



Finanziato con fondi dell'Università degli Studi di Trieste tramite Bando FRA 2016 Progetto *Patrimonio culturale immateriale e welfare culturale: il ruolo delle comunità patrimoniali*, diretto dalla prof.ssa Serena Baldin

Questo volume è integralmente disponibile online a libero accesso nell'archivio digitale OpenstarTs, al link: <https://www.openstarts.units.it/handle/10077/23178>



Impaginazione  
Gabiella Clabot

© copyright Edizioni Università di Trieste, Trieste 2018.

Proprietà letteraria riservata.  
I diritti di traduzione, memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale e parziale di questa pubblicazione, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, le fotocopie e altro) sono riservati per tutti i paesi.

ISBN 978-88-5511-024-2 (print)  
ISBN 978-88-5511-025-9 (online)

EUT Edizioni Università di Trieste  
via Weiss 21 – 34128 Trieste  
<http://eut.units.it>  
<https://www.facebook.com/EUTEdizioniUniversitaTrieste>  
EUTEdizioniUniversitaTrieste

# Istituzioni e modelli globali di controllo nello spazio europeo

Andrea Crismani



# Indice

Ambito e obiettivi della ricerca	7
1. La nozione di controllo	15
2. La classificazione dei tipi di controllo	21
3. La complessità di un discorso organico sui controlli	33
4. Il sistema dei controlli e i modelli globali	37
5. <i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i> (INT.O.S.A.I.)	41
5.1. Il Congresso	43
5.2. Il Comitato direttivo e il Segretariato Generale quali elementi di congiunzione tra un Congresso e l'altro. L'IDI e l' <i>International Journal of Government Auditing</i>	45
5.3. I Gruppi regionali di lavoro	46
5.4. I <i>Goals Committees</i> e il <i>Supervisory Committee on Emerging Issues</i> , le Commissioni dell'INT.O.S.A.I., le Conferenze e gli Incontri interregionali	48
6. Gli strumenti operativi e le "regole prodotte" dall'INT.O.S.A.I.	51
7. Ricognizione cronologica delle tematiche principali riguardanti i controlli trattate nei Congressi dell'INT.O.S.A.I.	59
7.1. Dal I al VI Congresso.	59
7.2. Dal VII al XIII Congresso	62
7.3. Dal XIV al XVII Congresso	68
7.4. Dal XVIII al XXII Congresso	73
8. La Carta internazionale dei controlli: la Dichiarazione di Lima sulle linee generali del controllo delle pubbliche finanze	79
9. La struttura e i principi dei controlli secondo la Carta internazionale dei controlli	83
10. Le linee guida sui controlli – <i>Auditing Standards</i>	91
11. I controlli e il loro legame con l'utilità delle scelte concepite all'interno dello schema teorico della funzione amministrativa	95
12. Il controllo come entità relazionale	99
13. Il controllo al servizio della collettività	107



# Ambito e obiettivi della ricerca

Dall'inizio degli anni Novanta del precedente Secolo, il settore pubblico si sta muovendo in modo rapido verso un processo di cambiamento dell'amministrazione. Questo processo è stato accelerato in particolare da misure prese nel settore della direzione dell'amministrazione su più livelli (*Multilevel Governance*) orientata verso l'efficacia (*New Public Management*). Infatti, al modello classico del diritto amministrativo appartenente alla tradizione continentale di pubblica amministrazione legata alla nozione di interesse pubblico (alla quale poi sono collegati i principi procedurali sulla trasparenza e accesso, sulla partecipazione e sulla motivazione degli atti) si affianca la teoria del *New Public Management* (NPM). Esso ha preso avvio nei paesi anglosassoni e ha introdotto nella riflessione sulla pubblica amministrazione i concetti di economicità, efficacia ed efficienza, che in questa visione dell'amministrazione pubblica devono prevalere sui principi di servizio ed interesse pubblico al fine di raggiungere una maggiore produttività, la riduzione dei costi e l'innalzamento della qualità dei servizi resi da parte della pubblica amministrazione

A seguito di tale processo si sono venuti a creare spazi vuoti all'interno dei quali lo Stato e la sua amministrazione, anzi le sue amministrazioni, hanno iniziato a sviluppare e ad attuare nuove forme per adempiere i compiti. Questo cambiamento è evidente anche nel nostro Paese. La riforma dell'assetto costituzionale dello Stato, del Governo e dell'amministrazione, l'imporsi della Comunità

e poi dell'Unione europea e la nuova perequazione finanziaria ne sono esempi concreti. Questo processo si muove verso un maggiore orientamento all'efficacia della direzione dell'amministrazione. Il che significa obbligatoriamente che le verifiche della redditività e dell'efficacia stanno acquistando un peso maggiore quale criterio del controllo delle finanze. I requisiti posti alla vigilanza sulle finanze sono inoltre divenuti più severi a causa della maggiore importanza delle regole finanziarie (autoim)poste dall'Unione europea. Sintomatica ne è la riforma del 2012 dell'art. 97 della Cost. che in effetti crea una nuova gerarchia di principi antepoendo la sostenibilità del debito pubblico e l'equilibrio del bilancio al buon andamento.

Il cosiddetto *New Public Management* con le trasformazioni ad esso collegate nello stile di regolazione e nelle iniziative di gestione della qualità hanno variamente determinato le condizioni per la richiesta di molte forme di controllo, spesso anche dello stesso tipo. Con l'inserimento del controllo nelle organizzazioni, contando su risorse cognitive ed economiche di autocontrollo, sono stati creati ampi spazi per il controllo interno ed esterno e si stanno affermando nuovi metodi di verifica e nuovi compiti.

Si è avuta una vera e propria "esplosione di controlli" che trova le sue radici in una ristrutturazione programmatica della sfera organizzativa e in una "nuova razionalità di governo"<sup>1</sup>. Il (nuovo) controllo esterno costituisce un modulo essenziale della riforma dei bilanci e della riforma amministrativa. Esso può immaginarsi soltanto all'interno del disegno della riforma amministrativa che ha coinvolto praticamente ogni settore: dall'azione amministrativa alle autonomie locali, al bilancio, al lavoro presso le pp. aa, alle responsabilità, alle privatizzazioni introducendo una serie di principi fondamentali di funzionamento e di organizzazione dell'azione amministrativa.

Lo scritto si concentra su un settore nevralgico per la finanza pubblica e per il buon, efficiente, efficace ed economico andamento dell'azione amministrativa e della spesa pubblica: quello dei controlli pubblici.

Appare allora sostenibile il convincimento che lo Stato contemporaneo – a seguito del fenomeno del pluralismo autonomistico, della realizzazione dell'Unione europea<sup>2</sup> e del nuovo contenuto promozionale e non più precettivo del diritto – sia divenuto un ente senza centro, dotato non di un unico organo che ne

---

<sup>1</sup> N. ROSE e P. MILLER, *Political power beyond the state. Problematics of government*, in *British Journal of Sociology*, 1992, XLIII, 2, pp. 173-205.

<sup>2</sup> L'Unione europea postula, infatti, che si faccia fermo riferimento a Regioni ed enti locali, che devono essere utilizzati non solo per avvicinare il più possibile le decisioni ai cittadini contribuenti, conferendo a tale scopo, a essi soggetti, livelli sempre maggiori di autonomia (specie di spesa), ma anche, e soprattutto, per renderli effettivamente consapevoli delle politiche di erogazione delle risorse e spingerli a maturare una cultura della responsabilità che conduca senza ambascie alla vera autonomia.



esprime la volontà in sede amministrativa, bensì di una pluralità, cui si affiancano altri pubblici poteri, che agiscono seguendo itinerari diversi e ispirandosi a problematiche differenti.

Tutto ciò porta verso la conseguenza che si moltiplicano le strutture, le funzioni diventano eterogenee, si crea un policentrismo del potere di spesa che dovrebbe trovare la propria razionalizzazione in adeguati meccanismi di coordinamento.

Allora si propone un modello organizzativo, che parte dalla configurazione di più livelli che vanno dal basso verso l'alto, e che si evolve in una direzione che si potrebbe definire "solidaristica, in base alla quale lo Stato si assume il compito di garantire contemporaneamente, sia la realizzazione delle aspirazioni dell'individuo e della sua famiglia, sia delle autonomie locali". Un tale modello ha la caratteristica di attribuire, comunque, valore prioritario alla sfera dell'individuo e della sua famiglia.

La caratteristica di un tale modello s'intravede nella diminuzione dell'accentramento dei livelli e delle funzioni di governo. Infatti, l'accentramento ha costituito una determinante della crisi della finanza poiché ha mantenuto il potere impositivo e così ha impedito, attraverso l'esercizio dell'autonomia tributaria, il configurarsi di una responsabilità fiscale e quindi il controllo della dinamica della spesa e della sua qualità.

L'ordinamento finanziario, infatti, si è caratterizzato nell'accentramento del potere di prelievo e nel graduale decentramento del potere di spesa. Quest'ultimo si realizzava prevalentemente attraverso una redistribuzione di tipo assistenziale tra le varie aree geografiche.

Oggi, con le riforme e sulla scia del modello europeo, si sta affermando un nuovo ruolo che lo Stato va ad assumere. Esso si identifica in un fattore di coagulo (o di sintesi) di tutti i fenomeni della gestione pubblica (riferibili sia allo Stato stesso che alla variegata pluralità di soggetti pubblici e privati destinatari di trasferimenti finanziari pubblici), attraverso una prevalente attività di intermediazione, che si concreta, a livello di potere di governo, in una preminente funzione di indirizzo, di programmazione e di coordinamento.

Si può ora agevolmente dedurre come buona parte degli aspetti sostanziali delle funzioni d'indirizzo, di coordinamento e di programmazione si realizzano nel riferimento alle risorse finanziarie, nella loro destinazione e nella loro manovra. Il che va fatto sulla constatazione pratica, che attualmente, l'unico strumento capace di razionalizzare un piano formato di indirizzi socio - economici, che tra l'altro si presentano vari e disarticolati, risulta proprio e soltanto quello finanziario.

