

Il Ruolo dell'Auditing nella Governance del Settore Pubblico

Aprile 2008



**Associazione Italiana
Internal Auditors**

Copyright © Associazione Italiana Internal Auditors – AIIA
Sede Legale: Via Santa Tecla 5, 20122 Milano.
Tel.: 02.36581500 - Fax: 02.86995492
Email: info@aiiaweb.it - Internet: www.aiiaweb.it
All rights reserved.

Tutti i diritti di traduzione, di riproduzione, di memorizzazione elettronica e di adattamento totale e parziale con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), anche a scopo didattico, sono coperti da copyright.

Il Ruolo dell'Auditing nella Governance del Settore Pubblico

Aprile 2008



Associazione Italiana Internal Auditors (AIIA) Comitato per il Settore Pubblica Amministrazione

Giuseppe Cerasoli	Ragioneria Generale dello Stato	Coordinatore Responsabile
Francesco Ardito	Acquedotto Pugliese	
Pietro Di Fronzo	Ministero delle Finanze - Agenzia del Territorio	
Renato Greco	Poste Italiane	
Vincenzo Malitesta	Cassa Depositi e Prestiti	
Raffaello Marchi	INPS	
Fabrizio Pezzani	Università Bocconi	
Alberico Vozzolo	Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato	
Enrica Alberti	Poste Italiane	Segreteria tecnica

*Traduzione a cura dell'Associazione Italiana Internal Auditors – Task force per le traduzioni.
Hanno contribuito alla traduzione Giuseppe Cerasoli, Alberto Paganini, Angelo Micocci e
Massimo Proietti*

Indice

EXECUTIVE SUMMARY	5
Internal Auditing e Revisione Esterna in un Contesto Pubblico	6
La Governance del Settore Pubblico	6
Il ruolo dell'Auditing della pubblica amministrazione	6
I principali elementi di una efficace funzione di Audit della Pubblica Amministrazione	7
LA GOVERNANCE NEL SETTORE PUBBLICO	9
Principi di Governance	9
Principi di Governance Fondamentali per il Settore Pubblico	11
Responsabilità	11
L'AUDITING DEL SETTORE PUBBLICO	13
Definizione ed Origini dell'Auditing	13
Ruoli dell'Audit	14
Linee di riporto dell'Auditor della Pubblica Amministrazione (reporting line)	18
Tipi di Audit ed Altri Servizi	20
CONCLUSIONI	23
Allegato: l'Audit Committee nel Settore Pubblico	24
Organizzazioni Patrocinanti (Supporting Organizations)	26
In Collaborazione con:	
Gruppo di Lavoro Nazionale dei Controllori Contabili Generali degli Stati Uniti	29

EXECUTIVE SUMMARY

Questo documento rappresenta la nostra opinione sull'importanza della funzione di audit del settore pubblico per una governance efficace e definisce gli elementi principali necessari al fine di massimizzare il valore che la funzione di audit del settore pubblico fornisce a tutti i livelli della pubblica amministrazione (government). I principi che qui vengono approfonditi si applicano alla pubblica amministrazione statale, regionale e locale (province e comuni), così come alle organizzazioni assimilabili a quelle pubbliche e a quelle internazionali. Essi possono essere applicati anche agli altri enti pubblici.

Il Documento è indirizzato principalmente ai funzionari pubblici, così come a tutti i promotori di una sana gestione della pubblica amministrazione. Il suo scopo è quello di incoraggiare i lettori a riflettere sulle funzioni di audit della pubblica amministrazione che in questo momento servono le loro giurisdizioni e a valutare come quelle funzioni di audit possano essere assistite al fine di adempiere più efficacemente al loro ruolo di maggior pregio nel governo delle istituzioni del settore pubblico. In quelle giurisdizioni in cui una funzione di audit della pubblica amministrazione è indispensabile, il presente documento può fornire una utile guida nella fase iniziale per coloro che hanno la responsabilità di decidere quali dovranno essere i risultati e i servizi che devono aspettarsi e gli elementi che sono necessari per costituire una efficace funzione di audit.

Ulteriori istruzioni particolareggiate sugli standard, modelli di legislazione ed altri strumenti per la creazione ed il perfezionamento delle attività di audit della pubblica amministrazione sono disponibili presso ciascuna delle organizzazioni che hanno promosso sottoscritto questo documento.

Raccomandazioni

Per proteggere l'interesse pubblico, ogni pubblica amministrazione richiede una indipendente attività di audit che fornisca una serie di servizi di assurance e consulenza, a partire dall'attestazione finanziaria fino all'efficienza operativa e funzionale, sia che essa si espliciti attraverso l'utilizzo di servizi di audit interni ed esterni, sia attraverso l'utilizzo congiunto dei due. Il Mandato della funzione di audit del settore pubblico deve essere il più esteso possibile per consentirgli di rispondere a tutte le finalità delle attività di governo.

Anche se le soluzioni adottate per conseguire i propri obiettivi possono variare, tutte le funzioni di audit della pubblica amministrazione richiedono:

- Indipendenza organizzativa
- Un mandato formale
- Accesso illimitato
- Risorse sufficienti
- Leadership competente
- Organico competente
- Supporto degli Stakeholder
- Standard di audit professionali

La pubblica amministrazione deve stabilire adeguate protezioni per assicurare che alle funzioni di audit siano conferiti i poteri necessari per riportare i problemi più significativi alle appropriate autorità di controllo. Un mezzo per realizzare tale protezione è quello di costituire un Audit Committee (Comitato per il Controllo Interno) indipendente.

Al fine di preservare la propria indipendenza, nel prestare servizi di consulenza/assistenza, gli auditor della pubblica amministrazione non devono mai assumere un ruolo di gestione. Inoltre, gli auditor devono mantenere la propria indipendenza ed obiettività per le attività di audit condotte in seguito su quei servizi di consulenza/assistenza precedentemente prestati.

Internal Auditing e Revisione Esterna in un Contesto Pubblico

Questo documento disciplina il ruolo dell'audit della pubblica amministrazione, sia interno che esterno. Esistono una miriade di funzioni di audit della pubblica amministrazione e linee di riporto esistono fra diverse giurisdizioni e diverse forme di istituzioni. Il punto chiave è, comunque, rappresentato dal fatto che le funzioni di audit della pubblica amministrazione devono essere adeguatamente configurate per consentire all'amministrazione e alle istituzioni pubbliche di adempiere i propri doveri di responsabilità verso i cittadini, perseguendo efficacemente, efficientemente ed eticamente i loro obiettivi.

La Governance del Settore Pubblico

La Governance del Settore Pubblico include le policy e le procedure utilizzate per indirizzare le attività di un'organizzazione finalizzate a fornire una ragionevole assicurazione che gli obiettivi siano conseguiti e che le operazioni siano eseguite in modo etico e responsabile. Nel settore pubblico, la governance si riferisce ai mezzi attraverso i quali gli obiettivi sono definiti e realizzati. Essa comprende, inoltre, le attività che assicurano la credibilità dell'amministrazione pubblica, stabilisce un'equa fornitura di servizi ed assicura un appropriato comportamento un funzionari statali, riducendo il rischio della corruzione pubblica.

Il ruolo dell'Auditing della pubblica amministrazione

L'Auditing della pubblica amministrazione è la base di una buona governance del Settore Pubblico. Gli auditor, fornendo accertamenti imparziali ed obiettivi sul fatto che le risorse pubbliche siano gestite responsabilmente ed efficacemente al fine di realizzare i risultati voluti, aiutano le organizzazioni statali ad ottenere la responsabilità e l'integrità, a migliorare le operazioni ed infondono la fiducia fra i cittadini e gli stakeholder. Il ruolo dell'auditor della pubblica amministrazione sostiene le responsabilità dell'amministrazione pubblica inerenti il controllo, la valutazione (insight) e la previsione. Il controllo ha la finalità di verificare se le istituzioni stanno facendo quello che si suppone che normalmente facciano e serve a scoprire e a dissuadere la corruzione pubblica. La comprensione (insight) assiste chi deve prendere le decisioni, fornendo una valutazione indipendente di programmi, policy, operazioni e risultati pubblici. La previsione individua i trend e le sfide emergenti. Gli auditor utilizzano strumenti quali gli audit finanziari, i performance audit e le investigazioni ed i servizi di consulenza per svolgere ciascuno di questi ruoli.

I principali elementi di una efficace funzione di Audit della Pubblica Amministrazione

Una efficace funzione di audit del settore pubblico efficace rinforza materialmente la governance attraverso l'incremento della capacità dei cittadini di mantenere le istituzioni pubbliche responsabili. Gli auditor svolgono una funzione particolarmente importante in quegli aspetti di governance che sono fondamentali nel settore pubblico per promuovere la credibilità, l'equità e un adeguato comportamento dei funzionari pubblici, riducendo nel contempo il rischio della corruzione pubblica. È, quindi, fondamentale che le funzioni di audit della pubblica amministrazione siano configurate in modo appropriato e abbiano un ampio mandato per poter realizzare tali obiettivi. La funzione di audit deve essere messa in grado di agire con integrità e di produrre servizi affidabili, anche se le modalità specifiche con cui gli auditor conseguono questi obiettivi possono variare.

