionato -Soggetti che supervisionano il rispetto del piano di cui sopra
	7. Trasmissione Report (fase di reporting)	Output: Eventuali osservazioni da considerare Output: Report ufficiale
	8. Follow-up 	Output: report-monitoraggio su modalità e stato di implementazione delle azioni correttive e/o sui benefici riscontrati in seguito all'implementazioni

Nella fase esecutiva di audit si procede con la raccolta, l'analisi, la valutazione, la classificazione e l'archiviazione delle informazioni necessarie per formulare il report di fine audit.

I metodi di raccolta delle informazioni possono essere diversi, secondo le necessità e le condizioni in cui si opera, come ad esempio:

- interviste;
- questionari;
- osservazione;
- ispezione fisica;
- rilevazione e mappatura del processo.

La mappatura del processo, qualora il processo non sia stato già identificato e rilevato, dovrebbe essere svolta con un software adeguato. Sarebbe inoltre opportuno che tale software fosse in grado di dialogare informaticamente con lo stesso applicativo usato dall'ufficio responsabile della gestione dei processi e delle procedure.

d) Riunione di chiusura

Obiettivo della riunione è esporre il lavoro svolto a tutti i soggetti che hanno partecipato alla revisione ed in particolare al responsabile del processo ed ai quei soggetti che dovranno, qualora necessario, intervenire con l'implementazione delle raccomandazioni a seguito di criticità significative riscontrate in seno alla analisi del processo. In questa fase il responsabile del processo può esprimere i suoi commenti e decidere se essi devono essere riportati nel report che segue la chiusura dell'analisi della revisione.

Attraverso la condivisione della bozza definitiva del report si chiariscono tutti gli aspetti dell'analisi e delle sue conclusioni. Lo scopo è di prevenire eventuali conflitti successivi alla trasmissione ufficiale del report ai vertici dell'Agenzia. Infatti per la buona credibilità di tutta la funzione è bene che il responsabile del processo non contraddica quanto definito nel report.



In merito alle raccomandazioni espresse nel report, il responsabile del processo può accettarle integralmente o parzialmente.

In caso di parziale o integrale rifiuto di implementare le azioni correttive, nonostante le criticità rilevate e segnalate, è necessario che risulti chiaramente l'accettazione del rischio da parte del responsabile del processo/attività o documento sottoposto a revisione.

e) Reporting

L'emissione di report chiari, tempestivi, affidabili ed obiettivi è una responsabilità di chi svolge attività di auditing. I report che PCF emette sono i seguenti:

- **Report di fine analisi:** riporta tutte le informazioni circa la revisione appena terminata (scopo, ambito, persone coinvolte, interviste, rischi, criticità e raccomandazioni); ha una distribuzione limitata al responsabile del processo analizzato ed al Direttore Generale (DG);
- **Report sulle attività in corso e sulle attività svolte** finalizzato a verificare come la pianificazione degli interventi sia in linea con i tempi programmati con il Direttore Generale (DG). Il report avrà una distribuzione periodica;
- **Report delle maggiori criticità riscontrate** e non considerate nella fase di pianificazione del Piano annuale: mappa dei rischi operativi (che compromettono il raggiungimento dell'efficacia e dell'efficienza) e/o di eventuali zone critiche, non precedentemente considerate, per le quali è necessario procedere con approfondite analisi. Il report avrà una distribuzione variabile in funzione delle esigenze, interna all'ASI (Responsabile PCF, responsabili processi interessati e DG);
- **Report di dettaglio dei processi e programmi con i punti di controllo verificati:** report sui punti di controllo che sono stati oggetto di maggiore analisi per importanza del processo/programma per impatto sugli altri processi e programmi dell'agenzia. Il report avrà una distribuzione annuale, interna all'ASI (Responsabile PCF, DG);



- **Report di follow-up:** verifica dello stato di implementazione per processo/procedure/programma delle azioni correttive individuate in sede di verifica e condivise con i responsabili di processo.

2.2.5. Monitoraggio (follow-up)

Il monitoraggio è l'attività di verifica nel tempo del rispetto del piano di miglioramento del processo e dell'implementazione delle azioni correttive.

Il monitoraggio segue l'audit in ordine temporale.

Questa fase, più comunemente chiamata di follow-up, è svolta dopo un ragionevole lasso di tempo tale da permettere ai responsabili delle unità organizzative o di processo o del piano di miglioramento (che recepisce le raccomandazioni esposte nel report finale di audit) di implementare le correzioni concordate.

Questa fase è gestita in stretta collaborazione con il soggetto che opera nell'area "processi e procedure" (o comunque con l'UO o ufficio la cui funzione è la gestione dell'organizzazione e delle procedure) ed i responsabili di processo/programma.

Generalmente le raccomandazioni definite nel report di fine audit diventano nuove procedure o modifiche alle procedure, o occasione per identificare, disegnare e formalizzare processi precedentemente non rilevati; ciò al fine di ricondurre le responsabilità ai soggetti competenti ed assegnare indicatori al processo o macro attività per il monitoraggio periodico delle performance. Attraverso tali indicatori, al prossimo audit, si potrà verificare l'efficacia, l'adeguatezza e l'efficienza del processo stesso.