È dato di fatto incontestabile che i mezzi finanziari dell'azione amministrativa<sup>3</sup> che sono preposti alla realizzazione dei fini pubblici perseguiti dalle

---

<sup>3</sup> Si intendono per mezzi finanziari dell'azione amministrativa non solo, come per lungo tempo invece accadeva, i beni pubblici e, in particolare, quegli immobiliari. In passato, il

amministrazioni, devono essere a queste destinati integralmente ed esclusivamente, senza distrazioni d'alcun genere, e devono essere altresì gestiti correttamente per un ottimale raggiungimento dei fini collettivi<sup>4</sup>. Infatti, le risorse che le amministrazioni nazionali e comunitarie utilizzano, appartengono all'intera collettività, perché sono frutto dei loro contributi versati a titolo d'imposte. Pertanto si è necessario dotarsi di validi strumenti di protezione degli interessi finanziari della collettività. Ciò implica l'apprestamento di una serie di strutture, procedure, metodiche, misure, dispositivi per garantire la corretta gestione delle risorse finanziarie, ossia per conseguire i migliori risultati con la minima quantità di mezzi finanziari nel rispetto dei criteri, oltre che della legittimità, anche dell'efficienza, dell'efficacia, dell'economicità e della trasparenza<sup>5</sup>.

Riprendendo le considerazioni contenute nel Preambolo della Carta dei controlli (la Dichiarazione di Lima), di cui *infra*, emerge come l'impiego regolare e razionale dei fondi pubblici (provenienti sotto varie forme dalla collettività e ad essa ultima destinati) costituisca una delle condizioni essenziali per assicurare il buon andamento della finanza pubblica e l'efficacia delle azioni decise dall'autorità competente. E per raggiungere un tale obiettivo è indispensabile che ogni Stato sia dotato di un'efficiente Istituzione Superiore di controllo della finanza pubblica, la cui indipendenza sia normativamente prevista e, conseguentemente, di un valido sistema di controlli, inteso, con una prima definizione, come strumento di attuazione delle garanzie obiettive costituzionali<sup>6</sup>, ed ora anche europee, cui ha diritto la collettività nella gestione degli interessi pubblici.

---

diritto amministrativo, influenzato dal diritto privato, dava un posto importante all'aspetto patrimoniale e alla proprietà. Si riteneva di applicare lo stesso principio proprio del diritto privato secondo il quale se la persona, fisica o giuridica, è titolare di diritti reali e entra in rapporti (obbligatori), così del pari lo Stato e le altre persone giuridiche pubbliche possiedono beni, li alienano, ne acquistano. Ma la finanza moderna è una finanza di tributi e non una finanza di patrimonio. Venne abbandonato il parallelismo tratto dal diritto privato per la logica ragione che il bene in sé come oggetto della proprietà, è posto in secondo piano rispetto all'utilità collettiva che deve assicurare, per la quale l'ente proprietario è un mero gestore. Ma non solo, infine è stato abbandonato il punto di vista privatistico, sul rilievo che il diritto amministrativo non si ordina intorno a soggetti, ma intorno a funzioni, cfr S. CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Milano 1998, p. 282.

<sup>4</sup> T. PARENZAN, *Considerazioni sugli interessi pubblici dopo la riforma delle autonomie locali*, in Atti del XXXVII Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione sul tema: "Gerarchia e coordinamento degli interessi pubblici e privati dopo al riforma delle autonomie locali e del procedimento amministrativo", Varenna, Villa Monastero, 19-21 Settembre 1991, Milano, 1994.

<sup>5</sup> G. COGLIANDRO, *La protezione degli interessi finanziari pubblici*, Relazione al Convegno studi della Fondazione Piaggio sul tema: "Verso lo spazio giudiziario europeo", Firenze, Palazzo Vecchio, 30 maggio 1997, in Riv. Corte dei conti, 6, IV, p. 331.

<sup>6</sup> Si tratta della garanzia della destinazione a fini pubblici dei tributi previsto dagli artt. 23 e 53 Cost. e della garanzia della correttezza dei criteri di gestione che trova espressione negli artt. 97 e 113 Cost. in particolare nei vincoli del nuovo comma 1 dell'art. 97 che declina

Il rinnovato assetto istituzionale che si è venuto a creare a seguito dell'adesione all'Unione europea e la conseguente autolimitazione e il frazionamento della propria sovranità, il rimodellato assetto amministrativo-contabile dell'organizzazione amministrativa nazionale e della sua espansione verso il basso, sono tutti fattori che richiedono un'attenta riconsiderazione delle finanze pubbliche, della loro protezione con particolare riguardo, appunto, agli strumenti e agli organi di controllo.

Lo strumento del controllo (e in particolare quello esterno esercitato dalla Corte dei conti) svolge un innegabile ruolo di pubblico avvisatore e di pubblico censore delle decisioni e della gestione della spesa pubblica. Esso assolve la funzione di verificare le modalità di perseguimento degli obiettivi dello Stato – comunità attraverso le articolazioni amministrative dello Stato apparato, e della fissazione delle loro responsabilità. I suoi obiettivi sono essenzialmente la realizzazione di una buona ed efficace utilizzazione dei fondi pubblici, il perseguimento di una gestione rigorosa, la regolarità dell'azione amministrativa e l'informazione dei pubblici poteri a mezzo della pubblicazione delle relazioni obiettive<sup>7</sup>. E pertanto esso va considerato, essenzialmente, in un aspetto dinamico, in un contesto, cioè, in cui l'attività dell'amministrare viene intesa come un processo globale e continuo composto da fasi di ideazione, decisione, esternazione ed esame dei risultati fra di loro collegati, ed indirizzato verso obiettivi in costante trasformazione ed assestamento in una società, come la nostra, contraddistinta, da una notevole crisi della finanza pubblica. Come si avrà modo di osservare la funzione fondamentale del controllo non è tanto e solo correggere o eliminare un singolo provvedimento, ma inserirsi nel processo d'azione amministrativa ai fini di funzionamento e di efficienza: il controllo svolge una funzione incentivante e dialettica, spinge cioè al miglioramento.

---

la sostenibilità del debito pubblico e l'equilibrio del bilancio. Sono garanzie inderogabili e obiettive.

Sono inderogabili in quanto previste da norme costituzionali che prevalgono sulla sottostante normativa e che portano all'eliminazione di ogni incongruenza, anche se in realtà si assiste, non di rado, a manifestazioni di scantonamento dei principi che tendono a prevaricare le norme costituzionali e così affievoliscono le garanzie.

Sono definite obiettive, perché la tutela della finanza pubblica, cioè gli interessi finanziari dell'intera collettività, deve manifestarsi obiettivamente, cioè attraverso un'operatività automatica, costante e uniforme di strumenti giuridici che agiscono all'interno del sistema giuridico. Questo anche perché il contribuente singolo non può sindacare le spese e, in presenza dello sperpero del danaro pubblico, non possiede alcun strumento diretto, ma è costretto ad assistere passivamente (o quasi) al fenomeno di mala gestione. E poi eventuali strumenti a questi concessi sono comunque circoscritti all'esistenza di un preciso interesse, di precisi indizi e dipendono dalla discrezionalità e alla volontarietà del suo intervento che non di rado può essere atrofizzata e spenta.

<sup>7</sup> Cfr. Preambolo della Dichiarazione di Lima.

Ne è conseguenza logica di questa considerazione che la condizione imprescindibile ed essenziale affinché lo strumento dei controlli possa efficacemente assolvere la propria finalità risiede nel fatto che le sue funzioni vengano svolte da un organismo di vigilanza sulla gestione pubblica che ne garantisca l'esattezza, sorvegli l'incasso delle entrate, l'erogazione delle spese degli enti pubblici, giudichi i conti di coloro che maneggiano le pubbliche rendite e ne dispongono: cioè, in altre parole, da un'Istituzione Superiore di Controllo indipendente dagli altri poteri istituzionali. Essa, oltre che essere prevista e garantita da una norma di legge, deve realmente ed efficacemente funzionare<sup>8</sup>.

Si consideri il recente orientamento della Corte costituzionale che nel ribadire la necessità della "custodia della finanza pubblica allargata e della sana gestione finanziaria" definisce il bilancio "bene pubblico" nel senso che è "funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato"<sup>9</sup>.

Non si può non ricordare che ancora prima, alla base di tutto, vanno posti due principi fondamentali.

Il primo è quello che in uno stato di diritto non esiste il primato della politica, ma quello dell'ordinamento giuridico. In questo campo l'ordinamento dell'Unione Europea, al quale il nostro deve tendere ad uniformarsi, ha fatto notevoli passi in avanti, riconoscendo la soggezione di tutti i poteri, compreso quello legislativo, al principio della responsabilità giuridica per danni.

L'altro ineliminabile principio è quello della democrazia nei rapporti tra pubblici poteri e cittadini, che vanno considerati non soggetti passivi da amministrare, ma utenti, attivamente partecipi della funzione pubblica.

La concreta applicazione di questi principi non può essere assicurata senza due strumenti fondamentali che garantiscano ai cittadini la legalità sostanziale dell'attività dei pubblici poteri: un sistema di controlli indipendenti e neutrali ed una funzione giurisdizionale globale ed effettiva.

Da ciò discende l'importanza e la centralità delle riforme concernenti la pubblica amministrazione e la giustizia, settori che interessano direttamente la Corte dei conti.

L'aspetto qui preso in considerazione riguarda in via diretta i controlli.

Secondo una prima delineazione tratta dall'esperienza internazionale in seno all'INT.O.S.AI, di cui *infra*, lo strumento del controllo che "non è fine a se

---

<sup>8</sup> T. PARENZAN, *Profili del sistema dei controlli esterni sulla pubblica amministrazione. Con riferimenti al diritto comparato*, Milano, 1983, p. 7.

<sup>9</sup> Corte cost., 21 giugno 2016, n. 184.

stesso” “rappresenta una componente imprescindibile di un sistema di regole che dovrebbe evidenziare tempestivamente le deviazioni dalla norma e le violazioni dei principi di conformità al diritto di efficienza di utilità ed economicità dell’amministrazione pubblica, in modo da rendere possibile l’applicazione di provvedimenti correttivi nei casi specifici, il riconoscimento della responsabilità dell’organo contravventore, il risarcimento dei danni o l’applicazione di provvedimenti che rendano in futuro impossibile, o perlomeno estremamente difficile, la ripetizione di tali violazioni”<sup>10</sup>.

In aggiunta INT.O.S.A.I. agisce *as a recognized global public voice* che rappresenta le ISCN a livello internazionale.

Le ISCN invece, e in particolare la Corte dei conti europea, sono la “coscienza finanziaria” delle comunità.