Le funzioni di audit della pubblica amministrazione richiedono almeno:

- **Indipendenza organizzativa.** L'indipendenza organizzativa permette alla funzione di audit di condurre il proprio lavoro senza interferenze da parte dall'entità sottoposta ad audit. La funzione di audit deve avere la sufficiente indipendenza da coloro che deve sottoporre ad audit, in modo da potere, allo stesso tempo, eseguire il proprio lavoro senza interferenza e dimostrare di essere in grado di farlo. Insieme all'obiettività, l'indipendenza organizzativa contribuisce all'accuratezza del lavoro degli auditor.
- **Un mandato formale.** I poteri ed i doveri della funzione di audit devono essere fissati dallo statuto, atto costitutivo o altro documento legale fondamentale della pubblica amministrazione. Questo documento, tra gli altri argomenti, deve indicare le procedure ed i requisiti del reporting e l'obbligo dell'entità sottoposta ad audit di collaborare con gli auditor.
- **Accesso incondizionato.** Gli audit devono essere eseguiti con un accesso completo e senza restrizione alcuna.
- **Risorse sufficienti.** La funzione di audit deve disporre di risorse finanziarie sufficienti in relazione alla dimensione delle proprie responsabilità di audit. Questo importante elemento non deve essere lasciato sotto il controllo dell'organizzazione sottoposta ad audit, perché il budget ha un impatto sulla capacità della funzione di audit di compiere i propri doveri.
- **Leadership competente.** Il responsabile della funzione di audit deve riuscire ad assumere, trattenere e gestire efficacemente personale altamente specializzato.
- **Organico competente.** La funzione di audit necessita di personale professionale che nel suo insieme deve possedere tutte le conoscenze, capacità e competenze necessarie per svolgere la vasta gamma di incarichi di audit richiesti dal suo mandato. Gli auditor devono rispettare le esigenze minime di aggiornamento professionale continuo stabilite dalle loro rispettive organizzazioni professionali e dagli standard.
- **Supporto degli Stakeholder.** La legittimità della funzione di audit e la sua missione deve essere compresa e sostenuta da una ampia serie di funzionari pubblici eletti e nominati, così come i "media" ed i cittadini coinvolti.
- **Standard di audit professionali.** Gli Standard di audit professionali supportano l'implementazione dei precedenti elementi ed offrono un modello per promuovere un lavoro di audit di qualità che sia sistematico, obiettivo e basato sull'evidenza. Nel momento in cui le amministrazioni pubbliche hanno adottato standard

di controllo interno – sia come requisiti o guida per i manager del settore pubblico – le funzioni di audit dovrebbero condurre il proprio lavoro in accordo con gli standard riconosciuti.

La discussione nelle pagine seguenti descrive i principi più importanti attinenti la governance del settore pubblico e descrive i servizi e i contributi che le amministrazioni possono ottenere dalle proprie funzioni di audit. Noi invitiamo lettori a considerare questi elementi nel valutare l'attuale o futura funzione di audit, per determinare se sono in grado di conseguire i propri obiettivi relativi alla responsabilità pubblica e al miglioramento del servizio.

LA GOVERNANCE NEL SETTORE PUBBLICO

"In generale la corporate governance è la materia che si occupa di come le società vengono gestite, controllate e condotte responsabilmente".

Australian National Audit Office, Corporate Governance in Commonwealth Authorities and Companies, 1999

Gli auditor della pubblica amministrazione rivestono un ruolo importante per un efficace governance del settore pubblico. Il termine *governance* concerne il modo in cui un'organizzazione assume e implementa le decisioni - "i processi attraverso i quali le organizzazioni sono dirette, controllate e condotte responsabilmente." Poiché le pubbliche amministrazioni sono strutturate diversamente in tutto il mondo - con diverse e possibili sovrapposizioni dei mandati e delle giurisdizioni - nessun modello singolo di governance può essere considerato valido per le organizzazioni del settore pubblico. Alcuni principi di governance sono, tuttavia, comuni all'interno del settore pubblico. Tali principi comuni comprendono le policy, i processi e le strutture adottate da un'organizzazione per dirigere e controllare le sue attività, realizzare i propri obiettivi e proteggere gli interessi dei diversi gruppi di stakeholder in maniera etica.

Principi di Governance

Gli elementi ed i principi di governance che seguono, sono attinenti alle organizzazioni sia del settore privato che pubblico, sebbene siano descritti secondo modalità applicabili maggiormente alla pubblica amministrazione.

Stabilire la direzione / conduzione. Una buona governance definisce delle policies per guidare le azioni di un'organizzazione. Nella pubblica amministrazione, la policy può essere indirizzata attraverso ampi obiettivi nazionali, piani strategici, obiettivi di performance, riferimenti legislativi, organizzazioni di vigilanza nominate e comitati di vigilanza legislativi. Le policies della pubblica amministrazione - o almeno le sue priorità - possono essere generalmente rinvenute nel proprio budget che stanziava risorse definite alle specifiche attività.

"Virtualmente in tutte le giurisdizioni, il settore pubblico ha un ruolo notevole nella società e la governance efficace nel settore pubblico può incoraggiare l'uso efficiente delle risorse, rafforza la responsabilità nell'amministrazione di tali risorse, migliora la gestione e la fornitura del servizio, e con ciò contribuisce a migliorare la qualità della vita. Una efficiente governance è essenziale, inoltre, per sviluppare la fiducia nel settore delle istituzioni pubbliche - che è di per sé necessario se il settore delle istituzioni pubbliche deve conseguire efficacemente i propri obiettivi."

International Federation of Accountants (IFAC)
Governance in the Public Sector, a Governing Body
Perspective, 2001

Infondere l'etica e l'integrità. Una buona governance include una chiara articolazione dei valori etici, degli obiettivi e delle strategie ed un adeguato controllo interno. Deve, inoltre, allineare le policies e le procedure per incoraggiare comportamenti che siano coerenti con l'etica ed i valori di integrità dell'organizzazione pubblica. Un fondamentale elemento, necessario per ottenere un comportamento che sia coerente con i valori dell'etica e dell'integrità, è quello di definire e far rispettare modelli basati sulla responsabilizzazione dei soggetti preposti alla gestione della cosa pubblica ("accountability").

Monitorare i risultati. Una buona governance richiede un monitoraggio continuo al fine di assicurare che la policy sia implementata come voluto, che le strategie siano attuate ed i risultati complessivamente conseguiti della pubblica amministrazione soddisfino le aspettative e le necessità contenute nella policy, nelle leggi e nelle regolamentazioni.

Reporting sulla responsabilità. Poiché le organizzazioni pubbliche agiscono in qualità di "rappresentanti" utilizzando risorse ed autorità per raggiungere gli scopi prestabiliti, la pubblica amministrazione deve rendicontare le modalità con cui utilizza tali risorse ed i risultati che riesce ad ottenere. Una buona governance richiede, pertanto, un reporting ufficiale finanziario e sui risultati convalidato da un revisore esterno. La responsabilità comporta, inoltre, l'imposizione di sanzioni penali o civili nei confronti di coloro che hanno utilizzato impropriamente le risorse per scopi diversi da quelli voluti.

Correggere la direzione. Quando l'organizzazione non ha realizzato i suoi obiettivi di risultato (finanziari od operativi), o quando vengono individuati dei problemi nella gestione o nell'uso dei fondi, un buon sistema di governance identificherà la causa dei problemi, determinerà le azioni correttive necessarie ed effettuerà un monitoraggio per verificare se quelle azioni sono state attuate efficacemente. I rilievi e le raccomandazioni degli auditor rappresentano contributi fondamentali per una buona governance e possono portare le organizzazioni a intraprendere tempestive e appropriate azioni correttive per rimediare alle carenze e inadeguatezze riscontrate.

Principi di Governance Fondamentali per il Settore Pubblico

Principi di governo peculiari hanno origine dalla specificità della pubblica amministrazione e sono particolarmente importanti in essa. Ad esempio, l'importanza delle forze politiche, la natura no-profit e l'obiettivo fondamentale del servizio pubblico sono elementi tipici della pubblica amministrazione. Allo stesso tempo il possesso dal parte della pubblica amministrazione dei poteri coercitivi (polizia, imposizione fiscale e regolamentazione) sui cittadini e sulle organizzazioni economiche richiede che vengano stabiliti dei meccanismi di tutela per assicurare la responsabilità nell'uso di tali poteri e nella fornitura dei servizi attesi. Queste tutele sono fondamentali nei sistemi democratici nei quali i cittadini assegnano alle istituzioni pubbliche i loro poteri. L'assenza di una buona struttura di governance e l'inadeguata osservanza dei principi di governance fondamentali incrementa il rischio di corruzione pubblica, ovvero l'uso illecito di un potere delegato per scopi privati. In aggiunta ai principi di governo fondamentali descritti nella precedente sezione, i principi della responsabilità, trasparenza, integrità, equità e la correttezza sono, perciò, essenziali nel settore pubblico.