2.3. Rapporto e interfacce con gli altri organi di controllo interno e con l'organizzazione

In ASI, data la sua struttura e le competenze assegnate con la macro organizzazione di cui al Dlgs 128/03, il responsabile delle attività di audit riporta al Direttore Generale (vedi figura n. 5)

All'interno della struttura ASI la funzione di verifica dei processi interfaccia, attraverso lo scambio di dati ed informazioni, altre strutture di controllo interno, quali:

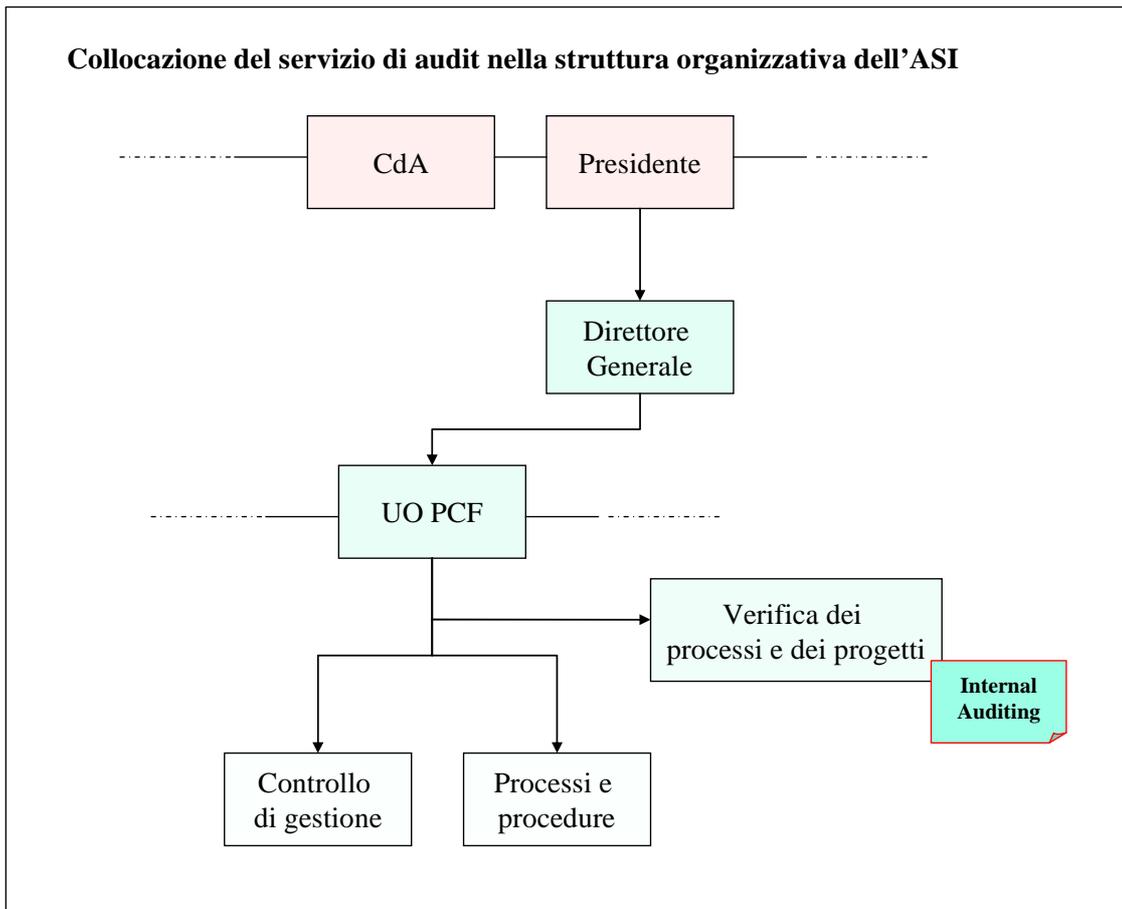
- il Comitato di Valutazione: attraverso il DG, può ricevere incarichi o richieste di informazioni;
- la contabilità generale (che svolge il controllo di regolarità amministrativa e contabile): soprattutto per scambio e richiesta di dati contabili/finanziari;
- l'Ispettore Generale: su mandato del Presidente può richiedere audit specifici;
- il controllo di gestione: per la richiesta di dati soprattutto economici;
- la funzione che gestisce l'organizzazione dei processi e procedure. Dall'attività di audit scaturiscono, infatti, delle informazioni necessarie a tale funzione per poter operare, quali ad esempio:
 - identificazione dei rischi, evidenze significative e altro collegato alle attività ed ai progetti;
 - identificazione dei processi o sottoprocessi non ancora rilevati e mai ricondotti in termini di responsabilità ai soggetti competenti;
 - necessità di aggiornare le procedure, definire nuovi indicatori di performance di processo o progetti.

La collaborazione della funzione audit con gli uffici che gestiscono altri aspetti del controllo interno e con le UO dell'ASI, deve essere tale da non compromettere la sua indipendenza (es.: la collaborazione su processi, progetti o documenti deve riguardare solo la metodologia di lavoro, intervenendo come facilitatore, in modo da conservare



l'indipendenza di giudizio se successivamente è chiamato a verificare lo stesso processo, progetto o documento).

Figura 5



2.4. Criticità per l'implementazione della funzione di audit

Le principali dimensioni che possono causare potenziali criticità e che devono essere considerate nella fase di implementazione di un'attività, sono quelle gestionali, culturali ed organizzative dell'ente.



Dal punto di vista gestionale una struttura organizzativa può essere di tipo funzionale o essere orientata ad un approccio per processo.

Nel primo tipo gli organi direttivi di primo livello sono specializzati secondo il criterio della tecnica, e cioè per gruppi di attività con vincoli di interdipendenza reciproca e della specie economico-tecnica (gli acquisti, l'amministrazione). Se è vero che così facendo, queste unità organizzative operano al loro interno in modo più efficiente, è ancor più vero che si differenziano nei comportamenti l'una dall'altra in modo forte. Di conseguenza quanto più differenziate sono le funzioni di un'organizzazione complessa tanto più critica è la gestione delle interdipendenze che residuano al fine di raggiungere gli obiettivi desiderati. La definizione dei confini organizzativi da sola non può garantire che siano gestite con efficacia tutte le interdipendenze tra le attività. Occorre rendere espliciti i legami di tipo logico tra tutte le attività aziendali e impiegare meccanismi operativi in grado di gestire tali legami in modo efficace ed efficiente.