---

<sup>10</sup> Cfr. art. 1, co. 2, della Dichiarazione di Lima, *cit.*



# 1. La nozione di controllo

Sembra logico iniziare uno studio di questo tipo con l'analisi della nozione di controllo. Tuttavia ciò non è facile, poiché elaborare definizioni ufficiali di una pratica come quella dei controlli, nelle leggi e nei documenti, è una proiezione idealizzata e normativa delle speranze investite nella prassi, cioè una manifestazione di possibilità piuttosto che una descrizione di vere capacità operative<sup>11</sup>. Infatti, come si avrà modo di vedere più avanti qualunque definizione dei controlli è prevalentemente un tentativo di dire quello che potrebbero essere<sup>12</sup>.

Nell'ordinamento italiano, le origini dell'espressione "controllo" sono state primariamente studiate nei lavori di ragioneria<sup>13</sup>.

Invece secondo la classica concezione giuridica successivamente affermatasi la funzione di controllo costituisce una delle tre fondamentali estrinsecazioni dell'attività amministrativa, insieme con quella attiva e quella consultiva<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> M. POWER, *La società dei controlli*, Torino, 2002, p. 8.

<sup>12</sup> Il tema è stato affrontato anche in un mio precedente, cfr. *I controlli esterni sulle pubbliche amministrazioni*, Napoli, 2005.

<sup>13</sup> G. ROSSI, *Trattato di ragioneria scientifica*, vol. I, Reggio Emilia, Cooperativa fra i lavoratori tipografici, 1921, pp. 160 ss., a F. BESTA, *La ragioneria*, vol. I, Milano, Vallardi, 1922, pp. 26 ss. o a G. ZAPPA, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Milano, Istituto editoriale scientifico, 1927.

<sup>14</sup> S. GALLINARO, *Teorie del controllo*, Milano, Franco Angeli, 1990.

Appare quindi naturale che la complessa ed articolata attività delle varie amministrazioni sia soggetta a numerosi controlli<sup>15</sup>. Come nota Giannini<sup>16</sup> il controllo è connaturato con l'organizzazione stessa degli ordinamenti giuridici, e non ha data di nascita. La costituzione materiale ha introdotto il principio della generalizzazione del controllo a tutta l'attività dei pubblici poteri, come conseguenza, almeno tendenziale, della funzionalizzazione di tale attività. Egli osserva altresì, come la tecnica giuridica del mondo contemporaneo abbia talmente esteso l'ambito del controllo, e abbia talmente differenziato tra loro diverse specie di controlli, che la nozione generale di controllo è riducibile a poco: esso consta di un giudizio di conformità a regole, che comporta in caso di difformità una misura repressiva, preventiva, rettificativa o eliminativa. Questa, secondo Giannini non è una definizione, ma una concettualizzazione. Sempre secondo il pensiero di Giannini, il termine controllo è stato usato sia dal legislatore che in dottrina per indicare attività eterogenee, così che a rigore non appare possibile individuare una funzione di controllo come tale, con particolari caratteri distintivi<sup>17</sup>. Dello stesso avviso sono Lebas e Weigenstein<sup>18</sup>, secondo i quali "in un contesto multiculturale poche parole sono altrettanto ambigue e confuse come la parola controllo". Per Cassese, la parola rappresenta ormai una sinecdoche, nel senso che "dietro il controllo c'è un po' di tutto"<sup>19</sup>. E, infatti, il carattere multiforme, plurivalente e perfino ambiguo dell'attività di controllo è messo bene in luce già dalla pluralità di significati che il termine controllo assume nel linguaggio legislativo. In altre parole "il potere esercitato dall'idea di controllo deriva dalla sua imprecisione"<sup>20</sup>.

---

<sup>15</sup> Rileva G. CORSO (*L'attività amministrativa*, Torino, 1999, p. 44) che l'organizzazione è uno strumento e ogni strumento è congegnato ed impiegato in vista di uno o più fini. È pertanto naturale che all'interno dell'organizzazione vi siano dei meccanismi di controllo sulla funzionalità dell'organizzazione rispetto ai suoi fini. Sotto questo profilo l'organizzazione non si distingue da una qualsiasi macchina munita di congegni di controllo della sua funzionalità.

<sup>16</sup> M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, 3a ed., 1993, p. 327.

<sup>17</sup> M.S. GIANNINI, *Controllo, nozioni e problemi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974, p. 1263 ss.

<sup>18</sup> M.LEBAS e J. WEIGENSTEIN, *Il controllo organizzativo: il ruolo di regole, mercato e cultura*, in *Probl. Gest.*, vol. XVII, 1988, 2, p. 6.

<sup>19</sup> S. CASSESE, *I moscerini e gli avvoltoi. Sistema dei controlli e riforma della costituzione*, in Atti del Convegno sul tema: "Sistema dei controlli e riforma della costituzione", Milano 11-12 dicembre 1992, Roma, 1995, p. 36. Osserva F. BATTINI, *Le norme costituzionali su finanza pubblica e controlli*, in Atti del XXXIX Convegno di Studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 16-18 settembre 1993, sul tema: "La pubblica amministrazione nella Costituzione. Riflessioni e indicazioni di riforma", Milano 1995 a p. 102 che il termine "controllo" contiene in sé una tale varietà di accezioni da rendere non soltanto difficile o inutile, ma addirittura fuorviante ogni sforzo di dargli una definizione univoca a fini giuridici.

<sup>20</sup> M. POWER, *La società dei controlli*, cit., p. 12.



Nel linguaggio comune, non giuridico, si usa il termine controllo per indicare la disponibilità in capo ad un soggetto di tutti gli elementi di conoscenza e di possibilità operativa necessari perché la situazione “controllata” vada fuori controllo.

In un primo momento per capire cosa siano i controlli conviene non tanto ricostruire “cosa realmente siano”, quanto piuttosto considerare il modo in cui l’idea di controllo abbia conquistato un ruolo talmente importante sia nel settore pubblico che in quello privato.

Si ritiene che certe volte “assegnare le giuste etichette alle attività le può trasformare in servizi di valore e ottenere l’adesione di partecipanti interni e forze esterne”<sup>21</sup>. Sotto questo aspetto le etichette “controllo” e “audit” hanno giocato un ruolo importante nei settori industriali, ospedalieri, nelle scuole, nei servizi pubblici. In un contesto del genere il controllo non è legato solo alla responsabilizzazione, ma come viene attentamente osservato: “l’idea dei controlli modella la percezione collettiva dei problemi dei quali rappresenta la soluzione: è parte integrante di un particolare tipo di regolazione che riflette convinzioni profonde in tema di controllo e fiducia”<sup>22</sup>. Dall’altro canto, i controlli potrebbero essere visti solo come una raccolta e collezione di test, riscontri e dati. Tuttavia non necessariamente privi di utilità.

Altro è invece la definizione tecnica. Al riguardo, occorre anzitutto dire che la parola controllo indica sia le verifiche sull’attività delle imprese svolte da alcune autorità pubbliche, che operano in posizione di autonomia (è il caso, per esempio, dell’Autorità antitrust), sia le verifiche svolte dalle amministrazioni pubbliche su comportamenti o posizioni di cittadini o imprese (accertamento che esistono i requisiti per il rilascio di un’autorizzazione oppure ispezione volta a verificare il rispetto delle leggi in materia di tutela dell’ambiente o della sicurezza nei luoghi di lavoro), sia infine le verifiche svolte sulle amministrazioni.

Con riferimento a quest’ultima figura, che qui interessa, secondo un’accezione molto lata si può dire che il controllo è un atto di verifica della conformità dell’operato di alcuni soggetti a determinati canoni posti da altre figure soggettive. Una verifica che presuppone 1) la differenziazione tra l’organo controllante ed l’organo controllato; 2) la mancanza di una gerarchia tra i due organi; 3) la diversità della finalità dell’attività di controllo da quella dell’attività controllata e attraverso (4) un esame dell’attività della figura soggettiva controllata rispetto al canone (che può essere di tipo normativo, di opportunità, di regole tecniche determinate, di etica professionale) comporta (5) la modificazione

---

<sup>21</sup> J. MEYER e B. ROWAN, *Institutionalised organisations. Formal structure as myth and ceremony*, in POWELL e DI MAGGIO (a cura di), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago University Press, Chicago, 1991, p. 41-62.

<sup>22</sup> M. POWER, *La società dei controlli*, cit., p. 12.

del mondo giuridico conseguente all'esito del controllo che consiste in (6) un giudizio, che può essere negativo, positivo o misto, il quale può concludersi con rilievo formale esternato in (7) un atto del controllore che, a seconda del giudizio del controllore, si identifica essere nel visto o nell'approvazione, nel rifiuto, nell'annullamento, nell'invito al riesame, nell'ordine a cessare, nell'ordine o a correggere o a svolgere una determinata attività, nel rilievo o nel referto ecc.

Del controllo pubblico avente per scopo la realizzazione dell'interesse alla sana amministrazione dei beni pubblici della collettività, che costituisce l'oggetto del presente studio, esistono essenzialmente due modelli, che fanno riferimento ai due significati che il termine ha nella lingua italiana (ma non solo in quella italiana). Uno è il controllo-conformità e l'altro è il controllo-direzione.

Etimologicamente la parola "controllo" deriva dall'allocuzione francese "contre-rôle" (forma contratta derivata dal latino *contra rotulum*) da cui "contrôle". Significa originariamente "contro ruolo" nel senso di "contro registro" e poi "registro tenuto in doppia coppia", registro che fa da riscontro ad un altro, cioè un esame dell'operato altrui<sup>23</sup>.

Il termine controllo, che originariamente faceva riferimento in particolare a scritture contabili è basato sul termine francese *contrôle* che significa verifica, confronto, comparazione, ha assunto, nel linguaggio corrente, l'accezione di "riesame", di "verifica", di "riscontro", anche di "sindacato" e di "vigilanza" di revisione della regolarità di una qualsiasi attività.

La scienza giuridica anglosassone ha esteso il significato del termine controllo fino a comprendervi, oltre al controllo-verifica della regolarità dell'esercizio di una funzione, anche ipotesi di controllo-impulso o di direzione, caratterizzati da una funzione di guida o di indirizzo della stessa attività esercitata (*to control*), cioè come controllo-direzione, sia nel linguaggio comune (controllori di volo, deficit fuori controllo, controllo delle nascite, eccetera), sia nel linguaggio giuridico (per esempio, società controllata) – come sinonimo di dominio, governo, indirizzo, contenimento, "influenza dominante" (così nel codice civile).