I principi di buon governo - trasparenza e responsabilità; correttezza ed equità; efficienza ed efficacia; rispetto per l'autorità della legge; elevati standard di comportamento etico - rappresentano il punto di partenza su cui costruire una amministrazione aperta.

Organizzazione per la Cooperazione Economica e lo Sviluppo (OCSE) Policy Brief: Public Sector Modernisation: Open Government, 2005

Responsabilità

“L’accountability è il processo per mezzo del quale gli enti pubblici, e gli individui che operano al loro interno, sono responsabilizzati per le loro decisioni ed azioni, inclusa l’amministrazione dei fondi pubblici e tutti gli aspetti legati ai risultati della loro attività, e sono sottoposti ad una adeguata valutazione esterna. Essa si ottiene attraverso una esatta cognizione, da parte di tutte le parti in causa, della chiara definizione dei ruoli delle responsabilità nella struttura. Pertanto l’accountability rappresenta il dovere di rispondere per la responsabilità attribuita.” (Fonte: IFAC, Governance in the Public Sector, a Governing Body Perspective, 2001)

Trasparenza. Il principio di trasparenza concerne il grado di apertura dell'amministrazione nei confronti dei suoi cittadini. Una buona governance comprende l'adeguata divulgazione delle informazioni di rilievo agli stakeholder in modo che essi abbiano la conoscenza dei fatti attinenti le operazioni ed i risultati conseguiti dall'amministrazione. Le decisioni, le azioni e le operazioni dell'amministrazione sono, pertanto, condotte alla luce del sole - particolarmente nelle forme di governo democratiche. Molte amministrazioni richiedono che i documenti pubblici siano diffusi o resi disponibili su richiesta, oppure impongono che le riunioni dei funzionari nominati siano pubblicizzate, rendendo note le informazioni sulle decisioni prese. Anche se l'interesse pubblico è qualche volta servito attraverso la protezione dalla divulgazione delle informazioni - come ad esempio quando la sicurezza nazionale, le investigazioni su azioni criminali o le informazioni riservate di una società privata potrebbero essere compromesse - la trasparenza delle azioni e delle informazioni dell'amministrazione ha un ruolo significativo nella vigilanza pubblica.

Gli auditor possono offrire un collegamento diretto tra la trasparenza e la credibilità dell'amministrazione. Il legislatore e la popolazione fanno affidamento sugli auditor per assicurarsi che le azioni dell'amministrazione siano etiche e legali e che il reporting finanziario e sui risultati rifletta in modo veritiero la reale misura delle operazioni.

Integrità. Il principio dell'integrità richiede ai funzionari pubblici di agire con correttezza ed onestà. Se le informazioni e le azioni pubbliche non sono affidabili, l'erosione della fiducia pubblica che ne consegue mina la legittimità e l'abilità di dirigere un'amministrazione pubblica. I costi politici, sociali, economici e ambientali per la società possono essere rilevanti.

Equità. Il principio dell'equità richiede che i funzionari pubblici esercitino il potere che gli è stato affidato con imparzialità. I cittadini delle nazioni democratiche concedono ai loro rappresentanti - funzionari pubblici - sia il denaro che il potere per adempiere le proprie responsabilità. In ogni caso i cittadini si preoccupano dell'abuso del potere pubblico, dello sperpero di risorse e di qualsiasi altro problema dovuto alla corruzione o alla cattiva gestione dal momento che potrebbe avere un impatto negativo sulla fornitura di servizi pubblici dell'amministrazione ai suoi cittadini.

L'equità statale può essere misurata e può essere valutata attraverso quattro dimensioni:

- costi dei servizi: sono finanziati attraverso le imposte, i contributi addebitati dall'amministrazione ed i fondi presi in prestito che saranno restituiti attraverso tasse future. I costi dei servizi possono includere anche costi indiretti o futuri che sono il risultato dell'azione attuali e delle mancate azioni dell'amministrazione;
- consegna del servizio: include sia servizi diretti, quali le infrastrutture di trasporto, l'istruzione pubblica e la salute, che servizi indiretti, quali l'amministrazione finanziaria e la gestione del capitale umano;
- pubblica sicurezza: concerne l'uso dei suoi poteri coercitivi da parte dell'amministrazione - arresti/sospensioni, sequestro di beni di proprietà, espropriazione per pubblica utilità e processi regolamentatori quali la concessione di licenze inerenti la produzione o la commercializzazione di bevande alcoliche o le licenze edilizie;
- scambi di informazioni: riguardano la trasparenza dei processi decisionali.

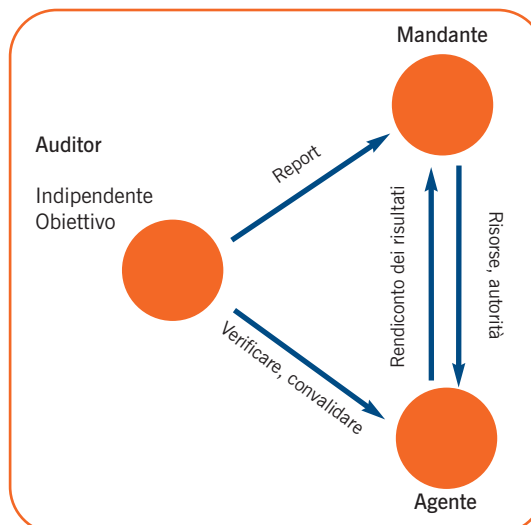
L'AUDITING DEL SETTORE PUBBLICO

Definizione e Origini dell'Auditing

"L'esigenza della responsabilità finanziaria è esistito da quando divenne necessario per l'individuo affidare la cura dei suoi beni o affari a un altro".

Committee to Review the Functioning of Financial Institutions ("Wilson Committee"), 1980

Il settore pubblico costituisce l'esempio tipico di una relazione mandante - rappresentante. I funzionari pubblici – operando come rappresentante del mandante – devono periodicamente rendere conto al mandante in merito alle modalità con cui hanno utilizzato e amministrato le risorse ed alla misura in cui gli obiettivi del pubblico sono stati conseguiti. Una funzione di audit efficace riduce i rischi inerenti in una relazione di questo tipo. Il mandante fa affidamento sull'auditor per avere una valutazione indipendente ed obiettiva dell'accuratezza della contabilità dell'agente ed una informativa riguardo all'uso, da parte dell'agente, delle risorse in conformità con i voleri del mandante.



La necessità che una terza parte attesti la credibilità del reporting finanziario, dei risultati conseguiti, della conformità e degli altri criteri sorge da molti fattori inerenti la relazione tra il mandante ed il suo agente:

1. **Rischi morali - conflitti di interessi:** l'agente può impiegare le risorse e l'autorità per privilegiare i propri interessi, piuttosto che quelli del mandante.
2. **Distanza:** le operazioni possono essere fisicamente distolte dalla vigilanza diretta del mandante.
3. **Complessità:** il mandante può non possedere la competenza tecnica richiesta per controllare l'attività.
4. **Conseguenza dell'errore:** gli errori possono essere costosi quando gli agenti sono amministratore di ingenti quantità di risorse e sono responsabili per i programmi che influiscono sulle vite e sulla salute dei cittadini.

Alcune definizioni attuali dell'auditing illustrano la variabilità nei ruoli degli auditor, laddove sottolineano gli elementi fondamentali della professione. Per esempio:

L'Audit supporta l'accountability delle organizzazioni. È, infatti, lo strumento indipendente ed obiettivo funzionale alla valutazione della correttezza delle rappresentazioni dei risultati del management o della valutazione dei sistemi e delle pratiche del management, in relazione a determinati criteri, riportando tali valutazioni ad un organo esecutivo o ad altri con responsabilità simili.

Canadian Comprehensive Audit Foundation, 1991.

L'Internal Auditing è un'attività indipendente e obiettiva di "assurance" e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. Assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi tramite un approccio professionale sistematico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a valutare e migliorare i processi di controllo, di gestione dei rischi e di corporate governance.

The Institute of Internal Auditors, 1999.

Sebbene l'auditing del settore pubblico abbia ampliato l'interesse da operazioni individuali ai sistemi di controllo e agli aspetti operativi dei programmi, deve tuttavia sviluppare alcune importanti caratteristiche che sono alla base della propria credibilità, che è basata sul valore che fornisce al processo di governance, in particolare:

- l'approccio imparziale verso il soggetto sottoposto ad audit;
- l'utilizzo di processi sistematici per raccogliere ed analizzare informazioni;
- il confronto con gli standard di riferimento per formulare conclusioni. Esempi di tali standard includono parametri, obiettivi e benchmarks;
- l'uso di standard professionali di audit generalmente accettati.