Per gestire meglio un'organizzazione complessa è necessario conoscere ciò che fa; ovvero quei processi che sono svolti, senza soluzione di continuità, per potere raggiungere gli obiettivi definiti dal vertice. Quindi diviene importante spostare l'asse dell'attenzione sulle attività e sui processi che si svolgono nella realtà organizzativa. L'approccio per processo³⁰ è diretto principalmente:

- ad identificare le attività ed i processi gestionali svolti;
- a disegnare i processi e le attività in modo da rendere esplicite le interdipendenze e le relazioni tra attività, seppure svolte da UO diverse;
- definire, per ogni processo individuato, i parametri di misura delle prestazioni di natura quantitativa e qualitativa (il grado di efficacia, di flessibilità e di adattabilità);
- ricondurre, per ogni processo, le attività ad un responsabile.

³⁰ Catry Ostinelli, Liuc Papers n.22, La mappatura e l'analisi dei processi gestionali: al cuore dell'ABC, Serie Economia aziendale, 4, luglio-agosto 1995



Ciò consente all'attività di auditing di operare più agevolmente perché i suoi strumenti base sono i punti di forza sopra elencati di un approccio per processi.

L'assenza comporta tempi più lunghi di analisi ed un maggiore impegno delle risorse (costi); infatti, in questi casi l'audit è preceduto da una prima fase di ricognizione in cui si svolge la rilevazione delle attività ed una mappatura del processo, e poi da una seconda fase dedicata alla elaborazione, definizione e condivisione (con il responsabile del processo) degli indicatori per valutare le performance delle attività.

Dal punto di vista culturale, il fattore critico di successo per l'implementazione ed il buon funzionamento della attività di auditing è la cultura organizzativa e quanto essa sia orientata al controllo. Il termine cultura può essere definito come³¹ “modi di pensare, sentire e reagire modellati, acquisiti e trasmessi, principalmente, tramite simboli che costituiscono la conquista distintiva dei gruppi umani, incluse le loro personificazioni in artefatti; il nucleo essenziale della cultura consiste in idee tradizionali (cioè storicamente derivate e selezionate) e, specialmente, nei valori loro collegati”.

La cultura ha una forte correlazione verso l'ambiente di controllo, che è l'elemento che determina il livello di sensibilità del personale alla necessità di controllo (vedi paragrafo 1.1.).

L'ambiente di controllo è influenzato dai seguenti fattori:

- **l'integrità e i valori etici:** essi sono il frutto della cultura aziendale. L'integrità è una condizione del comportamento etico in tutti gli aspetti dell'attività aziendale: gli obiettivi di un ente e i metodi per realizzarli sono basati sulla priorità, sui giudizi di valore e sullo stile di management. Questa priorità e i giudizi di valore, che si traducono in un codice di condotta, riflettono l'integrità e l'etica dei dirigenti che contribuiscono in modo rilevante all'efficacia delle procedure di controllo interno;
- **diffusione di regole etiche** (che poi è necessario far rispettare ricorrendo anche a sanzioni);

³¹ E. G. Flamholtz, Il controllo manageriale, Teoria e pratica, AG, 2002



- **filosofia e stile di direzione;**
- **competenza del personale**, che deve riflettere le conoscenze e le capacità necessarie per svolgere le mansioni richieste ad ogni singola posizione;
- **esistenza e funzionamento di una struttura di controllo interno;**
- **una struttura organizzativa** vicina alle reali esigenze per poter raggiungere gli obiettivi pianificati;
- **criteri di attribuzione di poteri e responsabilità;**
- **politiche di gestione delle risorse umane**, che devono servire anche a comunicare al personale il livello di integrità, di comportamento etico e di competenza. Queste politiche comprendono le assunzioni, la gestione delle carriere, la formazione, le valutazioni del personale, gli incontri di verifica del personale, le promozioni, le remunerazioni e le azioni correttive.

Rispetto a queste potenziali criticità, in ASI ci sono state due fasi, parallele tra loro ed entrambe in corso ad oggi.

Dal punto di vista organizzativo è stato creato l'ufficio processi e procedure che tra i suoi obiettivi prevede proprio quello di svolgere l'analisi e la rilevazione grafica dei processi e, laddove necessario, elaborare delle procedure adeguate e tali da favorire il buon svolgimento delle attività secondo criteri di efficienza ed efficacia. Un altro ufficio di PCF, Pianificazione, si sta preoccupando di individuare dei parametri di performance, di qualità e di quantità, collegati ai processi gestiti dalle varie unità organizzative.

Dal punto di vista culturale, la comunicazione e la ricerca del coinvolgimento del personale ASI per accrescere gli aspetti motivazionali, sono stati e sono tuttora i fattori di successo su cui stiamo lavorando. Gli altri elementi che sono necessari in una fase di cambiamento³², seppur piccola, come quella di una nuova tipologia di attività sono:

- l'ascolto attivo di tutte le persone con cui si interagisce;

³² Dr Giuseppe De Feo, Appunti delle Lezioni sul cambiamento nelle organizzazioni pubbliche del Modulo I del Master Management Pubblico, edizione IV, AA 2005-2006.