Le definizioni e le classificazioni sono innumerevoli e spesso opinabili per la varietà dei modi in cui l'attività di controllo si può esplicare, per la varietà dei parametri possibili di essa (non solo la legalità e tanto meno la legalità dei singoli atti, come si vedrà più avanti) e dunque dei possibili tipi di "giudizio" in cui il controllo si esplica, nonché la varietà delle "misure" che possono conseguirne, richiamano il carattere multiforme e ambiguo dello stesso concetto base di controllo.

Forti, pur occupandosi dei controlli sull'amministrazione comunale, elabora una teoria generale del controllo che identifica gli elementi caratterizzanti della

---

<sup>23</sup> Il Tommaseo si era espresso nel preferirla tradotta semplicemente in "controruolo", alla lettera.

relativa funzione: 1) nell'esistenza di una precedente attività da assoggettare a controllo, 2) nella necessaria differenziazione tra Autorità controllante e controllata e 3) nella traduzione dei risultati del giudizio logico compiuto dall'Autorità controllante in una manifestazione di volontà. Secondo questa teoria il controllo consiste in un giudizio circa la rispondenza di determinate attività a determinate norme e principi finalizzato ad assicurare la rispondenza dell'attività amministrativa a certe determinate norme e principi<sup>24</sup>.

Il punto di approdo della dottrina giuridica dei controlli – e, al tempo stesso, il momento di apertura della sua crisi – può essere individuato nel contributo di Giannini del 1974<sup>25</sup>. I controlli in senso proprio (“nella fattispecie nelle quali la normazione gli assegna rilievo proprio, a sé stante”) “hanno propria struttura giuridica, perché essi constano insieme di un giudizio che è quello di verifica-zione della regolarità della funzione, e di una misura, conseguente all'esito del giudizio”; all'interno di questa nozione del procedimento autonomo di controllo “giudizio e misura si collegano strettamente”; “la misura costituisce il momento comminatorio del controllo”.

L'analisi di Giannini mette in luce, proprio nel momento in cui sintetizza persuasivamente una nozione giuridica rigorosa, i suoi limiti, dinanzi ad un'esperienza giuridica multiforme, la cui fenomenologia non è riconducibile alla definizione data. Resta, infatti, fuori dello schema il controllo sulla gestione che la riconosce come “la forma più interessante e moderna di procedimento di controllo autonomo”.

La vicenda successiva della nozione giuridica di “controllo” si muoveva essenzialmente su tre linee direttrici: da un lato vi è una descrizione dell'esperienza normativa, amministrativa e tecnica che conferma la differenziazione dei modelli e la varietà delle tipologie, con una loro sempre più difficile ricondu-zione *ad unum*; dall'altro una elaborazione dogmatica che si arrocca sulla defini-zione classica fondata sul nesso verifica-zione – giudizio -misura allargando, per non venir contraddetta dai fenomeni reali, l'area delle figure ritenute atipiche, o confinanti ed atigue rispetto al “nocciolo duro” di una definizione che fini-sce per includere un'area sempre più ristretta dell'esperienza giuridica; Infine, spesso all'interno delle stesse trattazioni sopra richiamate, l'individuazione dei motivi genetici della “crisi” e di elementi ricostruttivi della molteplicità “atipica” che resta fuori dallo schema tradizionale.

Il configurarsi dei controlli come misurazione e valutazione dell'esperienza amministrativa unitariamente considerata accentua il rilievo del riferimento

---

<sup>24</sup> U. FORTI, *I controlli dell'amministrazione comunale*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano* (a cura di V.E. Orlando), Vol. II, parte II, p. 605, in particolare pp. 614-617.

<sup>25</sup> M.S. GIANNINI, *Controllo nozioni e problemi*, in Riv. Trim. dir. pubblico, 1974, p. 1282.

all'attività amministrativa<sup>26</sup>. Il controllo, come vedremo più avanti, nelle sue diverse morfologie, si misura con la "funzione" di amministrazione, nel suo articolarsi strutturale in funzione di organizzazione, in disciplina di bilancio e finanziaria, in disciplina del procedimento e dell'attività.

Identificato, a grandi linee, l'oggetto del controllo nella funzione di amministrazione ed estesa l'attenzione verso la molteplicità di modelli e strumenti di misurazione, certificazione, valutazione dell'attività amministrativa, risulta arduo individuare alcuni tratti caratterizzanti di una nozione significativa.

Ricorrendo ad una tecnica ermeneutica nota, di particolare utilità quando la crisi delle caselle dogmatiche tradizionali non sia colmabile con schemi rigidi (anche perché si è dinanzi, per ipotesi, a fenomeni allo stato nascente e ad esperienze in itinere), può essere utile adottare come base una nozione di controllo che sia ricavata dalle discipline sociologiche, economiche e politologiche che hanno ad oggetto l'amministrazione; discipline per loro vocazione più prossime alla ricostruzione dei fattori dell'esperienza.

Alla fine di quest'esposizione si perviene all'individuazione della struttura del controllo che non è per niente diversa da quella iniziale. Una generica definizione, considerati gli aspetti ora esposti, è riconducibile a uno schema articolato in tre fasi e precisamente:

1) nell'individuazione dei fenomeni gestori e amministrativi da esaminare e la definizione dei parametri di riferimento e dei criteri per le misurazioni e valutazioni del fenomeno gestorio e amministrativo;

2) nella prefigurazione e il concreto svolgimento delle attività istruttorie di accertamento diretto, ispettive, di acquisizione documentale;

3) nell'esito del controllo, nel suo impatto con il circuito della decisione e della gestione (secondo lo schema tradizionale si parlerebbe della "misura" del controllo).

A ben vedere la sequenza descritta include i due elementi portanti della definizione canonica, il "giudizio" e la "misura"; ma la nozione non si lega più solo (e in ogni caso) a questi due elementi. Diviene essenziale il legame funzionale fra le diverse fasi, dalla programmazione e della fissazione dei parametri, alle misurazioni e alle valutazioni, sino all'esito, ma anche all'efficacia stessa del controllo. È l'intero percorso procedimentale che caratterizza l'attività di controllo, piuttosto che il momento conclusivo del raffronto fra giudizio ed effetti "sanzionatori".

---

<sup>26</sup> È da considerare un insegnamento classico secondo il quale l'amministrazione è per sua natura un'attività rivolta a soddisfare i bisogni, i quali si presentano in veste sempre nuova e pongono sovente gli organi amministrativi di fronte a situazioni imprevedute; onde un legislatore consapevole dei suoi limiti non pretenderà in via assoluta di forzare l'attività amministrativa entro schemi prefissati, né potrà costringerla all'immobilità se, per avventura, esso non sia in grado di far udire la sua voce in date circostanze.

## 2. La classificazione dei tipi di controllo

La classificazione può avvenire sia in relazione ai diversi caratteri della funzione che esso è deputato a svolgere, e pertanto, con questo metodo si privilegiano i riferimenti normativi che disciplinano la funzione del controllo nei diversi settori dell'amministrazione pubblica e sia mediante il richiamo del pensiero di diversi autorevoli esponenti della dottrina, che comunque dimostrano una sostanziale concordanza sulle diverse figure individuabili<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> G. CARBONE, *Il rapporto Corte dei conti-Governo-Parlamento nel sistema della Costituzione*, in *Studi per il ventesimo anniversario dell'Assemblea costituente*, Firenze, 1969, VI, p. 69 ss.; A. M., SANDULLI, *La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale*, in *Dir. soc.*, 1979, 33; G. CORREALE, *Corte conti*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, IV, Torino, 1989, p. 215 ss.; A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, p. 542-543; G. CARBONE, *Art. 100*, in *Comm. Cost. Branca. Gli organi ausiliari*, I, Bologna-Roma, 1994, p. 99 ss.; V. GUCCIONE, *Corte dei conti*, in *Enc. Giur. Treccani*, IX, Roma, 1998; V. CAPUTI JAMBRENGHI, *La nuova Corte dei conti e l'ordinamento comunitario del controllo sulla spesa pubblica*, Milano, 1995; CIRILLO, *Classificazione dei controlli nel settore pubblico*, in *Ragiusan*, n. 117, 1994, p. 73; G. CARBONE, *Corte dei conti*, in *Enc. dir., Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 498 ss.; G. D'AURIA, *Corte dei conti*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, II, Milano, 2006, p. 1573 ss.; F. TIGANO, *Corte dei conti e attività amministrativa*, Torino, 2006; A. TARZIA, *Corte dei conti e controllo esterno sull'attività economico-finanziaria delle autonomie negli Stati regionali*, Padova, 2008; F.G. SCOCA, *Sezioni Riunite e Presidente della Corte dei conti*, in *Giur. cost.*, 2011, 372; F. FRACCHIA, *La Corte dei conti tra funzione giurisdizionale, di controllo, di consulenza e di certificazione*, in *Diritto dell'economia*, 2014, p. 403 ss.

La vigilanza è considerata la più semplice figura del controllo<sup>28</sup>. In senso lato essa è caratterizzata da una specie di sorveglianza dell'attività del controllato in modo generico, che sfocia in un atto di denuncia con proposta di misure sanzionatorie, all'autorità che abbiano il potere di adottarle, nei confronti del controllato. In senso formale, invece, si tratterebbe di un sindacato preventivo di legittimità che si estrinseca nell'attribuzione di efficacia retroattiva al momento della sua emanazione mediante apposizione del visto sull'atto già formato (controllo positivo) o nella rimozione mediante annullamento (controllo negativo).

L'attività di controllo assume una caratterizzazione diversa in relazione: all'oggetto, allo scopo, al momento di svolgimento, alla vincolatività della funzione, alle modalità di esercizio e al parametro di riferimento.

Riguardo all'oggetto, cioè alla realtà investita dalla pronuncia di controllo, va precisato che esso è sempre rappresentato da un'organizzazione sociale nel suo modo di essere o di operare. Tuttavia, essendo inopportuno e impossibile un controllo generalizzato, l'ordinamento individua specifiche manifestazioni (anche per ampie categorie) ritenute significative, cioè atti e attività che danno luogo, secondo Giannini, al controllo di atti e al controllo di attività e che diventano oggetto "immediato" di controllo<sup>29</sup>. In tale prospettiva poi, si usa distinguere un controllo generale e un controllo speciale, intesi come riferiti non a tutti o a particolari aspetti dell'organizzazione controllata, bensì a tutte le manifestazioni di una certa categoria o a talune manifestazioni di essa.