La credibilità della funzione di audit rafforza la governance pubblica assicurando la responsabilizzazione e proteggendo i valori fondamentali dell'amministrazione, attraverso la valutazione sull'operato dei manager e dei funzionari in relazione alla loro trasparenza, equità, onestà ed alla conformità con le leggi e regolamentazioni nella conduzione degli affari pubblici.

Ruoli dell'Audit

L'audit della pubblica amministrazione supporta i ruoli di controllo, valutazione (insight) e previsione

"L'auditing si è sviluppato quando i sistemi, le transazioni e le operazioni sono divenute più complesse. Nelle sue più antiche origini (sono state riscontrate delle testimonianze di audit condotti a Babilonia già nel 3000 A.C.) l'auditing verificava l'esistenza dei beni. Con il trascorrere del tempo l'auditing ha modificato la sua missione da un'attenzione incentrata in modo dettagliato sulla conferma o sulla convalidazione di transazioni individuali, alla valutazione dell'efficacia dei sistemi che controllano le transazioni. Nel XX secolo, anche l'auditor del settore pubblico si è spostato ben oltre la valutazione economica e finanziaria di transazioni e condizioni. A partire dall'introduzione dei programmi sociali, alcuni auditor del settore pubblico sono stati sollecitati a verificare l'efficacia degli stessi servizi dell'amministrazione pubblica. Oppure agli auditor può essere richiesto di accertare se l'organizzazione ha istituito dei meccanismi per misurare ed informare sulla sua efficacia."

Colleen G. Waring, CIA, CGAP
Performance Auditing Training Course Manual, 2002.

"La catena montuosa di Baek-Du-Dae-Gan (BDDG) attraversa la Corea e costituisce la principale fonte della maggior parte delle risorse di acqua della penisola Coreana. Il Board of Audit and Inspection della Repubblica Coreana esaminò i progetti di sviluppo che potevano risolversi in danni permanenti per l'ecosistema e stimò l'efficacia di numerosi programmi di difesa dell'ambiente. L'audit scoprì che su 72 strade costruite attraverso la Trans-Korea Backbone, 30 avevano arrecato danni all'ecosistema. Altre 80 strade che non attraversano la catena montuosa sono state costruite senza alcuna considerazione degli impatti ambientali. Questa imprudente opera di costruzione ha contribuito a determinare frequenti frane e inondazioni. A seguito dell'audit, il Ministro dell'ambiente ha intrapreso l'ideazione di principi di gestione e conservazione delle aree del BDDG."

Audit of Conservation and Management of the Baek-Du-Dae-Gan, May 2002, by The Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea.

previsti nei processi di governance, costituendo un elemento fondamentale di una solida struttura di governance del settore pubblico. Poiché il successo dell'amministrazione pubblica è misurato principalmente dalla sua abilità di erogare con successo servizi e di portare a termine programmi in modo equo ed appropriato, le funzioni di audit statali devono avere l'autorità e la competenza necessarie per valutare l'integrità, l'efficacia ed l'efficienza finanziaria del programma. Gli auditor devono, inoltre, proteggere anche i valori fondamentali dell'amministrazione, poiché essa svolge la propria funzione per tutti i cittadini.

Controllo. Gli auditor forniscono un supporto alle autorità decisionali nell'esercitare il controllo valutando se gli enti pubblici stanno svolgendo la propria attività come previsto, se stanno utilizzando le risorse economiche a loro disposizione per le finalità previste e in conformità a quanto previsto da leggi e regolamenti. Le attività di audit basate sul controllo rispondono alle seguenti domande: "La policy è stata implementata come era stata definita?" e "I manager stanno implementando dei controlli efficaci per minimizzare i rischi?". L'auditing supporta la struttura di governance verificando i report sui risultati delle agenzie e dei programmi, sia di tipo finanziario sia di risultato operativo, esaminando inoltre l'aderenza alle regole e alle finalità dell'organizzazione. Gli auditor supportano l'accountability, inoltre, garantendo l'accesso a tali informazioni sui risultati sia all'interno che all'esterno dell'organizzazione.

I manager pubblici, infatti, sono responsabili di stabilire la direzione e di definire gli obiettivi, valutando i rischi ed istituendo controlli efficaci al fine di realizzare gli obiettivi e prevenire i rischi. Nel loro ruolo di controllo gli auditor della pubblica amministrazione valutano e riferiscono sul risultato di tali sforzi.

Il controllo descrive anche il ruolo che molti auditor della pubblica amministrazione hanno nell'identificazione e prevenzione della corruzione pubblica - la frode, gli atti impropri od illeciti, gli abusi di potere e l'utilizzo non corretto delle risorse. Gli auditor monitorano l'efficacia del sistema di controllo interno predisposto dal management per identificare e ridurre le circostanze che generano la corruzione. In molte aree del mondo del settore pubblico gli auditor hanno la responsabilità anche delle frodi nelle organizzazioni pubbliche in cui operano ponendo in essere attività di investigazione e di prevenzione.

Investigazione. L'investigazione è indirizzata ad identificare gli atti impropri, inefficienti, illegali, fraudolenti o illeciti che già sono accaduti e a raccogliere le evidenze per supportate le decisioni riguardanti le azioni penali, azioni disciplinari o gli

"Abitualmente i requisiti formali dell'auditing della pubblica amministrazione non includono esplicitamente provvedimenti per incoraggiare comportamenti di apprendimento da parte degli enti pubblici sottoposti ad audit. Comunque molti auditor, in pratica, sarebbero d'accordo che il più importante obiettivo dell'auditing sia quello di contribuire al miglioramento delle performance del ente sottoposto ad audit. La funzione di audit della pubblica amministrazione può essere considerata come parte integrante delle capacità di apprendimento istituzionalizzate della pubblica amministrazione (Van der Meeretal, 2000).

Nel tradizionale ciclo di vita della policy, che parte dalla preparazione, passando per la sua implementazione, valutazione e raccolta di risultati di feed-back per adeguare la policy, la funzione di audit è ovviamente posizionata nella fase di valutazione."

Gerard Bukkems and Hans de Groot, Netherlands Court of Audit, paper for the 5th biennial conference of the European Evaluation Society, Sevilla, Spain
October 2002

altri rimedi. Gli sforzi investigativi possono avere molte forme:

- Audit o investigazioni basate su circostanze sospette o denunce, che includono procedure e test specifici per identificare le attività fraudolente, dissipatrici di risorse o illecite. In alternativa, gli indicatori (red flag) che si manifestano durante il corso di un audit, iniziato per ragioni non correlate, possono dare luogo a programmi di audit aggiuntivi per identificare specificamente gli atti di frode, spreco o illecito.
- Audit periodici, quali l'audit sull'amministrazione dei costi del personale, sui fornitori o sulla sicurezza dei sistemi informativi che verificano le spese di un'organizzazione e/o i controlli interni connessi.
- Audit effettuati in seguito a formali applicazioni di legge, che hanno lo scopo di analizzare e interpretare i bilanci d'esercizio e le operazioni complesse per utilizzarle nell'attività investigativa e nella costruzione di prove testimoniali nei confronti degli esecutori dell'attività illecita.
- Revisioni di potenziali conflitti di interesse durante lo sviluppo e l'implementazione di leggi, regolamenti e procedure.

Dissuasione. La dissuasione è indirizzata ad identificare e ridurre le condizioni che consentono la corruzione. Gli auditor cercano di scoraggiare la frode, l'illecito e gli altri elementi che minano la fiducia pubblica attraverso:

- Valutazione dei controlli per funzioni esistenti o proposte.
- Valutazione dei rischi organizzativi o rischi di audit specifici.
- Revisione dei cambiamenti proposti inerenti le leggi, regole e procedure di implementazione esistenti.
- Revisione dei contratti per verificare i conflitti di interessi potenziali.

Anche i tentativi di investigazione che hanno avuto successo possono avere una funzione deterrente.

Valutazione (Insight). Gli auditor forniscono una valutazione (insight) per assistere le autorità decisionali attraverso la valutazione di quali programmi e policy funzionano e quali no, condividendo le informazioni inerenti le best practice e il benchmarking, ed esaminando orizzontalmente attraverso le organizzazioni pubbliche e verticalmente tra i livelli di governo per trovare opportunità di prendere a prestito, adattare o riorganizzare le migliori pratiche del management.

La funzione audit aiuta ad istituzionalizzare la cultura organizzativa fornendo dei feedback durante la propria attività per mettere a punto le policy. Gli auditor effettuano sistematicamente ed obiettiva-

Il disavanzo fiscale di lungo termine degli "Stati Uniti" è stato l'oggetto di numerosi report da parte del suo auditor supremo, il "Government Accountability Office" (GAO).