- cercare di generare fiducia e credibilità nell'ambiente di lavoro attraverso un feedback sempre puntuale;
- mostrare di avere degli obiettivi ed una strategia di fondo chiara, coerente, comprensibile, motivata e attuabile;
- una forte sponsorship all'interno dell'ente interessata ai risultati della nuova attività;
- concreta e diffusa esigenza dei risultati della nuova attività;
- comunicazione efficace dei risultati.

Altro aspetto critico dell'implementazione delle attività di internal auditing, seppur residuale rispetto ai due precedenti, secondo la mia esperienza, è la presenza di risorse con conoscenze e competenze adeguate all'interno del team di internal auditing.

Attualmente la funzione consiste nel suo responsabile (responsabile di PCF) con staff una risorsa.

I tempi di implementazione del programma completo sono dunque direttamente proporzionali al tempo di acquisizione³³ dall'interno o dall'esterno di nuove risorse e della loro formazione.

³³ I tempi per l'assunzione di nuove risorse dall'esterno è in molti casi un fattore non governabile – vedi il caso del blocco delle assunzioni nella PA che perdura da diversi anni.



CAPITOLO TERZO - ESPERIENZE DI AUDIT GIA' AVVIATE: L'OSSERVATORIO DELLA GOVERNANCE NELLA PA

L'osservatorio della governance nella Pubblica Amministrazione è stato condotto dall'Università di Pisa e l'Associazione Master Auditing e Controllo Interno di cui sono socio, ed è stato svolto nel periodo gennaio 2006 – agosto 2006; è stato attivato con l'obiettivo di monitorare lo stato di implementazione del controllo interno nella PA e di rilevare e studiare, attraverso un questionario, come gli enti pubblici stanno adeguando le rispettive organizzazioni ai principi di control governance ed alle relative norme in materia. Nell'ambito di questo osservatorio ho curato la fase di distribuzione dei questionari, raccolta, analisi e rappresentazione dei dati.

Le amministrazioni centrali cui è stato trasmesso il questionario sono state selezionate dall'universo degli enti pubblici non economici; essi appartengono alle categorie degli Enti Previdenziali e delle Agenzie Fiscali.

In questa fase sono state scelte solo 2 categorie di enti pubblici su 13³⁴, data l'eterogeneità delle norme di controllo interno³⁵ degli enti appartenenti all'universo considerato.

Dopo questa prima sperimentazione il questionario sarà trasmesso ad un campione rappresentativo di tutte le alle altre categorie per completare ed avere dei dati che permettano di trarre delle considerazioni di tipo statistico.

L'indagine, pur rappresentando ad oggi solo un “work in progress” ed i cui esiti finali si renderanno disponibile in seguito, può rappresentare una fotografia del sistema di governance della PA e di come le novità normative si siano concretizzate, rilevando alcuni aspetti di un Pubblica Amministrazione in pieno sviluppo ed alla ricerca di una sua fisionomia organizzativa.

³⁴ Per l'elenco completo delle categorie vedi www.italia.gov.it; è presente un elenco completo delle amministrazioni pubbliche, da cui sono stati esclusi gli organismi internazionali e le istituzioni europee.

³⁵ Molte norme di controllo interno sono specifiche e poste in essere con la norma che istituisce l'ente.

3.1. Risultati dell'indagine

Gli enti selezionati in questa prima fase sono i più rappresentativi delle rispettive categorie per il numero del personale dipendente, per la complessità delle attività svolte e per lo stato di sviluppo del controllo interno nelle loro organizzazioni.

Il questionario è stato elaborato facendo riferimento al Dlgs 286/99, Legge 20/94, Dlgs 29/92, il Dlgs 165/2001 e Legge 241/90 e s.m.i., ed indaga su 5 aspetti principali: il controllo di regolarità contabile ed amministrativa, la valutazione della dirigenza, il controllo di gestione, l'internal auditing e la control governance.

Degli 8 enti selezionati e contattati hanno risposto 3 enti, qui chiamati A, B e C.

3.1.1. La struttura organizzativa del controllo interno

Tabella 1

Ente	N° dipendenti	N° dipendenti impiegati nelle funzioni di controllo (% sul totale dei dipendenti dell'ente)		
		Controllo reg. amministrativa	Controllo di gestione	Internal Auditing
A	11.810	77 (0,65%)	24 (0,20%)	(1)
B	34.000	45 (0,13%)	47 (0,14%)	29 (0,08%)
C	12.000	(2)	(2)	76 (0,63%)

- 1) I compiti della funzione di auditing nell'ente A sono distribuiti tra le strutture che gestiscono rispettivamente le funzioni di organizzazione, informatica, ispettorato e presso tutte le altre strutture che presidiano per materia le diverse funzioni istituzionali e strumentali;
- 2) L'ente ha compilato solo il modulo relativo al servizio di auditing.

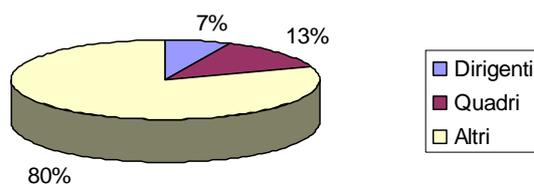
Dalla tabella n. 1 si nota che la percentuale di impiegati nella funzione audit varia da ente ad ente ed in generale non sembra esserci una correlazione tra il numero totale dei dipendenti ed il numero dei dipendenti impiegati nella funzione di auditing e nelle altre funzioni di controllo interno.