La distinzione tra controllo su atti e su attività, è presente nel controllo successivo, mentre non ci sarebbe in quello preventivo, in quanto rappresenterebbe una figura unitaria<sup>30</sup>. Infatti, quest'ultimo va inteso come operazione verificatoria che subordina l'efficacia dell'atto, e quindi la sua capacità a produrre effetti, all'accertamento di conformità rispetto al parametro considerato. Mentre nel controllo successivo si distinguerebbe il controllo su atti e su attività, con effetti diversamente influenti, nella prima e nella seconda ipotesi, rispetto all'oggetto controllato. Nel controllo su atti l'operazione verificatoria ha effetto diretto sull'atto, non può rimuoverlo, ma determina nell'autorità che lo ha emesso l'onere di ottemperanza alla pronuncia negativa di controllo ovvero di rivalutazione della fattispecie secondo le indicazioni contenute. Diversamente si atteggiavano gli effetti del controllo su attività. In quest'ipotesi, l'operazione verificatoria, pur partendo dalla considerazione dei singoli atti, è volta a mirare ad una valutazione globale dell'attività gestoria, che normalmente si risolvono in misure sollecitatorie di interventi correttivi e anche sanzionatori.

---

<sup>28</sup> C. ANELLI, F. IZZI e C. TALICE, *Contabilità pubblica*, Milano 1996, p. 756.

<sup>29</sup> M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, 1993, cit., p. 328.

<sup>30</sup> V. GUCCIONE, *Controlli ex ante e controlli ex post nella normativa pubblica*, in *I controlli nella Pubblica Amministrazione* (a cura di S. Cassese), Bologna 1993, p. 27.

Fatta questa premessa di ordine sistematico e introduttivo si passa ad illustrare brevemente l'oggetto del controllo su atti e su attività.

Facendo riferimento alla categoria degli atti, si usa distinguere oltre che i controlli sugli atti legislativi (da parte della Corte costituzionale sulla legislazione statale e da parte del Commissario di Governo e del Consiglio dei ministri sulle leggi regionali) e i controlli sugli atti giurisdizionali (che però oggi non esistono più tali controlli sulle pronunce degli organi giurisdizionali di vertice, dato il principio dell'insidiabilità delle pronunce giudiziali), i controlli sugli atti dell'amministrazione dei vari enti pubblici e che possono riguardare atti di gestione o singoli atti che intervengono al momento del pagamento o in quello antecedente, al momento della deliberazione della spesa (impegno).

Facendo invece riferimento al controllo di attività, esso attiene invece a un'attività, o nel suo complesso, o per un suo certo aspetto; può riguardare attività ufficiali, private, tecniche, amministrative ecc.<sup>31</sup>. I controlli sull'attività sono: il controllo di congruità che è, p. es., quello che ha per regola l'economicità di prezzi e in genere il valore economico di prestazioni che si prevedano in schemi di atti; il controllo attitudinale ha per oggetto le regole, di varie scienze, sulle capacità fisico-psichiche di una persona a svolgere proficuamente un'attività; il risconto contabile ha per oggetto la conformità di spese o di entrate a prescrizioni contabili; il c.d. *budgeting* che è un controllo che ha per oggetto le regole di aziendalistica sulle gestioni imprenditoriali, con riguardo al rapporto tra il previsto e il realizzato; il c.d. *auditing* che è un controllo che applica regole di convenienza amministrativa e di aziendalistica, con riguardo al risultato raggiunto, in ordine ad attività svolta e dal quale ha avuto origine il controllo di gestione.

Il nucleo del controllo è, ovviamente, il giudizio di conformità alle regole. Ogni azione ha delle regole, che variano a seconda dell'angolazione valutativa. Le norme hanno da tempo individuato:

- a) il controllo di legittimità, in cui regole sono le norme giuridiche, e il giudizio attiene alla conformità alle norme di atti e di attività, a garanzia formale del corretto svolgimento dell'attività amministrativa;
- b) il controllo di regolarità contabile, il cui parametro è costituito dalle norme sulla contabilità;
- c) il controllo di merito, o anche di opportunità, il quale consiste in un riesame della convenienza<sup>32</sup> che, secondo chi scrive, si può distinguere in due tipi:

---

<sup>31</sup> Nel controllo su atti l'operazione verificatoria ha sempre effetto diretto sull'atto.

<sup>32</sup> Cioè un secondo giudizio sulla rispondenza del provvedimento (U. FORTI, *I controlli dell'amministrazione comunale*, in *Trattato amministrativo* di V.E. Orlando, Vol. II, Milano, 1915,

- 1) quello esterno ed intersoggettivo su determinati singoli atti di un altro soggetto (es. le Regioni e gli enti locali). Questa è l'ipotesi dei controlli dello Stato (Stato amministrazione, per intenderci) sugli atti delle Regioni a mezzo della Commissione statale di controllo (art. 125, co. 2, Cost., oggi abrogato con la L. cost. n. 3 del 2001) e quello relativo ai controlli delle Regioni sugli atti delle Province, dei Comuni e degli altri enti locali a mezzo del Co.re.co (art. 130, co. 2, Cost., oggi abrogato con la citata L. cost. n. 3)<sup>33</sup>;
- 2) quello, esterno o interno, che riguarda l'attività amministrativa legata ad un risultato<sup>34</sup>. La ragione della puntuale evidenziazione di questo tipo

---

p. 605 e in particolare p. 631. Viene anche chiamato autorizzazione o, come lo definisce più brevemente Giannini, tutela, le cui regole sono i precetti di convenienza amministrativa.

<sup>33</sup> Questo tipo di controlli di merito trovano la loro giustificazione storica in una concezione ben differente e oggi, con l'abrogazione degli artt. 125 e 130 della Cost., oramai superata. Si diceva che gli enti diversi dallo Stato, quelli cioè autonomi, ma non sovrani, come le Regioni, Province, Comuni ed altri enti locali, possono nell'ambito dei loro poteri autoritativi, porre in essere atti che potrebbero risultare non conformi agli interessi dello Stato e non conformi all'interesse generale. Siccome non era apparsa sufficiente una mera presunzione di legittimità e di regolarità degli atti posti in essere dagli enti diversi dallo Stato e si temeva che questi usassero la loro autonomia in modo contrario agli interessi politico-amministrativi e in particolare agli interessi essenzialmente politici dello Stato è stato introdotto dagli artt. 125 e 130 Cost., oltre che il controllo di legittimità, anche quello di merito, cioè di opportunità amministrativa. Dopo la creazione delle Regioni, il problema si è fatto subito sentire, in quanto si creava un contrasto con la garanzia costituzionale dell'autonomia. F. BENVENUTI (*Il controllo amministrativo e giurisdizionale sugli atti della regione*, in Atti del II Convegno di studi regionali, Roma, 1958, p. 6) definiva questi controlli come "il momento strumentale del problema sostanziale della coesistenza di due ordinamenti", mentre M. SCUDIERO (*I controlli sulle regioni, province e sui comuni nell'ordinamento costituzionale italiano*, I, Napoli, 1963, p. 116) sosteneva che il controllo di merito trova la sua giustificazione solo come un momento necessario per assicurare nello stato di diritto un'azione amministrativa corretta e conforme alla buona amministrazione da parte di tutti i soggetti pubblici. Sui controlli di merito si v. G. GUARINO, *Autonomia e controlli*, in Giur. Compl. Cass. Civ., 1951, I, p. 86; F. D'ANIELLO e D. SERRANI, *Il controllo dello Stato sulle Regioni*, in *Riforma regionale e organizzazione dei ministeri*, Milano 1971, p. 103. Con l'abrogazione degli artt. 124, 125 co. 1, e 130 Cost. si è determinato – in coerenza con il principio autonomistico (che implica un nesso stretto tra autonomia e responsabilità) il netto superamento del sistema precedente, con abrogazione implicita di tutto il sistema organizzativo preposto ai controlli sugli atti degli enti territoriali (Commissione statale di controllo e Co.re.co).

<sup>34</sup> Questo tipo di controllo di merito nasce sotto uno spirito e per un fine diverso. Si può notare che l'eliminazione del primo ha coinciso con lo sviluppo del secondo. Il primo perseguiva il fine di preservare e far prevalere in ogni caso gli interessi politico-amministrativi dello Stato su quegli degli enti territoriali inferiori, rappresentando una prerogativa di sovranità. Esso aveva ad oggetto l'esame degli atti in particolare atti politici (deliberazione del Consiglio regionale o degli enti territoriali, cfr. artt. 125 e 130 Cost.) da parte di organi statali per gli atti delle Regioni e degli organi regionali per gli atti degli enti territoriali inferiori. I secondi nascono e si sviluppano per assicurare il fine della correttezza della gestione delle risorse pubbliche.



di controllo di merito è particolarmente importante, per non dire fondamentale, nella trattazione del presente tema. Si tratta di una considerazione logica che potrebbe sembrare scontata. Il controllo di merito fa parte del controllo più ampio, ovvero globale, che è il controllo sui risultati, ovvero d) il controllo di funzionalità (dell'attività gestionale), i cui parametri sono costituiti dall'insieme dei principi che governano l'attività delle pubbliche amministrazioni, in particolare i principi di efficienza, efficacia ed economicità; ed e) il controllo tecnico o di tecnicità, che ha contenuto molto vario, in ragione delle molte discipline tecniche, ma che può, ad esempio, costituire una specificazione del controllo di funzionalità sotto l'aspetto della conformità a regole e canoni propri delle tecniche economiche o aziendalistiche.

Infatti, questi ultimi due tipi si innestano sul (o partono dal) controllo di merito, del quale rappresentano un allargamento ed un approfondimento, specie per quanto riguarda l'aspetto dell'attività amministrativa<sup>35</sup>. L'intervento del controllore di merito generalmente si pone o in concomitanza della decisione (nei controlli interni, in particolare quelli delle Ragionerie) o subito dopo (nei controlli esterni, ma anche in quelli interni di gestione). In definitiva, il controllo di merito, mentre per una parte supera in estensione, di qualche passo, il controllo di legittimità, precede per l'altra, per penetrabilità e per ampiezza il controllo sui risultati che viene ad essere esercitato ad avvenuta e completa attuazione dei fini oppure a convinzione maturata che questi non potranno più

---

Possono essere svolti da organi esterni e neutrali come la Corte dei conti oppure da organi interni come le Ragionerie o i nuclei di controllo interno. La caratteristica generale di siffatti controlli di merito è quella di comportare una sostituzione (totale o parziale o tendenziale) nella competenza per materia. Postula, infatti, che il controllore assuma la veste di amministratore e ricerchi e persegua gli interessi del controllato che diventano suoi (così lucidamente T. PARENZAN (*Profili del sistema dei controlli esterni sulla pubblica amministrazione: con riferimenti di diritto comparato*, cit. p. 153). Il che però potrebbe portare verso un uso distorto snaturando l'essenza del controllo e collocarlo pertanto a debita distanza dalla competenza, per non farlo sconfinare dal suo alveo o confonderlo (e sostituirsi) con la misura della funzione (così ancora T. PARENZAN, *op. cit.*, p. 154) o con l'esercizio del potere di indirizzo. Si tratta di un terreno accidentato dove si corre sul filo del rasoio dell'obiettività e della discrezionalità. Infatti, il controllo di merito si inserisce in processo logico costruito ed orientato a seguito dell'adozione di valori che non sono precostituiti ed assoluti (come si ha nel controllo di legittimità che dispone del metro di misura non modificabile che è la norma specifica che il controllo deve far rispettare), ma sono variabili anche se non a volontà completa dell'organo di controllo però sempre soggetti ad una certa elasticità individuale. È chiaro che anche questo tipo di controllo sia tenuto ad osservare dei canoni precostituiti e preordinati connaturati con l'ordinamento giuridico come ad esempio la buona amministrazione.