In qualità di principale organismo di controllo del paese, il GAO ha assunto il dovere di informare il Congresso ed i cittadini degli Stati Uniti circa le sfide finanziarie più importanti che affrontano. Al fine di aiutare i cittadini comuni a comprendere la natura del problema, l'informazione è esposta nel contesto più vicino a quello degli individui. Per esempio, l'esposizione fiscale del Governo Federale di 46 mila miliardi di dollari è confrontata con il valore netto prodotto da tutta la popolazione americana, pari a 51 mila miliardi di Dollari. In un altro esempio, il carico tributario per ciascun cittadino è calcolato in 156.000 o 375.000 dollari per ciascun lavoratore a tempo pieno.

Il GAO ha stabilito che i passi iniziali per affrontare tale sfida includono la necessità di revisione dall'alto verso il basso (top-to-bottom) dei programmi, rivedendo la politica fiscale e la riforma dell'imposizione e dei diritti acquisiti."

*"Saving our Future Requires Tough Choices Today,"
Atlanta Rotary Club address by the Honorable David M. Walker, Comptroller General of the United States
June 12, 2006*

mente il proprio lavoro per sviluppare una comprensione particolareggiata delle operazioni e trarre conclusioni basate sulle evidenze.

Gli audit possono, di conseguenza, offrire una descrizione imparziale dei problemi, delle risorse, dei ruoli e delle responsabilità che, combinate con raccomandazioni utili, possono incoraggiare gli stakeholder a riconsiderare i problemi ed i programmi. Lo specifico programma sottoposto ad audit può essere non solo migliorato, ma seguendo il flusso dei problemi evidenziati nel corso di un specifica attività di audit, si può migliorare la capacità dell'amministrazione e del pubblico di trattare con simili problemi. Le attività di audit incentrate sulla valutazione contribuiscono in modo importante a rispondere alla domanda più diffusa: "La policy ha prodotto i risultati programmati?" In concomitanza con la funzione responsabile, gli auditor contribuiscono a migliorare le operazioni dell'amministrazione.

Previsione. Gli Auditor aiutano, inoltre, le proprie organizzazioni a prevedere i futuri eventi identificando le tendenze e portando l'attenzione alle sfide emergenti prima che possano determinare delle crisi. La funzione di audit può evidenziare le sfide a venire – come quelle derivanti da trend demografici, condizioni economiche o impreviste variazioni dei valori mobiliari (changing security threats) - ed identificare i rischi e le opportunità risultanti dalla rapida evoluzione della scienza e della tecnologia, dalla complessità della società moderna e dai mutamenti nella natura dell'economia. Questi problemi rappresentano spesso rischi di lungo termine e possono talvolta ricevere una bassa priorità di attenzione, quando a causa della scarsità delle risorse disponibili l'attenzione viene concentrata su questioni, di breve termine, che presentano una maggiore urgenza. Un approccio di audit comune, inoltre - basato sull'analisi e valutazione dei rischi (risk-based auditing) – concentra l'audit sul modello di gestione globale dei rischi dell'organizzazione che può aiutare ad identificare e scoraggiare i rischi ritenuti inaccettabili.

Attraverso l'audit basato sull'analisi e sulla valutazione dei rischi, la funzione di audit offre all'organizzazione informazioni rilevanti ed utili per la gestione dei propri rischi.

L'audit incentrato sulla previsione contribuisce a rispondere alla domanda, "Quale policy di revisione od implementazione può soddisfare una futura necessità o fronteggiare un rischio futuro?". Quando gli auditor della pubblica amministrazione si concentrano sui trend e guardano ai futuri eventi, forniscono un supporto ai processi decisionali. Gli auditor della pubblica amministrazione hanno un ruolo chiave anche nel supportare i manager a comprendere ed iniziare un'analisi ed una valutazione dei rischi. Inoltre, attraverso la propria analisi e valutazione dei rischi l'audit assicura che le risorse a propria disposizione siano utilizzate efficacemente per indirizzare le proprie attività sulle aree che presentano una maggiore esposizione al rischio.

Attraverso questi ruoli, gli auditor proteggono i valori più importanti della pubblica amministrazione.

Gli auditor della pubblica amministrazione, fornendo i servizi di controllo, valutazione e previsione, forniscono un supporto nell'assicurare che i manager ed i funzionari pubblici conducano, con equità e correttezza, in maniera trasparente, imparziale ed onesta le attività del settore pubblico, utilizzando nell'esecuzione del proprio incarico gli standard più alti di integrità. Gli auditor non solo devono valutare il potenziale abuso di potere, ma devono anche essere consapevoli del loro proprio potere all'interno di un'organizzazione.

- *Gli auditor possono svolgere la funzione di controllo sugli abusi di potere.* Gli auditor della pubblica amministrazione devono essere preparati a riconoscere e ad informare sulla corruzione, l'abuso di autorità, la mancanza di imparzialità per garantire l'equità o il dovuto comportamento nell'esercizio di una policy governativa o dell'attività normativa. Poiché tali report possono sfidare interessi forti o consolidati, gli auditor richiedono alcune misure di protezione del proprio lavoro per poter essere in grado di riportare in modo indipendente.
- *Gli auditor non devono abusare del proprio potere.* Il ruolo unico dell'auditor nella pubblica amministrazione conferisce un potere che potrebbe essere suscettibile di abusi. Il lavoro dell'auditor deve, quindi, riflettere gli stessi principi di trasparenza, equità e correttezza che ci si attende dall'amministrazione. Questo significa che i rilievi dell'audit, che interessano le persone, devono essere scritti nel report in modo accurato e bilanciato e che tali report devono essere resi disponibili per una ispezione pubblica. Alcuni auditor nella pubblica amministrazione possono trovarsi anche a presentare i propri rilievi in videoconferenza o in riunioni di comitati. Gli auditor nella pubblica amministrazione devono, inoltre, condurre il proprio lavoro, indubbiamente, con integrità ed in piena conformità con le leggi e i regolamenti.

“La sicurezza degli scuola-bus nella Pubblica Amministrazione dello Stato Americano del Missouri è affidata al processo di selezione dei conducenti. Gli Auditor statali hanno trovato debolezze significative in questa area. La verifica delle informazioni sui candidati a conducenti di bus non includeva le informazioni sui “carichi pendenti” considerando anche i dati eventualmente registrati al di fuori dello Stato del Missouri o comunque derivanti da altri importanti fonti pubbliche nazionali. Gli Auditor hanno identificato 60 conducenti con condanne e illeciti a carico, tali da non renderli idonei all'incarico. Inoltre, gli Auditor hanno evidenziato che l'Agenzia Statale responsabile per l'attribuzione delle licenze di guida ai conducenti non valutava i candidati anche in relazione ad abusi sui bambini e al “database sulle negligenze” utilizzato per monitorare i lavoratori con bambini in affidamento. Una verifica di 21.000 conducenti di autobus ha rilevato che 330 conducenti avevano ottenuto le licenze a dispetto di abusi documentati e casi di abbandono. Inoltre a 14 conducenti era stata revocata la licenza così come risultava dalle informazioni ricevute dai funzionari di polizia del Kansas City. I dati della Polizia locale in questi casi non erano stati inclusi nei dati statali.”

Comunicato stampa, Report No. 2003-35, Office of the State Auditor of Missouri, April 15, 2003

Linee di riporto dell'Auditor della Pubblica Amministrazione (reporting line)

Le relazioni di “riporto” nell'organizzazione influenzano l'indipendenza e l'ambito di lavoro della funzione Audit. Le linee di riporto fanno riferimento alla struttura organizzativa sotto la quale il Responsabile Internal Audit (RIA) è nominato e controllato relativamente alle attività sottoposte ad audit. Gli Auditor possono essere inseriti in ogni Area del Settore Pubblico. Comunque gli Auditor dovrebbero soltanto svolgere attività di audit che sono al di fuori della propria linea di riporto per preservare l'indipendenza della loro funzione.

In generale le possibili “Organizzazioni” del Settore Pubblico sono complesse e differenziate. Un unico modello di Governance che supporti e supervisioni la funzione audit nella Pubblica Amministrazione non è applicabile a tutte le “Organizzazioni” pubbliche. Molte strutture si affidano a combinazioni di funzioni audit interne ed esterne, sulla base di necessità e circostanze. A prescindere dalla struttura

della Pubblica Amministrazione, la collocazione organizzativa della funzione audit dovrebbe fornire sufficiente "protezione" per prevenire che l'entità sottoposta ad audit interferisca con la capacità dell'Audit di svolgere il suo lavoro in modo obiettivo e di documentare i suoi risultati.