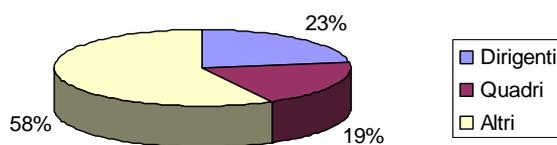
La tipologia di rapporto contrattuale di lavoro nelle funzioni di controllo interno è al 100% a tempo indeterminato per gli enti A e B; nell'Ente C solo il 2% ha una forma contrattuale a tempo determinato (contratto formazione lavoro) seppur con prospettiva di assunzione a tempo indeterminato. Questo dato è rilevante per l'importanza di avere una funzione di controllo, a tutti i livelli, quanto il più possibile indipendente, nello svolgimento delle sue funzioni, e quindi scevra da particolari condizionamenti come quello del rinnovo contrattuale.

3.1.2. Composizione delle qualifiche all'interno delle strutture di controllo interno

Ente A

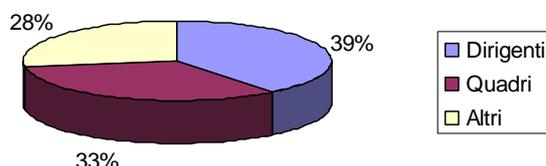


Ente B





Ente C



3.1.3. Numero anni di presenza della struttura di controllo nell'Ente.

Tabella 2

Ente	Controllo amministrativa reg.	Controllo gestione di	Internal Audit
A	> 20	>15	Non presente
B	30	25	2
C	--	--	5

I dati descrivono l'audit come una funzione recente nella PA a differenza delle altre tipologie di controllo interno.

3.1.4. L'attività di internal auditing

Sono state chieste informazioni sulla presenza e modalità di funzionamento (nomina, num. anni del mandato del responsabile, ecc..) di una funzione ad hoc per la verifica dei processi ed il monitoraggio della gestione dei rischi per un miglioramento in termini di efficienza ed efficacia dell'organizzazione. Due enti su tre hanno preposto la funzione di internal auditing a svolgere tale attività.

Per l'ente A, come già detto precedentemente, l'attività di miglioramento dei processi è svolta dalle strutture centrali delle diverse aree istituzionali o strumentali, con il supporto delle funzioni organizzazione e informatica.



Tabella 3

Ente	Chi lo nomina	Anni mandato	Rinnova mandato	Da chi dipende	A chi riporta
A	--	--	--	--	--
B	CdA	3	si	DG	DG/CdA
C	DG	3	si	DG	DG/Ministero vigilante

Per entrambi gli enti **B** e **C** il mandato dell'incarico di responsabile della funzione di audit è triennale ed è previsto il suo rinnovo.

Nell'ente **B** la nomina è del CdA, ma la funzione risponde gerarchicamente al direttore generale; periodicamente riporta periodicamente sia al CdA sia al DG.

Nell'ente **C** la nomina del responsabile è del Direttore Generale dal quale dipende anche gerarchicamente; la funzione riporta al DG e annualmente anche al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Per entrambi gli enti la funzione è decentrata sul territorio.

3.1.5. Analisi delle competenze

Tabella 4

Competenze

Ente	<i>Legale giuridico</i>	<i>Informatica- Tecnologia</i>	<i>Organizzativo gestionale</i>	<i>Amministrativo Contabile</i>
A	--	--	--	--
B	50%	0%	50%	0%
C	30%	30%	20%	20%
Media	40%	15%	35%	10%

I dati indicano che mediamente il 40% del personale impiegato nella funzione di audit ha una competenza giuridica ed il 35% gestionale. Se il dato fosse consolidato con una statistica indicherebbe che presso gli enti pubblici abbiamo soprattutto un audit di tipo contrattuale-legale, operational e di conformità rispetto alle norme e regolamenti, come del resto conferma anche la seguente tabella sulle tipologie di audit svolte più frequentemente.

Tabella 5 Tipologie di audit svolte

Ente	Contabilità	Processi operativi	Conformità a leggi e regolamenti	Informatica	Attività di consulenza (valutazione rischi)	Verifiche straordinarie
A	--	--	--	--	--	--
B	20%	40%	10%	0%	30%	0%
C	0%	40%	30%	10%	5%	15%
Media	10%	40%	20%	5%	17%	7%

Dalla tabella n. 5 si potrebbe evincere, con una serie statistica più significativa, che l'attività di verifica, revisione e monitoraggio dei processi legati alla contabilità ed all'informatica sono delegate ad altre funzioni o verso all'esterno, come forse avviene anche per le attività di consulenza, valutazione dei rischi e di verifica straordinaria.

3.1.6. Sistema informativo per lo svolgimento delle attività di controllo interno

Dai dati risulta che la gestione dei dati è affidata al 50% a prodotti come excel e banche dati informatiche ed al 50% a prodotti informatici specifici (es.: IRIS).

3.1.7. Modelli organizzativi orientati al controllo interno

Nella tabella n. 6 sono riepilogati alcuni dati circa lo stato di implementazione di un modello organizzativo in linea con la Legge 241 del 1990.

Tabella 6 Note	Ente		
	A	B	C
Esistenza di sistemi di deleghe e delle responsabilità	si	no	si
Esistenza di un codice di comportamento	no	no	si (dal 2000)
Esistenza di una mappa dei processi formalizzata nell'ente	si	si	si
Riconducibilità di ciascun processo ad un responsabile unico	parzialmente	no	no
Presenza di indicatori per ciascun processo	si	si	no
Esistenza di un iter autorizzativo definito per tipologia di procedimenti	si (manuale procedure)	na	si (procedure operative)



Interessante è la presenza di una mappa dei processi formalizzata ed un sistema di indicatori di performance ad essi assegnati, anche se solo in un 1 ente su 3 è poi possibile ricondurre le responsabilità ad un unico soggetto (principio di accountability).