<sup>35</sup> In tal senso T. PARENZAN, *Profili del sistema dei controlli esterni sulla pubblica amministrazione: con riferimenti di diritto comparato*, cit., p. 230.

essere conseguiti<sup>36</sup>. Infatti, a livello di effetti l'esito del controllo preventivo di legittimità impedisce il prodursi degli effetti dell'atto, il controllo di merito, se preventivo ed esercitato per ipotesi, produce lo stesso effetto, se concomitante, invece, porta al riesame. Il controllo sui risultati si innesta su attività compiute e svolge una funzione orientativa per le future gestioni.

Riguardo al momento dell'effettuazione della dichiarazione, il controllo si distingue in: a) preventivo se esso investe gli atti prima che questi possano produrre i loro effetti, ossia atti la cui efficacia è subordinata alla dichiarazione positiva di controllo; b) susseguente, se investe atti o attività già realizzati o potenzialmente realizzabili prima del giudizio di controllo. Quando il controllo susseguente investe singole fattispecie (atti, operazioni e simili), esso è definito successivo; quando, invece, riguarda una pluralità di fattispecie, viene definito consuntivo (oggetto di controllo, in tale caso, è ordinariamente un atto riassuntivo della complessa attività: rendiconto o conto consuntivo).

L'esito negativo dei controlli determina in quello preventivo l'impedimento all'esecuzione dell'atto mentre, in quello successivo – la perdita di efficacia dell'atto con l'obbligo per l'operatore di ripristinare la situazione *quo ante* e di eliminare gli effetti prodotti; nel caso di controllo consuntivo, invece, l'obbligo conseguente alla pronuncia negativa è solo quello di un riesame dell'atto o dell'attività (che può avere anche esito confermativo)<sup>37</sup>. Peraltro, va sottolineato che con la legge n. 20 del 1994 è stato introdotto nel nostro ordinamento un controllo di legittimità preventivo la cui pronuncia non incide sull'efficacia, che non risulta impedita, ma produce il semplice obbligo di riesame il cui esito (atto di conferma o di modifica), anche se illegittimo o non eliminativo dell'illegittimità all'atto originario, non è ulteriormente controllabile ma comporta un semplice avviso al Ministero interessato.

Contemporaneo o concomitante può definirsi il controllo per il quale non sia predeterminato il momento della dichiarazione, che resta affidato alla discrezionalità del controllore.

Sotto il profilo della vincolatività della funzione i controlli si suddividono in obbligatori, eventuali e facoltativi.

Mentre i controlli obbligatori (perfettamente predeterminati nei presupposti) ed eventuali (obbligatori solo se sussistono speciali presupposti) l'assoggettamento a controllo costituisce momento ineliminabile del procedimento in cui

---

<sup>36</sup> Così T. PARENZAN, *Profili del sistema dei controlli esterni sulla pubblica amministrazione: con riferimenti di diritto comparato*, cit., p. 231.

<sup>37</sup> Secondo A. BENNATI (*Manuale di contabilità di Stato*, cit., 1990, p. 694) ciò che caratterizza il controllo successivo non è tanto il dato temporale relativo al momento in cui si svolge il procedimento di controllo, ma, più propriamente, il dato giuridico funzionale dell'assenza, nel controllo di tale tipo, di ogni effetto impeditivo nei confronti dell'efficacia degli atti ad esso assoggettati.

si inserisce l'atto o l'attività, (costituendo la fase di "integrazione dell'efficacia"), i controlli facoltativi sono quelli rimessi alla discrezionalità del controllato o del controllore.

A proposito delle modalità, va subito precisato che il controllo in senso stretto si attua solo attraverso organi svolgenti tale specifica funzione; infatti, come abbiamo visto, la dichiarazione (espressa o implicita) effettuata in relazione ad altri rapporti (di gerarchia, di concerto, di direzione, di autorizzazione o di consulenza vincolante) costituisce attività di ingerenza o di intervento e non espressione della funzione di controllo.

Il controllo in senso stretto si distingue, in relazione al rapporto tra controllore e controllato, in: 1) interno, se svolto da organi appartenenti alla medesima organizzazione o al medesimo ente di appartenenza del controllato, per cui esso costituisce attività strumentale ossia funzione ordinale; 2) esterno se svolto da organi di un ordinamento diverso da quello di appartenenza dell'organizzazione o dell'ente controllato (es. Corte dei conti).

Il controllo interno si caratterizza per il fatto di essere esercitato da strutture appartenenti o comunque che sono espressione della stessa amministrazione controllata e dalla stessa regolamentato. Il controllore è portatore dei medesimi interessi del controllato (in quanto entrambi appartenenti al medesimo ordinamento) e la dichiarazione di controllo attiva eventuali conseguenti mezzi di intervento da parte di organi della medesima amministrazione. Si tratta di una forma di controllo che si caratterizza quale sistema di monitoraggio e garanzia per le amministrazioni. Scopo di questi controlli è verificare non tanto e solo la legittimità del singolo atto amministrativo, quanto piuttosto il conseguimento degli obiettivi indicati dagli organi di governo dell'ente da parte degli organi di gestione, attraverso un continuo monitoraggio del rapporto, anche in corso di esercizio, tra costi e risultati. Giannini<sup>38</sup> lo definisce come il controllo di maggior efficienza sull'attività amministrativa che ha avuto origine dall'*auditing*. È un controllo di regolarità di esercizio e di funzioni, informale, che si esercita giusta regole che variano da attività ad attività controllata; è in contraddittorio, ma libero e può avere misure commendatorie (si consiglia di...), ordinatorie, conformativi. Secondo Giannini esso sarebbe l'unico controllo autentico, proprio per la sua informalità e per le aperture che offre<sup>39</sup>. Sua caratteristica principale è la generalizzazione dello strumento di controllo interno sino ad ora relegato solo ad alcune amministrazioni con una distinzione più accentuata tra i controlli repressivi e quelli collaborativi e una distinzione più chiara tra attività di supporto a quelle di indirizzo politico e attività finalizzate all'ottimizzazione delle operazioni di tipo gestorio.

---

<sup>38</sup> M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 329.

<sup>39</sup> M.S. GIANNINI, *op et loc. ult. cit.*

I controlli esterni sono, invece, quelli che si realizzano al di fuori dell'ambito dell'amministrazione, con forme e criteri diversi a seconda dell'organo che li pone in essere. Vi è così innanzitutto un controllo politico – parlamentare, proprio delle Camere in relazione all'attività del Governo, con specifico riferimento all'attività finanziaria. Esso è definito anche controllo costituzionale poiché previsto dagli artt. 81 e 82 della Costituzione. Le Assemblee legislative effettuano un tale tipo di controllo a vantaggio della generalità della collettività titolare delle garanzie obiettive della correttezza dei criteri di gestione e della destinazione del danaro a fini pubblici. Le modalità di espletamento consistono nel sindacato sui limiti dell'azione finanziaria del Governo e sull'attuazione di essa, che concretizza nell'esame e nell'approvazione del bilancio e degli altri provvedimenti a contenuto finanziario; nell'esame e nella approvazione delle proposte di variazione del bilancio; nell'esame delle registrazioni con riserva; nell'esame delle relazioni periodicamente comunicate dalla Corte dei conti al Parlamento sia in seguito alla approvazione del rendiconto generale dello Stato, a corredo della decisione di parificazione del bilancio e nell'approvazione del bilancio stesso, sia in seguito al controllo effettuato sugli enti sovvenzionati dallo Stato, sia nei casi previsti dalla legge (di cui più avanti) per i quali viene richiesto il referto e sia a seguito dell'espletamento del controllo sulla gestione sull'attività amministrativa; nelle discussioni delle interrogazioni, interpellanze e mozioni riguardanti la materia finanziaria per le quali il Governo risponde in Parlamento per le amministrazioni del proprio settore<sup>40</sup>. In sostanza, attraverso la funzione di controllo, il Parlamento, svolge un'attività diretta a verificare l'esercizio del potere di Governo; ad accertarne le responsabilità; a sanzionarne gli errori di conduzione politica. Il controllo parlamentare si connota in tre modi: nel potere di informarsi per verificare la pertinenza delle scelte di governo e il rispetto delle autorizzazioni (accertamento), il potere di criticare (critica), nel potere di sanzionare, rifiutando o modificando le proposte di Governo (sanzione)<sup>41</sup>.

Sul punto la riforma attuata con la legge n. 196 del 2009. Sul piano politico-istituzionale, l'innovazione introdotta dalla citata l. n. 196 è data da un diverso assetto dei rapporti tra Parlamento e Governo. Il Parlamento perde la centralità delle competenze legislative, a fronte del riconoscimento di più penetranti poteri di monitoraggio e controllo, mentre il Governo, destinato a beneficiare

---

<sup>40</sup> C. ANELLI, F. IZZI e C. TALICE, *Contabilità pubblica*, cit., p. 758.

<sup>41</sup> Il punto importante del controllo parlamentare, ma come del resto si vedrà anche per il controllo esterno e indipendente della Corte dei conti, è di legittimare le decisioni delle Camere che sono sottratte alla regola di maggioranza. Regola prevista e sancita dall'art. 64 della Cost., cfr. in particolare si V. MANZELLA, *Controllo parlamentare e forme di governo*, ivi, p. 23; MONORCHIO, *Il controllo parlamentare sul bilancio dello Stato e, più in generale, sulla finanza pubblica in una democrazia maggioritaria*, ivi, p. 59 ss.

di procedure legislative più semplici e meglio organizzate, ha l'obbligo di sottoporsi a controlli più pervasivi e di fornire alle Camere informazioni più ampie e dettagliate<sup>42</sup>.