In generale, l'Amministrazione Pubblica, ad ogni livello, ha creato delle funzioni di Internal Audit per supportare l'Organizzazione, attraverso una presenza continua e focalizzata all'interno della stessa. Sebbene la funzione internal audit possa aggiungere un significativo valore all'Organizzazione per la conoscenza specifica dei processi operativi, essa può essere ostacolata nella sua attività di difesa della fiducia pubblica, se le "protezioni" alla sua indipendenza non sono stabilite e non possono essere mantenute. Le Pubbliche Amministrazioni devono stabilire misure protettive per assicurare che alle funzioni internal audit siano attribuiti i poteri di riportare significative problematiche alle appropriate autorità di vigilanza. La salvaguardia dell'indipendenza degli auditor è particolarmente necessaria quando le funzioni Internal audit riportano ai Funzionari Pubblici che possono essere anche responsabili di aree dove sono emerse delle problematiche. Esempi di simili protezioni includono prescrizioni statutarie che:

- prevedono che le Organizzazioni sottoposte a verifica interferiscano con la conduzione del lavoro, con l'attività dello staff della Funzione Audit e con la pubblicazione del relativo report.
- assicurano che il Responsabile Internal Audit riporti ai più alti livelli esecutivi dell'organizzazione pubblica e che i requisiti di distribuzione del report assicurino la trasparenza dei risultati della verifica.
- richiede che l'eventuale piano di licenziamento del Responsabile Internal Audit sia notificata ad un esterna entità di vigilanza.

La linea di riporto dell'Auditor è collegata all'indipendenza della funzione, che rappresenta l'elemento più importante per una efficace e credibile funzione di Audit del Settore Pubblico.

Poiché il ruolo dell'Auditor "Pubblico" è di fornire una imparziale e accurata informazione sull'utilizzo e sui risultati delle risorse pubbliche impiegate, essi devono essere in grado di condurre e documentare il loro lavoro senza interferenza e senza parvenza di interferenza. *L'indipendenza* è raggiunta quando la funzione audit riporta al di fuori della gerarchia dell'organizzazione e delle attività che possono essere sottoposte ad audit, e gli auditor sono liberi di condurre i loro lavori senza interferenze, restrizioni o pressioni dalle organizzazioni che sono state verificate. Tale interferenza può sorgere se l'entità sottoposta a verifica limita l'accesso ai dati, ai dipendenti, alle risorse di budget o di personale per le attività da svolgere, o se ha l'autorità di respingere o modificare i rapporti di audit. Anche i singoli Auditor hanno la necessità di avere indipendenza, nel senso che essi devono essere liberi da conflitti di interesse ed altre forme di condizionamento, che potrebbero influenzare la loro imparzialità, la parvenza di imparzialità, le modalità di condotta del lavoro o la documentazione dei risultati.

Tipi di Audit e altri Servizi

Gli Auditor del Settore Pubblico conducono attività di audit con diverse finalità. I requisiti da soddisfare nella documentazione di Bilancio e gli indicatori di performance per le funzioni pubbliche variano nelle diverse giurisdizioni ed a seconda dei tipi di attività (es. salute pubblica, applicazione di leggi, sicurezza nazionale, protezione ambientale, ecc.) e i relativi risultati possono avere bisogno di anni per manifestarsi.

Conseguentemente, gli strumenti per valutare la regolarità dei conti pubblici e le performance possono variare notevolmente.

Pertanto, i singoli auditor del settore pubblico devono avere differenti tipi di profili professionali, competenze e specializzazioni. Per esempio tali auditor devono conoscere: standard e principi contabili per verificare gli aspetti finanziari; processi operativi e misurazioni di performance per valutare il successo o il progresso di specifiche attività pubbliche; così come standard e “good practices” di corporate governance, di gestione e di controllo interno. In alcuni casi, gli auditor possono valutare l'affidabilità degli indicatori esistenti, ma essi devono anche essere capaci di misurare le performance per valutare in modo indipendente il raggiungimento di una varietà di programmi pubblici. Inoltre, per fornire utili raccomandazioni su come migliorare le operazioni, essi devono essere in grado di applicare standard e “good practices” di gestione dei processi sottoposti a verifica.

La selezione del tipo di audit o servizio che deve essere effettuato, è basata sull'autorità della funzione audit e sullo scopo, così come sui bisogni e sui rilievi da effettuare. L'ambito di lavoro della Funzione Audit dipende dall'Autorità concessa ad essa dalla normativa autorizzativa e dalle necessità e dai rischi che l'organizzazione deve affrontare. Una ampia visione consente alla funzione audit di essere flessibile, utilizzando un approccio risk-based, focalizzato sulle aree di maggior interesse o rischio, e contribuendo allo stesso tempo ad aggiungere valore all'intera organizzazione. La più ampia visione di audit considera anche le attività di governance dell'organizzazione, le quali possono aiutare la stessa organizzazione a raggiungere i suoi obiettivi prioritari, migliorando la sua struttura di governo, incluso il codice etico. La più ristretta visione di audit implica invece attività di test sulle singole transazioni per rilevare errori o per la conformità con date condizioni contrattuali, policy, regolamenti o leggi. L'ambito di lavoro degli auditor può variare tra questi termini e includere attività come la verifica dei controlli interni, dei

Esempi di Standard per la Professione di Audit, universalmente riconosciuti, utilizzati dagli Auditor del Settore Pubblico

Standard Internazionali per la Pratica Professionale di Internal Auditing emessi da The Institute of Internal Auditors (IIA).

Standard di Auditing emessi dal International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

Standard di Audit del Settore Pubblico, universalmente riconosciuti, emessi dal Government Accountability Office (GAO).

Government Internal Audit Standards emessi dal Tesoriere di Sua Maestà in Gran Bretagna.

Standards Internazionali di Auditing emessi dal International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) of the International Federation of Accountants

Linee guida sull'Internal Auditing emessi dal East and Southern African Association of Accountants General (ESAAG).

processi e dei sistemi per identificare debolezze sistemiche, e proporre miglioramenti operativi. Usualmente, entrambi i focus sono necessari per estendere la varietà dei servizi prestati al fine di raggiungere il più efficace impatto dalla funzione Audit nel Settore Pubblico.

Sistema di gestione del rischio (Risk management) e controlli. Gli Auditor valutano: l'adeguatezza della corporate governance e dell'ambiente di controllo; l'efficacia dei processi per identificare, valutare e gestire i rischi; l'assurance fornita dalle policy sul controllo, dalle procedure e dalle attività; la completezza e l'accuratezza dei sistemi e dalle pratiche di informazione e comunicazione; l'efficacia del monitoraggio della gestione e delle attività di valutazione.

Molte amministrazioni hanno definito quello che si deve intendere per "sistema" di audit nella valutazione del sistema di controllo degli aspetti contabili e di performance dell'organizzazione e nell'identificazione dei gap e nel suggerimento di azioni correttive.

Performance. Gli Auditor, sistematicamente, raccolgono evidenze per valutare il programma di performance al di fuori degli aspetti economici-patrimoniali-finanziari. Poiché vi sono vari tipi di servizio pubblico, vi saranno diversi e specifici obiettivi per l'auditing focalizzato sulle performance. Così potranno variare gli stessi ambiti ed interessi a seconda delle diverse giurisdizioni. Nella sua visione più ampia, gli obiettivi dell'attività di audit focalizzata sulle performance potrebbero valutare:

- *Efficacia* - valuta programmi di "realizzazione". Un programma ha raggiunto i suoi obiettivi? Quali sono i risultati o i prodotti del programma, sia quelli aspettati che quelli imprevisti?
- *Efficienza* - esamina la produttività, i costi unitari, o indicatori come i tassi di utilizzazione, arretrati accumulati, o tempi attesi di servizio. Le operazioni massimizzano gli output in relazione ai costi e ad altri risorse di input (es., numero di licenze rinnovate per ore impiegate)?
- *Economicità* - esamina quanto un amministrazione pubblica ha minimizzato il suo uso di input (es., denaro, risorse lavorative, tecnologie, o attrezzature) coerentemente con i bisogni qualitativi del programma. Per esempio, un audit sull'economicità può valutare la validità di un processo di acquisto concorrenziale per assicurare che i costi siano stati ridotti.
- *Compliance* - si verifica la conformità dell'organizzazione con requisiti obiettivi, standard o altri criteri. Questi tipi di audit tipicamente valutano la conformità con leggi e regolamenti, con condizioni stabilite nei contratti, con condizioni assegnate, e con le policy e le procedure dell'organizzazione. In particolare, un relativamente recente servizio di audit, l'audit ambientale, aiuta ad esaminare la conformità con le normative ambientali.
- *Affidabilità dei dati* - valuta i controlli interni e il reporting per materie non contabili ma gestionali per la misurazione di performance.
- *Policy e altre valutazioni prospettive (forward-looking)* - valuta le alternative di programma e di policy, stima i risultati di possibili programmi sotto varie assunzioni, o valuta i vantaggi e gli svantaggi di varie proposte legislative. Gli Auditor possono anche redigere benchmarking o fornire informazioni sulle best practice per supportare la definizione di programmi di valutazione e di pratiche gestionali.
- *Risk Assessment* - identifica i rischi che possono influenzare il raggiungimento degli obiettivi strategici e finanziari dell'organizzazione, gli obiettivi e valuta la risposta del management a questi rischi. Nelle pub-

bliche amministrazioni, i rischi vanno oltre i normali rischi economici-patrimoniali- finanziari e quelli operativi, e possono includere anche quelli politici e sociali. Per esempio, alcuni rischi del settore pubblico implicano conseguenze politico-economiche di percezione pubblica della ragionevolezza ed equità del trattamento dei cittadini. Gli Auditor conducono anche valutazioni di rischio (risk assessments) per individuare e pianificare interventi di audit.