Il codice di comportamento è presente solo in 1 ente; la sua presenza in una struttura è un fattore qualitativo ed indicativo della sensibilità verso la cultura organizzativa.

3.1.8. Valutazione dei dirigenti

Tabella 7 Pesi	Enti (1)		
	A	B	media
Obiettivi	70%	80%	75%
Comportamenti	30%	20%	25%

I dati dell'Ente C non sono pervenuti

La valutazione dei dirigenti per 2 enti su 3 è effettuata dal direttore generale.

I pesi attribuiti alla valutazione sono 2: gli **obiettivi** conseguiti ed il **comportamento**.

Nella valutazione definitiva del dirigente essi pesano in media rispettivamente 75% e 25%.

3.1.9. Ipotesi di Struttura del controllo interno in una Pubblica Amministrazione

E' stato chiesto a ciascun ente di immaginare una matrice ideale delle responsabilità e dei ruoli in materia di controllo interno: nelle seguenti tabelle sono riepilogati i dati. La prima tabella (n. 8) riporta i dati in valore assoluto, la seconda (n. 9) in valore percentuale.

La domanda alla quale hanno risposto era la seguente: *“se doveste costruire un modello ideale di control governance, a quali organi attribuireste le funzioni indicate?”*

Gli enti A, B, C hanno così risposto.



Tabella 8 (valori assoluti)

ORGANI – UNITA' ORGANIZZATIVE											
FUNZIONI	P	CdA	DG	DA	CIV	CS	CI	VCS	PCA	MIN	RU
Pianificazione strategica		A	C		B						
Controllo strategico		A			B				C		
Valutazione Dirigenza		A, B	A								C
Indirizzo e Vigilanza	A				A, B					C	
Programmazione operativa e controllo			A, B	A					C		
Controllo di gestione			A	A			B		C		
Controllo di regolarità amm.va e Contabile			A	A		A	B		C		
Verifiche dell'efficacia ed adeguatezza della struttura organizzativa			A				A, B		C		

Sigle:

P: presidente

DA: direttore amministrativo

CIV: comitato di indirizzo e vigilanza

CS: collegio sindacale

CI: organo di controllo interno o simile (es. Funzione di internal audit)

VCS: valutazione e controllo strategico

PCA: pianificazione, controllo e amministrazione

MIN: ministero vigilante

RU: risorse umane



Tabella 9 (valori in percentuale)

FUNZIONI	ORGANI - UNITA' ORGANIZZATIVE										
	P	CdA	DG	DA	CIV	CS	CI	PCA	MIN	RU	TOT
Pianificazione strategica		33%	33%		34%						100%
Controllo strategico		33%			33%			34%			100%
Valutazione Dirigenza		50%	17%							33%	100%
Indirizzo e Vigilanza	16%				50%				34%		100%
Programmazione operativa e controllo			50%	16%				34%			100%
Controllo di gestione			17%	16%			33%	34%			100%
Controllo di regolarità amm.va e Contabile			11%	11%		11%	33%	34%			100%
Verifiche dell'efficacia ed adeguatezza della struttura organizzativa			17%				50%	33%			100%

Ciascun Ente ha indicato i suoi abbinamenti e dalla tabella risulta una forte eterogeneità; ad esempio per la funzione di controllo di regolarità amministrativa e contabile l'11% degli enti ritiene che debba essere responsabilità del DG, un altro 11% del direttore amministrativo, nella stessa % del Collegio sindacale, il 30% di un organo di controllo interno quindi il 34% dell'ufficio che si occupa di pianificazione e controllo.

Di fatti oggi nel 100% dei casi tale controllo è assoggettato all'unità organizzativa che gestisce la contabilità ed il bilancio.

Nell'analizzare questa tabella bisogna però tener conto che in molti casi le differenze sono dovute alle diverse strutture organizzative in applicazione delle leggi istitutive degli enti, che prevedono organi ed uffici diversi cui attribuire le funzioni di controllo interno.

3.2. Conclusioni

Gli enti pubblici ai quali si riferiscono i dati dell'osservatorio, seppur orientati a disegnare un modello organizzativo in linea con la Legge, con i vincoli e con le esigenze interne proprie di gestione, mostrano una sensibile disomogeneità nell'organizzazione delle strutture a tale ruolo preposte.

Dai dati e dalle interviste con dirigenti di diversi enti pubblici non rientranti nel campione, si evince che la realizzazione di un servizio di internal auditing è stato principalmente il risultato di una visione saggia e di lungo periodo di alcuni dirigenti, di alcuni enti, e non invece una conseguenza naturale ad una spinta dall'alto (top-down).

Mancanza di chiarezza? Carezza di strumenti? Assenza di comunicazione trasversale nell'ambito della PA? Il controllo interno, e più in generale l'orientamento alla governance, sono realmente un'esigenza degli enti pubblici? O sono forse solo il tentativo di emulare il privato per cercare di risolvere problemi che richiederebbero, invece, ben altre analisi preliminari e forse altre soluzioni?

A conclusione di questo studio, e supportati da alcuni dati concreti (l'esperienza dell'ASI e l'osservatorio sulla governance³⁶), possiamo partire da alcuni punti fermi e formulare delle considerazioni.

Il controllo interno nasce e si sviluppa nell'ambito privato come risposta all'esigenza di "sopravvivere" producendo ricchezza, in un ambiente con un'"entropia" sempre più elevata per fattori sia interni sia esterni all'impresa.

Negli anni questo processo di "adattamento" è stato graduale e naturale.

Tutti gli attori del "sistema" economico ed i portatori di interessi collegati, hanno contribuito a questo sviluppo interagendo con il "sistema"³⁷ impresa; sono cresciuti attraverso un cambio-scambio di conoscenze, approdando alla cultura della governance.