Vi è, quindi, il controllo giudiziario, svolto dalla magistratura sugli atti della pubblica amministrazione relativi ai ricorsi proposti dai cittadini contro provvedimenti lesivi di diritti soggettivi o interessi legittimi.

Ed infine, vi è, ed è il più rilevante, il controllo esterno, oggetto del presente studio. Questo tipo di controllo esterno è esercitato da istituzioni pubbliche o anche definite istituzioni superiori di controllo di cui esistono essenzialmente due modelli: quello della "Corte dei conti"<sup>43</sup> e quello dell'"Audit office" degli ordinamenti anglosassoni<sup>44</sup>.

Nel nostro ordinamento questo tipo di controllo viene svolto dalla Corte dei conti ed assume rilevanza costituzionale (si v. l'art. 100, co. 2). La funzione di controllo, esercitata da quest'organo, è di fondamentale importanza: esso è considerato uno "strumento di garanzia obiettiva nella gestione delle finanze pubbliche ed è strettamente correlato al controllo politico degli organi elettivi". Secondo il precetto costituzionale dell'art. 100, co. 2, della Cost. il controllo della Corte integra in posizione di avanguardia il controllo parlamentare. Come viene notato (<sup>45</sup>) l'istituto del controllo esterno risponde all'esigenza generale di avere un unico organo di controllo che agisca *iure proprio* e per proprio impulso. Invece si dimostrano insufficienti il controllo parlamentare, che è necessariamente saltuario e generico, e così pure quello giurisdizionale, che è condizionato dalla volontà delle parti lese e pertanto, anche esso è saltuario ed intermittente, oltre

---

<sup>42</sup> C. GORETTI e L. RIZZUTO, *Il ruolo del Parlamento italiano nella decisione di bilancio: evoluzione recente e confronto con gli altri paesi*, 2010, su [www.bancaditalia.it/studiricerche/seminari/2010/parlamento](http://www.bancaditalia.it/studiricerche/seminari/2010/parlamento); D. CABRAS, *I poteri di informazione e controllo del Parlamento in materia di contabilità e finanza pubblica alla luce della legge 31 dicembre 2009*, n. 196, 2010, su [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it); Id., *La nuova sessione di bilancio: gli effetti sull'attività del Parlamento*, 2010, su [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it).

<sup>43</sup> Come la: Corte dei conti italiana, *Cour des comptes* francese, belga, ecc., *Chambre des comptes* lussemburghese, *Tribunal de cuentas* spagnolo, *Tribunal de contas* portoghese, *Elenktiko Sinedrio* greco, *Bundesrechnungshof* tedesco, *Rekenkamer* olandese, ecc.

<sup>44</sup> *National Audit Office* inglese, *Comptroller and Auditor General* irlandese, *General Accounting Office* degli Stati Uniti. Al riguardo, si impone un'avvertenza. Quella di non identificare il nome con la cosa, la parola con il concetto; quella, in buona sostanza, di non dedurre le funzioni dell'istituzione dalla sua denominazione. È vero, certo, che le istituzioni del modello "audit office" non svolgono funzioni giudiziarie. Non vale però il contrario. Non è vero cioè che tutte le istituzioni di controllo esterno denominate Corti, Camere o Tribunali dei conti esercitino davvero funzioni giudiziarie. Ciò accade per alcune Corti (per esempio, quelle del Belgio, della Francia e dell'Italia), ma non per tutte.

<sup>45</sup> A. BENNATI, *Manuale di Contabilità di Stato*, cit., p. 636.

che posteriore all'esecuzione dell'atto<sup>46</sup>. Va, però, precisato che il controllo della Corte dei conti è comunque solo strumento di partecipazione nella forma di "ausiliarità" e non è esso stesso strumento di decisione dell'azione amministrativa, la quale spetta sempre all'organo all'uopo incaricato o a quello investito del potere di intervento o di ingerenza diretta.

A proposito del parametro, il controllo può distinguersi a seconda che il parametro stesso sia predeterminato o invece determinabile in sede di controllo. Può fondatamente sostenersi che il controllo di legittimità rientri nella prima categoria (dove, infatti, al controllore compete il potere dovere di verificare la conformità dell'atto o dell'attività all'atto o all'attività previsti in astratto dalla norma) e il controllo politico nella seconda (qui invece, il parametro è determinato dallo stesso controllore nel momento del controllo e con riferimento alle esigenze di questo momento e non di quello del verificarsi della fattispecie).

Esiste tuttavia un terzo tipo di controlli, i controlli a parametro paraderminato nel senso che il parametro pur essendo predeterminato, è di incerta applicazione in sede di controllo; l'incertezza può derivare o dalla genetica genericità di definizione del parametro o dalla probabilità di successiva alterazione dei presupposti sui quali il parametro è stato determinato. Si osserva, infatti, che in presenza della componente umana si determina l'esigenza degli uomini di ridefinire spesso i processi all'interno dei quali sono inseriti, in quanto in molte attività umane lo schema di riferimento deve essere continuamente variato ed aggiornato in relazione alla evoluzione delle condizioni. E ciò in particolare si può individuare nei controlli di merito e nei controlli interni. I primi sono volti a verificare la congruità di un atto rispetto ad un interesse predeterminato, in via generale, da norme giuridiche ed è da tener distinto dal controllo politico. Il controllo di gestione, come sopra rilevato, mira a verificare l'efficacia e/o l'efficienza di una certa attività al fine di individuare e correggere le anomalie dell'azione in corso. Il parametro paraderminato di questi controlli si rinviene, per il controllo di merito, nel fatto di essere predeterminato, ma incerto per la genericità dell'individuazione, e nel controllo di gestione, nel fatto di essere fondato su circostanze presunte e come tali variabili e soggette a variazioni nel corso della gestione.

---

<sup>46</sup> Nota G. CORSO (*L'attività amministrativa*, Torino, 1999, p. 45) come il principio di legalità comporta che l'amministrazione sia tenuta ad osservare la legge (art. 97 Cost.) e che il cittadino che si sente leso in un suo diritto o interesse legittimo possa rivolgersi al giudice perché venga sindacata l'azione amministrativa (artt. 24 e 113 Cost.): ma viene ulteriormente rafforzato quando l'atto amministrativo è sottoposto ad un controllo amministrativo di legittimità che viene esercitato a prescindere da, e in assenza di, una iniziativa del soggetto leso, come, invece, avviene nel controllo giurisdizionale che viene sollecitato dall'azione del singolo.

Secondo una sommaria “classificazione di comodo”<sup>47</sup> i controlli possono essere raggruppati in cinque categorie: 1) in controlli interni, in senso stretto costituiti dai controlli c.d. economici, dai controlli della produttività, da quelli esercitati dai collegi dei revisori o sindaci, dai revisori dei conti, dalle attestazioni di regolarità interprocedimentali, dai controlli delle Ragionerie interne alle amministrazioni, dai controlli ispettivi, dai controlli consistenti in certificazioni di bilancio, ecc. 2) i controlli delle amministrazioni statali su altre amministrazioni statali (Ragionerie, Uffici di vigilanza ecc.). 3) i controlli esterni della Corte dei conti: preventivo di legittimità sugli atti del Governo, successivo di vigilanza, sulla gestione di tutte le amministrazioni pubbliche, sugli enti sovvenzionati, sulle Regioni a statuto speciale, sugli enti locali. 4) i controlli svolti da amministrazioni statali o pubbliche su amministrazioni di enti minori e 5) i controlli unioneuropei intersoggettivi e interorganici.

---

<sup>47</sup> Termine e metodo di classificazione coniato da F. BATTINI, *Il controllo gestionale in Italia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998, p. 449.





### 3. La complessità di un discorso organico sui controlli

Siffatta varietà di distinzioni e denominazioni dimostra comunque la complessità di un discorso organico sui controlli pubblici. L'ampliarsi dell'azione amministrativa rende i controlli sempre più necessari ed impone, pertanto, una loro struttura idonea al fine da perseguire. Il problema dei controlli e la sua razionalizzazione vanno studiati nell'intento di individuare gli strumenti di garanzia più idonei ad imbrigliare i molteplici aspetti nei quali si articolano i mezzi della collettività e di condurli verso una sana amministrazione e costituisce, come nota il Giannini, "un poderoso problema politico e di scienza dell'amministrazione"<sup>48</sup>. In effetti, è meglio parlare di un insieme di definizioni che si sovrappongono solo parzialmente. Si preferisce, come punto di partenza, assumere l'idea della relativizzazione del concetto di controllo, perché ci ricorda che le definizioni sono tentativi di fissare una prassi nell'ambito di una particolare struttura di norme ed ideali<sup>49</sup>.

Non c'è alcun dubbio che vi sia la necessità di una certa omogeneizzazione – uniformizzazione degli strumenti di controllo soprattutto a livello e nell'ambito comunitario, in quanto in molti settori, per esempio, in quello delle finanze, dell'economia, delle frodi, ma anche in altri quali la concorrenza, la tutela dei

---

<sup>48</sup> M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, Milano, 1970, p.312.

<sup>49</sup> M. POWER, *La società dei controlli*, Torino, 2002, p. 8.

consumatori, le telecomunicazioni, c'è la richiesta, per effetto dei vincoli comunitari, di una certa armonizzazione normativa. Dall'altro lato, bisogna notare l'influenza crescente della globalizzazione con tutti i suoi effetti, positivi e negativi, in particolare gli effetti che si producono sulle finanze pubbliche degli Stati che in una situazione di sempre maggiore e più accentuato intreccio economico, finanziario, politico, culturale e sociale necessariamente devono essere sane e condurre gli Stati verso una stabilità.

La stabilità finanziaria a livello *macro* (cioè sovranazionale nell'ambito dell'Unione europea) rappresenta una delle maggiori priorità di ogni Stato. Il settore statale è inondato da cambiamenti e pressioni tutte puntate in una stessa direzione: rendere maggiormente responsabile la gestione finanziaria pubblica. Questi cambiamenti e pressioni stanno creando un *expectation gap* tra quanto richiede la collettività e i singoli cittadini e quanto i governi sono in grado di offrire (per certi casi l'espressione "concedere" calzerebbe meglio) in una situazione contraddistinta da un costante e crescente livello di servizi. In questo quadro la collettività e i singoli cittadini spesso sono testimoni di inefficienze, sprechi e ingiustizie sociali, e si aspettano, anzi hanno una legittima aspettativa (in qualità di titolari di garanzie obiettive), affinché i controlli evidenzino queste inefficienze e sprechi e in qualche modo indirizzino gli organi di governo ad aggiustarli.