Aspetti Patrimoniali-economici-finanziari/Regolarità. Gli Auditor esprimono una opinione sulla presentazione dei dati finanziari in accordo con gli statuti ed accettati principi contabili (regularity). Spesso effettuati dagli “external auditors,” — sia società di revisione in senso stretto sia da revisori esterni provenienti da altri settori della pubblica amministrazione — questi tipi di audit si focalizzano sull’appropriata contabilizzazione di attività e spese così come espresso dall’Amministrazione Pubblica. Oltre all’opinione sul bilancio, gli audit di tipo contabile possono anche esaminare l’affidabilità di specifiche informazioni finanziarie, la conformità con le rilevanti procedure e regolamenti o la salvaguardia del patrimonio.

Servizi di consulenza, assistenza, o investigazione. Gli Auditor possono fornire suggerimenti obiettivi ed esperti in ogni area in cui possiedono competenza. Essi possono fornire consigli tecnici basati sulla loro conoscenza e competenza in materia di: corretta governance, contabilità, pratiche etiche e programmi anti-corruzione; la valutazione efficace del rischio e la sua gestione; controlli interni; corretti processi di business; sviluppo dei sistemi di information technology (IT) ed operatività; project management; valutazione dei programmi; altre aree che incidono sulla efficacia, sulla efficienza, e l’economicità delle operazioni. Inoltre gli Auditor del Settore Pubblico possono fornire servizi come l’organizzazione di workshop sulla valutazione dei rischi e dei controlli; training in aree come la percezione della frode, la misurazione delle performance, o sulla configurazione del controllo; o fornire suggerimenti sull’implementazione delle raccomandazioni scaturite dall’audit.

Nel fornire servizi di assistenza/consulenza, gli Auditor dovrebbero rimanere indipendenti. Mentre gli Auditor possono, nel loro ruolo consulenziale, fornire suggerimenti tecnici e fare raccomandazioni al management, essi non possono prendere decisioni o assumere un ruolo gestionale. Inoltre, essi devono rimanere consapevoli della necessità di mantenere l’indipendenza e l’obiettività per ogni successivo audit condotto in ciascun area che ha ricevuto livelli significativi di consulenza o assistenza nelle sue fasi formative. In altre parole, gli Auditors dovrebbero difendersi dal rischio di “auditare il loro proprio lavoro”.

CONCLUSIONI

Poiché l'attività di audit nel settore Pubblico è così importante per una buona attività di Governo, è fondamentale definire una sua appropriata configurazione con un ampio mandato per raggiungere gli obiettivi di governance dell'organizzazione. Il mandato della funzione audit della Pubblica Amministrazione dovrebbe essere il più ampio possibile per consentire di rispondere al completo ambito delle attività del Settore Pubblico o delle sue unità Amministrative.

Se da un lato gli Auditor possono essere capaci di aggiungere valore ad ogni segmento dell'organizzazione dove possono fornire una assicurazione indipendente ed obiettiva, la nostra posizione è che minimo ogni Amministrazione Pubblica richiede funzioni audit indipendenti che abbiano l'autorità per valutare il completo range delle attività governative.

La completa copertura delle attività di verifica è generalmente fornita da complementari entità di auditing interne ed esterne. Comunque, nelle forme più piccole di Settore Pubblico Amministrazione o di sotto-unità di amministrazioni può essere appropriata una piccola funzione di audit, o comunque una entità che in modo ibrido combini audit interno ed esterno.

In conclusione, l'attività di auditing del settore pubblico rafforza la Governance attraverso la responsabilità e la protezione del valore centrale del Settore Pubblico - assicurando i dirigenti e i funzionari pubblici che la gestione degli affari pubblici è trasparente, chiara ed onesta ed avviene con equità e probità. Noi incoraggiamo i funzionari ad ogni livello di governo a supportare l'efficacia della funzione audit, stabilendo delle funzioni Audit indipendenti che possano soddisfare tutti gli elementi chiave.

ALLEGATO: L'AUDIT COMMITTEE NEL SETTORE PUBBLICO

Una significativa e recente novità nella corporate governance del settore privato è stato l'utilizzo degli audit committee per fornire una forte vigilanza sugli aspetti economici-patrimoniali e finanziari e sull'integrità etica delle aziende a capitale diffuso. Per questo ruolo di vigilanza, è essenziale per una efficace governance che nei vari comparti della Pubblica Amministrazione si possa guardare all'audit committee per fornire un ruolo simile anche nel Settore Pubblico. Inoltre, anche considerando le specifiche necessità di queste organizzazioni, gli audit committee operano all'interno di una varietà di organizzazioni di governance. Tuttavia, si dovrebbe notare che molte organizzazioni hanno trovato mezzi alternativi per svolgere gli stessi ruoli svolti dagli audit committee del settore privato.

Il ruolo dell'Audit Committee: gli audit committee possono fortemente rafforzare l'indipendenza, l'integrità e l'efficacia delle funzioni di audit del settore pubblico attraverso la fornitura di una supervisione indipendente del piano di lavoro e dei risultati di audit interno ed esterno, di valutazione delle necessità di risorse, e di mediazione tra gli auditors e l'organizzazione. Gli Audit committee assicurano anche che i risultati dell'audit siano diffusi e ogni miglioramento o azioni correttive suggeriti, siano affrontati o risolti.

Ogni organizzazione del settore pubblico dovrebbe valutare la sua struttura di governance per determinare se un audit committee è appropriato per la sua specifica situazione.

In qualche pubblica amministrazione, gli audit committee sono formati come sotto-comitati del settore legislativo o dei consigli di amministrazioni. Altre possono formare audit committee di funzionari pubblici che sono selezionati dal settore legislativo e/o dal settore esecutivo. Alcune entità della Pubblica Amministrazione hanno formato audit committee composti di ministri o manager di agenzie di vigilanza esterne, di membri del management sottoposti ad audit, o una combinazione. Per un esempio del primo approccio, le Unità Centrali per l'Armonizzazione (Central Harmonization Units), all'interno del Finance Directorates di alcuni paesi dell'unione europea supervisionano le funzioni audit all'interno di altre agenzie, e possono formare un audit committee al quale altri internal auditor di altre agenzie possono riportare.

La necessità e la composizione dell'audit committee, dipenderà da circostanze individuali, dalla natura della funzione audit, e dalla decisione degli organi legislativi o governativi.

Best Practices di Audit Committee: dove un audit committee è costituito, a seconda delle caratteristiche della giurisdizione, esso dovrebbe impegnarsi a:

1. Operare sotto un formale mandato, preferibilmente legislativo, con sufficiente autorità per portarlo a termine;
2. Includere membri indipendenti che posseggano collettivamente conoscenze di audit, di aspetti economici-patrimoniali-finanziari, di rischio e controllo;

3. Essere presieduto da un membro che non sia l'individuo al quale il Responsabile dell'Audit riporta amministrativamente;
4. Valutare l'efficacia della Governance della Organizzazione, la gestione del rischio (risk management), le strutture del controllo e la conformità con le leggi e i regolamenti;
5. Fornire una supervisione sulle attività di audit interne ed esterne, includendo l'assicurazione di una adeguata copertura e di risorse, approvare i piani di internal audit, e la nomina / licenziamento degli auditor interni ed esterni;
6. Supervisionare il reporting finanziario dell'organizzazione e gli standard contabili;
7. Fornire un collegamento diretto e regolare linee di riporto a comitati direttivi delle pubbliche amministrazioni, consigli, o altre autorità pubbliche.

ORGANIZZAZIONI PATROCINANTI (SUPPORTING ORGANIZATIONS)

The Institute of Internal Auditors

Quale unica Organizzazione Professionale Internazionale dedicata all'attività di internal auditing, "The Institute of Internal Auditors" (IIA) è l'autorità riconosciuta per la professione di Internal Auditing. La sua Sede Generale si trova a Altamonte Springs, vicino ad Orlando, "The Institute" rappresenta gli Internal Auditor in tutti i settori di attività (commercio, industria, Pubblica Amministrazione, formazione, ecc), in più di 100 nazioni.