³⁶ Si ribadisce nuovamente che questa è la fotografia di un numero molto limitato di enti e che l'osservatorio è in piena fase di realizzazione.



In questa fase di cambiamento verso un modello gestionale dove l'economicità e la qualità dell'erogazione dei servizi pubblici è l'obiettivo a tendere³⁸, il rischio che la PA deve saper gestire è il non rispetto dei tempi e delle fasi necessarie ad una crescita omogenea di tutto il "sistema" pubblico.

Alcuni concetti, di cui oggi si parla nel pubblico, sono fattori che anche il privato solo da poco sta procedendo a gestire e comunque solo attraverso un processo di crescita generale (e con non poche difficoltà, se si pensa, ad esempio, agli studi per la costruzione di indicatori di qualità).

La pubblica amministrazione rischia di proiettarsi verso nuovi "principi" e "strumenti" di gestione, pur mantenendo un impianto amministrativo e culturale decisamente poco flessibile, per sua conformazione, ed incapace di adattarsi alle esigenze mutevoli in tempi brevi.

Il punto chiave è innovare la "cultura" che pervade (o, forse, meglio sarebbe dire la "cultura che non pervade") la PA. Intendendo per cultura l'insieme dei valori personali e professionali con cui sia vertici sia ciascuno operatore pubblico registrano ed elaborano le informazioni per impiegarle al meglio per il bene dell'ente, nell'ambito delle sue funzioni ed assolvendo alle responsabilità assegnate al suo ruolo.

Perché questo si realizzi è necessaria l'affermazione di una "filosofia" aziendale all'interno degli organismi erogativi che compongono la PA (vedi il § 2.6, le criticità per l'implementazione della funzione audit).

³⁷ Il riferimento ad alcuni fenomeni di fisica ed a processi presenti in natura, come "l'entropia" e "l'adattamento degli organismi vivente al sistema ambiente", non è casuale, ma sono la constatazione di come ciò che l'essere umano crea e organizza, spesso, riflette le regole e le strutture organizzative già presenti in natura sotto forme diverse ed alle quali l'uomo tende ad imitare inconsciamente. Infondo l'uomo ed il funzionamento della sua struttura organica, non sono, forse, il migliore esempio di organizzazione cui tendere?

³⁸ Prof. Gianfranco Cavazzoni, Appunti delle Lezioni sul controllo interno di Master del Modulo X del Master Management Pubblico, edizione IV, AA 2005-2006.



Un'altra azione decisiva per il passaggio ad una gestione più accurata degli enti pubblici è razionalizzare ed organizzare tutte le indicazioni e gli strumenti normativi che il Legislatore ha finora emesso; lo scopo è minimizzare il rischio di non corrette interpretazioni della normativa (evitando ambiguità sui significati e sui reali intenti del Legislatore) e mettere a frutto le esperienze fino ad ora realizzate da enti ed organismi vari: le Agenzie Fiscali, alcuni Enti previdenziali, il Comitato tecnico-scientifico per la valutazione ed il controllo strategico nelle amministrazioni dello Stato di cui all'art. 7 del Dlgs 286/99 collocato presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, il programma "Cantieri", che il Dipartimento della Funzione Pubblica ha promosso per accelerare e dare concretezza ai processi di innovazione nelle amministrazioni pubbliche.

Un esempio può essere l'elaborazione di un testo unico del controllo interno e della governance nella PA per dare stimolo, supporto e significatività ad un atteggiamento finora assunto solo da pochi "coraggiosi" dirigenti pubblici costretti tra vincoli di tipo politico-strategico ed esigenze di tipo gestionale. In esso potrebbero essere definiti:

- le funzioni di base del controllo interno di primo e secondo livello, che devono essere simili a tutti gli enti;
- le strutture interne cui queste funzioni devono essere assegnate, lasciando all'ente la possibilità di gestire le complessità specifiche attraverso soluzioni organizzative ad hoc;
- il coordinamento degli uffici preposti al controllo interno per delimitarne le competenze, le responsabilità e per eliminarne le attività ridondanti;
- le regole di organizzazione tra il controllo interno ed il controllo esterno all'ente per aumentare la condivisione delle informazioni e la sinergia delle risorse;
- un referente unico nel pubblico per le questioni di control governance;



- gli indirizzi concreti e le disponibilità di risorse per un maggiore investimento nei sistemi informativi come supporto alle attività di controllo interno;

L'obiettivo è lo stimolo e la crescita della connettività ed una maggiore interazione tra gli enti al fine di:

- di supportare al meglio il processo di crescita culturale "sistemico" dell'ambiente di controllo e di condivisione della "best practice" e del know;
- favorire lo scambio di informazioni e la condivisione delle problematiche comuni".

E' in questo contesto che deve originarsi la spinta al cambiamento concreto della gestione dell'azienda pubblica; in modo da trasformare una potenziale minaccia (un costo che anziché agevolare lo sviluppo economico lo penalizzi) in fattore strategico di successo: il supporto necessario al nostro sistema produttivo nella ricerca di affermazione in campo europeo, in una fase caratterizzata da una forte competitività e assenza di confini territoriali.



APPENDICE A

Per permettere una migliore comprensione dei concetti espressi, si riepilogano le definizioni dei termini nei quali più frequentemente ci si è “imbattuti” e “scontrati” per la condivisione del loro significato.

Attività: un insieme di operazioni e di compiti:

- realizzati da un individuo, da un gruppo o da un apparecchio;
- che rispondono ad un know how specifico; omogenei in rapporto ai loro comportamenti di costo e di performance; che permettono di ottenere un output significativo ai fini di un raggiungimento degli obiettivi aziendali;
- per un cliente interno o esterno;
- che partono da un certo numero di input.