Dall'anno della sua fondazione nel 1941, "The Institute" ha stabilito un comune patrimonio di conoscenza per gli Internal Auditors, un programma di sviluppo professionale permanente, un Programma di verifica di "quality assurance", un Codice Etico, Standard Internazionali per la pratica Professionale di Internal Auditing, e il Programma di Certificazione di Internal Auditor. "The Institute" è anche il leader riconosciuto per le ricerche di internal audit, per le pubblicazioni, e la formazione. Per maggiori informazioni su "The Institute of Internal Auditors", contattare: www.theiia.org

National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers

"The National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers" (NASACT), associazione americana composta da Auditor, Controllori dei conti, Tesorieri e altri funzionari, sia del Settore Pubblico che del Settore Privato, che pianifica, effettua attività di training, programmi di assistenza tecnica, e fornisce pareri esplicativi. L'Associazione monitora le informazioni e gli atti che derivano dalla legislazione federale e dall'Agenzia per lo Sviluppo, che possono avere un impatto sul Settore Pubblico in collaborazione con il Congressional committees su materie di interesse dei membri. Il NASACT utilizza le sue competenze per fornire risposte sui gruppi di standard tecnici emessi, per aiutare ad assicurare i più elevati standard di trasparenza, responsabilità ed integrità nel settore pubblico. All'interno del NASACT, due "segreterie" sono al servizio degli associati con due specializzati focus: l'Associazione Nazionale degli Auditor Statali e l'Associazione Nazionale de controllori contabili Statali. Per maggiori informazioni su NASACT, contattare: www.nasact.org

Association of Local Government Auditors

The Association of Local Government Auditors" (A.L.G.A.) (l'Associazione degli Auditor del Settore Pubblico Locale) è una organizzazione professionale che supporta l'Auditing del Settore Pubblico come importante componente per mantenere la fiducia nella Pubblica Amministrazione. Il Nostro obiettivo è di essere l'organizzazione scelta dagli Auditor del Settore Pubblico Locale e per stabilire dei gruppi di standard ed input di ricerca dei comitati professionali su materie che hanno influenza sull'attività di auditing, contabilità e altre attività operative del settore pubblico locale. Noi forniamo uno stimato programma di "quality assurance" (review alla pari), una conferenza annuale, ed attività di training agli Auditor del Settore Pubblico Locale per migliorare la loro capacità di fornire servizi di audit di alta qualità. Noi svolgiamo anche attivamente il ruolo di "difensori" del ruolo dell'Auditing del settore pubblico

con i cittadini, i politici, e gli amministratori della locali Pubbliche Amministrazioni. Contattare l'A.L.G.A. tramite il sito: www.nalga.org

Canadian Comprehensive Auditing Foundation--La Fondation canadienne pour la vérification intégrée

CCAF-FCVI cerca di raggiungere l'eccellenza in tema di Governance, Gestione e Responsabilità del Settore Pubblico. Per fare questo, la CCAF-FCVI fornisce pareri ufficiali, costruisce conoscenza e capacità per una efficace Governance, gestione e audit. Il focus e il beneficiario del nostro lavoro è il Settore Pubblico. Il nostro lavoro è fondato sulla partnership pubblico-privato con le Organizzazioni del Settore Pubblico Canadese, incluse la ricerca, il training e lo sviluppo, e altri programmi di "costruzione" della capacità. La CCAF-FCVI può essere contattata tramite il sito: www.ccaf-fcvi.com

Government Internal Audit Council of Canada

I membri del GIACC sono costituiti dai Responsabili Internal Auditor di ogni Provincia e Territorio Canadese, e rappresentati dal Comitato del Tesoro Federale (Federal Treasury Board), e dal CCAF-FCVI (precedentemente conosciuta come Fondazione Generale Canadese per l'Auditing: Canadian Comprehensive Auditing Foundation). Il GIACC si dedica a rafforzare continuamente l'internal auditing nelle Pubbliche Amministrazioni Provinciali e Territoriali del Canada e a rafforzare il collegamento tra Organizzazioni di Audit Provinciali/Territoriali e Federali.

AUTORI PRINCIPALI

- Colleen G. Waring,
Deputy City Auditor, City of Austin, Texas, USA
- Jacques R. Lapointe,
Former Chief Internal Auditor & Assistant Deputy Minister, Government of Ontario, Canada
- Joseph Bell,
Director of Internal Audit, State of Ohio Attorney General's Office, USA
- Jerl G. Cate,
Chief Internal Auditor, State of Oregon Judicial Department, USA
- Jeanot deBoer,
Ministry of Finance, Netherlands
- Mark Funkhouser,
City Auditor, Kansas City, Missouri, USA
- Steve Goodson,
Chief Audit Executive, State of Texas Commission on Environmental Quality, USA
- Jerry Heer,
Director of Audits, Milwaukee County, Wisconsin, USA
- Ann-Marie Hogan,
City Auditor, Berkeley, California, USA
- Robert Schaefer,
Director of Internal Audit-retired, State of Wisconsin Department of Employee Trust Funds, USA

Con speciale assistenza da:

- Jeannette Franzel, Government Accountability Office, USA
- Elizabeth MacRae, CCAF-FCVI (formerly the Canadian Comprehensive Auditing Foundation)
- Amanda Noble, City of Atlanta, Georgia, USA
- Kinney Poynter, National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers
- Edith A. Pyles, United States Government Accountability Office
- John J. Radford, Oregon State Controller, USA
- Sharon Smith, retired from U.S. Federal Deposit Insurance Corporation
- Bernice Steinhardt, United States Government Accountability Office
- Dan Swanson, (formerly Institute of Internal Auditors)
- Paul Wallis, Government of Ontario, Canada

IN COLLABORAZIONE CON: Gruppo di Lavoro Nazionale dei Controllori Contabili Generali degli Stati Uniti

David M. Walker, Controllore Generale degli Stati Uniti, ha convocato il Gruppo di Lavoro Nazionale nel Marzo 2001 per facilitare le interrelazioni degli Auditor del Settore Pubblico Locale, Statale e Federale. Il Gruppo dei 18 principali funzionari audit interagisce su base informale per trattare gli argomenti chiave di interesse comune. Uno dei principali argomenti di maggior interesse per il Gruppo è la presenza di una efficace struttura di governance all'interno delle giurisdizioni Federali, Statali, Locali, e "quasi-pubbliche". Poiché l'audit è una componente vitale di una efficace governance il Gruppo di Lavoro Nazionale ha compreso l'opportunità di partecipare allo sviluppo di questo documento. Per maggior informazioni sul Gruppo di Lavoro Nazionale dei Controllori Contabili Generali degli Stati Uniti, contattare: www.gao.gov

Ringraziamenti speciali:

Il Comitato di Redazione avrebbe il piacere di ringraziare i professionisti e le organizzazioni che hanno fornito commenti, input, e suggerimenti durante lo sviluppo di questo documento:

- Douglas J. Anderson, The Dow Chemical Company, Midland, Michigan, USA
- Asifa Baig, Ministry of Finance, Province of Ontario, Canada
- Beth Breier, City of Tallahassee, Florida, USA
- Jackie Cain, The Institute of Internal Auditors - UK and Ireland
- Alain-Gerard Cohen, French Institute of Internal Control and Audit (IFACI) Paris, France
- Bill Cook, City of Edmonton, Canada
- Joyce Drummond-Hill, United Kingdom
- Michael Eastman, CCAF-FCVI, Canada
- Nigel Hearnden, The Institute of Internal Auditors - UK and Ireland
- Anne Henderson, Berkeley, California, USA
- Allan R. Goldstein, KPMG, Bermuda
- Giovanni Grossi, Italy
- Jerry Gutu, Eastern and Southern African Association of Accountants-General
- Dr. Peter Janza, Deputy President, Government Auditing Office, Budapest, Hungary
- Don Kirkendall, Florida, USA
- Antero Kuuluvainen, Finland
- Gustavo Macagno, SIGEN, Buenos Aires, Argentina
- Eileen Marzak, City of Gainesville, Florida, USA
- Sam McCall, City of Tallahassee, Florida, USA
- Dr. Ahmed El Midaoui, First President, Court of Accounts, Kingdom of Morocco
- Hans Nieuwlands, Netherlands

- David Rattray, Canada
- Jerry Shaubel, City of Toronto, Canada
- Bruce C. Sloan, Office of the Auditor General of Canada
- Manuel Díaz Saldaña, Comptroller of Puerto Rico
- James M. Sylph, International Federation of Accountants, New York, USA
- Phil Tarling, Bentley Jennison Internal Audit and Risk Management, United Kingdom
- Nicolas John Treen, SIGMA, OECD, Paris, France
- Radmila Trkulja, Supreme Audit Institutions of RS, Bosnia and Herzegovina
- Jim Van Adel, Office of the Comptroller General, Canada
- Peter Vlasveld, Dutch Ministry of Finance, Netherlands

AIIA

Associazione Italiana Internal Auditors

Via Santa Tecla, 5 – 20122 Milano (Italia)

Tel.: +39 02 36581500 – Fax: +39 02 8699 5492

E-mail: info@aiiaweb.it – Sito Internet: www.aiiaweb.it