Un esempio pratico per riconoscere un'attività: nella fase di mappatura dei processi, per sottolineare che ciascuna attività è un'azione che produce un risultato, il suo nome deve poter essere sempre composto da un verbo e da un complemento oggetto (per esempio, inserire a sistema le richieste di avvio a istruttoria, ecc).

Poteri datoriali: identifica i poteri riconosciuti ai datori di lavoro, sia privati sia pubblici, dal codice civile, nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato; tipici poteri datoriali sono il potere direttivo (art. 2104 c.c.) ed il potere disciplinare (art. 2106 c.c.).

Procedimento amministrativo e processo: è il complesso di atti o operazioni tra loro funzionalmente collegati e preordinati all'adozione, da parte della PA, di un atto amministrativo.

Il procedimento è il risvolto amministrativo nella fattispecie delle attività che fanno parte del processo.



La differenza tra procedimento amministrativo e processo è che quest'ultimo è composto dalle attività che descrivono gli atti o le operazioni che permettono l'avvio di un procedimento amministrativo (es. processo assunzione personale ha come scopo l'assunzione, mentre il procedimento, lo strumento attraverso il quale si svolgono gli adempimenti per l'assunzione, ha come scopo la produzione di un atto amministrativo quale il decreto di assunzione). Il procedimento amministrativo è sempre rivolto alla produzione di un atto amministrativo che ne segna anche il suo termine.

Procedura: regole che riguardano aspetti caratteristici della vita organizzativa; modalità con cui i lavoratori devono svolgere i compiti assegnati o devono eseguire determinati lavori. Le regole hanno una valenza specificatamente interna e nascono, si legittimano e si sviluppano all'interno dell'organizzazione, come necessità del management per cercare di individuare le migliori modalità per organizzare il lavoro. Esse sono anche espressione della necessità dei singoli che hanno bisogno di punti di riferimento e conoscenze per svolgere bene il loro lavoro.

Processo: un insieme di attività altamente interdipendenti da un punto di vista logico, correlate per produrre uno specifico output significativo per il raggiungimento di un determinato obiettivo e per la soddisfazione del cliente (interno o esterno all'ente), dati gli obiettivi strategici, le norme organizzative e le caratteristiche del settore nel quale l'ente opera.

Sotto Processo: disaggregazione del processo in macro attività il cui output, in relazione alle esigenze del cliente interno al processo, è significativo e determinante per la prosecuzione delle attività, e dota l'insieme delle attività di un proprio significato, misurabile ed in grado di evidenziare la distribuzione dello sforzo operativo delle risorse impiegate.



Struttura organizzativa: struttura delle unità organizzative dell'ente/amministrazione e dei relativi rapporti di dipendenza, gerarchia ed autorità, collaborazione/integrazione; in prima approssimazione, si identifica con l'organigramma.

Unità organizzativa: qualunque ufficio, variamente denominato nei diversi enti/amministrazioni (settore, servizio, dipartimento, area, posizione organizzativa, unità operativa, ufficio, ecc...).

Riferimenti e Bibliografia citata

- Luca Bartocci, Appunti delle Lezioni sul controllo interno del Modulo X del Master Management Pubblico, edizione IV, AA 2005-2006;
- E. Borgonovi, Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche, Egea;
- Gianfranco Cavazzoni, Appunti delle Lezioni sul controllo interno del Modulo X del Master Management Pubblico, edizione IV, AA 2005-2006;
- Presidenza del Consiglio dei Ministri, Processi di programmazione strategica e controlli interni nei ministeri, terzo rapporto del Comitato tecnico scientifico per il coordinamento in materia di valutazione e controllo strategico nelle Amministrazioni dello Stato, Corte dei Conti, 2004;
- Denità Cepiku, Governance: riferimento concettuale o ambiguità terminologica nei processi di innovazione della PA, Azienda Pubblica 2005;
- Giuseppe De Feo, Appunti delle Lezioni sul cambiamento nelle organizzazioni pubbliche del Modulo I del Master Management Pubblico, edizione IV, AA 2005-2006;
- Di Fronzo in "Le novità dell'Internal Auditing quale processo di controllo della gestione amministrativa", Rivista Tributi n. 5, Maggio 2002;



- E. G. Flamholtz, Il controllo manageriale, Teoria e pratica, AG, 2002;
- R. Mussari, Il management delle aziende Pubbliche, profili teorici, CEDAM;
- Catry Ostinelli, Liuc Papers n.22, La mappatura e l'analisi dei processi gestionali: al cuore dell'ABC, Serie Economia aziendale n. 4, luglio-agosto 1995;
- Presidenza del Consiglio dei Ministri-Dipartimento della Funzione Pubblica-Formez, Seminario "le Comunità montane, riforme istituzionali e logiche di governance", Roma, 2004;
- PricewaterhouseCooper, Il sistema di controllo interno, Progetto di corporate governance per l'Italia, il sole24ore, Milano, 1997;
- AAVV, Regole e regolamenti di organizzazione nelle amministrazioni pubbliche, Cantieri, Rubettino, 2003;
- AAVV, Sistemi di controllo e valutazione, Giuffrè Editore.

Siti internet consultati:

<http://www.asi.it>

<http://www.aicq.it>;

<http://www.aitiaweb.it>

<http://www.canteripa.it>

<http://www.controllinterni.it>

<http://www.intosai.org>

<http://www.italia.gov.it>

http://www.governo.it/Presidenza/controllo_strategico/index.html