Per raggiungere un tale obiettivo è necessario anche creare dei momenti di confronto e di studio comune delle varie tematiche interessate, in quanto, a livello internazionale, nel settore della gestione della finanza pubblica, sussistono molti punti di contatto<sup>50</sup> ed elementi in comune, tali da richiedere un stretto rapporto e scambio di esperienze.

Si prenda a mente l'esistenza, già collaudata a livello europeo, cioè tra Stati europei, di:

---

<sup>50</sup> I punti di contatto trovano la loro genesi nella circolazione del danaro pubblico di una nazione verso l'altra o a favore di un'organizzazione internazionale o di un gruppo di Stati. Vi è pertanto, anche in questi casi, la necessità di controllare la correttezza dell'uso e della gestione di tali risorse. Si prenda altresì in considerazione, i controlli di tipo finanziario e gestionale sull'ambiente, quando le risorse impiegate riguardano un bene, come lo è l'ambiente, che non ha confini ed è comune a più nazioni e la sua tutela e il perseguimento della sua sostenibilità forma oggetto di accordi internazionali. In queste ipotesi, oltre a controllare nell'ambito interno l'effetto delle spese sostenute per rimediare, ad esempio a danni ambientali, sui rendiconti nazionali, si potrebbe ricorrere a forme di collaborazione tra più Istituzioni Superiori di controllo nell'ipotesi di accertamento di danno provocato ovvero proveniente da una nazione vicina (per esempio nel caso di inquinamento atmosferico per effetto di nubi tossiche, inquinamento di fiumi ecc.). Di questo se ne è occupata L'INT.O.S.A.I. e per un'introduzione allo studio di questo particolare aspetto si veda, in particolare, INT.O.S.A.I.- Offices of the Auditor General of Norway and Canada on behalf of the Working Group on Environmental Auditing, *Draft Booklet On How Sais May Co-Operate On The Audit Of International Environmental Accords*, su [www.environmental-auditing.org/intosai/intosai.nsf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/intosai.nsf).

- 1) *controlli concorrenti (concurrent audits)* dove due Istituzioni Superiori di controllo simultaneamente o comunque in vicinanza di tempi separatamente procedono al controllo della stessa materia, secondo le rispettive normative e mandati e ciascuna di esse procede alla pubblicazione dei propri referti<sup>51</sup>;
- 2) *controlli congiunti (joint audits)* che vengono svolti da un unico soggetto controllore composto da membri di due o più Istituzioni Superiori di controllo di Stati diversi che procedono a redigere un unico referto finale<sup>52</sup>;
- 3) *controlli coordinati (co-ordinated audits)* che possono essere dei controlli congiunti, cioè eseguiti da un unico corpo di controllori, ma con separati referti (uno per Paese) oppure controlli concorrenti, svolti da più organi controllori, i cui esiti confluiscono in unico rapporto finale<sup>53</sup>. Inoltre a livello dell'Unione europea va considerato l'art. 287 TFUE che prevede che i controlli della Corte dei conti europea negli Stati membri si fanno in collegamento con le Istituzioni Superiori di controllo nazionali o, se queste non ne hanno la necessaria competenza, con i servizi nazionali competenti<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> L'esempio è quello delle Istituzioni Superiori di controllo della Danimarca e della Norvegia in merito all'acquisto dei carri armati Leopard. Lo scambio di informazioni ha reso possibile definire tra i due Stati il sistema di spesa per forniture militari e ha messo a confronto i due modelli di controllo.

<sup>52</sup> I precedenti si rinvergono nell'attività di controllo svolta nel 1997-98 dalla Danimarca, Norvegia e Svezia su alcuni aiuti forniti all'UNICEF. Non si trattava di un controllo sull'UNICEF, ma sulla efficienza, efficacia ed economicità dei responsabili di gestione delle risorse da destinare ad aiuto di ciascun Paese menzionato. La relazione finale e le conclusioni erano uniche per tutti i tre Paesi e poi sono state divulgate all'interno di ciascuno di essi.

<sup>53</sup> Ad esempio le Istituzioni Superiori di controllo degli Stati Uniti, del Belgio, dell'Olanda, della Danimarca e della Norvegia nell'ambito del programma internazionale di difesa comune hanno condotto ei controlli sui contratti di acquisto degli aerei da guerra F-16. Durante il 1995 e 1996 le Istituzioni Superiori di controllo della Polonia e della Bielorussia avevano condotto un controllo sulla protezione ambientale del Parco nazionale di Bialowieza. Lo scopo era accertare l'impatto delle attività economiche (in particolare il passaggio ferroviario ed autostradale con particolare attenzione al trasporto di sostanze tossiche) sulla foresta di Bialowieza con riferimento alle risorse pubbliche da investire e investite per la protezione della zona e la gestione di essa. Un simile controllo riguardante l'ambiente e in particolare i fiumi confinanti è stato condotto dalle Istituzioni Superiori di controllo della Polonia, R. Ceca, Lituania e Bielorussia.

<sup>54</sup> E poi a livello normativo nazionale, la l. n. 20 del 1994, ha dato puntuale riscontro a questi dettati prevedendo all'art. 3, co. 4, il controllo successivo (oltre che sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche e sulle gestioni fuori bilancio) sui fondi di provenienza comunitaria il cui impiego, al pari delle risorse nazionali, va riferito, almeno annualmente, al Parlamento e ai Consigli Regionali.



## 4. Il sistema dei controlli e i modelli globali

Il punto di contatto e il collettore tra le diverse esperienze e normative dei singoli Paesi in materia di controlli sulle finanze pubbliche è rappresentato dall'Organizzazione internazionale delle Istituzioni superiori di controllo delle finanze pubbliche (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*, INT.O.S.A.I.) anche perché le sue linee direttive sono riconosciute nella prassi della Corte dei conti italiana, e in quelle degli altri Paesi aderenti, e in quella dell'Unione europea. Si tratta di un'organizzazione internazionale riconosciuta dalle Nazioni Unite, alla quale aderiscono istituzioni superiori di controllo esterno di centosettantanove Paesi che opera nel settore dei controlli già dal 1953 a livello mondiale con le sue diramazioni continentali. È un'organizzazione che ha dato un contributo non indifferente in questi cinquant'anni di attività costante e che ancora oggi tende ad estendere la sua presenza e i suoi interventi.

L'INT.O.S.A.I. rappresenta solo uno degli esempi in cui gli Stati mettono in comune rilevati settori della propria sovranità amministrativa tramite, appunto, la costituzione di organizzazioni internazionali e sovranazionali cui vengono demandate missioni nei più diversi campi<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> Su questo argomento, in generale, si v. M.P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2004, p. 3.

Infatti, il ruolo cruciale del diritto amministrativo non si è manifestato solo negli ordinamenti statali, poiché si riscontra in modo analogo anche nelle molte organizzazioni internazionali che sono state istituite per rispondere a missioni di carattere amministrativo che non possono più essere adeguatamente perseguite dai singoli Stati. La diffusione del diritto amministrativo nelle organizzazioni internazionali rappresenta un fenomeno originale rispetto al binomio diritto amministrativo-Stato, ma non è apparsa in contraddizione con i tradizionali legami del diritto amministrativo con l'ordinamento statale a cagione della natura di queste organizzazioni come strumentali agli Stati, i quali rimangono i "Signori dei trattati"<sup>56</sup>. Spesso i vincoli internazionali passano attraverso il filtro della legge nazionale, che provvede a tramutarli in vincoli nazionali<sup>57</sup>. Tuttavia, come nota Cassese, questi tradizionali punti di vista sono stati mutati da due eventi. Il primo è lo sviluppo di un diritto amministrativo internazionale, non legato allo Stato, ma ad amministrazioni globali. Il secondo è l'affermazione di regole globali, prodotte da trattati o da organizzazioni internazionali, ma dirette agli Stati (o ai privati). Queste condizionano i diritti amministrativi nazionali penetrando indirettamente negli ordinamenti interni. Gli sviluppi possono essere di due tipi. Innanzi tutto, i limiti globali alle amministrazioni sono prodotti da organismi internazionali, che operano secondo un diritto non statale. Poi, può accadere che ci possa essere un'intrusione di regole globali nelle amministrazioni nazionali. A sua volta la disciplina internazionale a contenuto amministrativo può essere a contenuto episodico oppure a contenuto stabile. Il primo caso è quello del *World Bank Operational Policies*, il secondo è rappresentato dal *World Trade Organisation (WTO)* attraverso il *General Agreement on trade services (GATS)*, l'*Agreement on technical barriers to trade* e dall'*Agreement on the application of sanitary and phytosanitary measures*. Ad esempio questi atti contengono cinque tipi di disposizioni comuni relative alla trasparenza, all'armonizzazione, all'equivalenza, alla consultazione e i vincoli alle procedure di controllo. Per assicurare l'armonizzazione, questi atti stabiliscono che le amministrazioni nazionali debbono conformare le loro misure a *standard*, direttive e raccomandazioni internazionali. In altre parole gli Stati aderenti devono conformarsi. Vi è poi da considerare ed individuare la fonte di produzione di queste regole e *standard* e il modo in cui tale regolazione opera. Con riferimento al primo aspetto la disciplina può discendere o da accordi internazionali oppure da decisioni di organi, normalmente collegiali, che emettono dei provvedimenti nel senso generale del

---

<sup>56</sup> M.P. CHITI, *Monismo o dualismo amministrativo: vero o falso dilemma?* in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, 2, p.301.

<sup>57</sup> S. CASSESE, *Gamberetti, tartarughe e procedure. Standards globali per i diritti amministrativi nazionali*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2004, 3, p. 661.

significato. Nel diritto internazionale si presenta un fenomeno già noto nel diritto europeo, quello dei comitati di settore, composti da burocrati nazionali, e, quindi, non da rappresentanti del governo<sup>58</sup>. Questi operano come stanze di compensazione tra interessi nazionali, come organi di raccordo e come centri di normazione secondaria.

L'altro aspetto è invece il modo di operare della regolazione internazionale. Le direzioni possono essere due: in senso verticale e in senso orizzontale. L'effetto verticale presuppone che la regolazione penetra negli Stati, aggirando la legislazione statale, dirigendosi direttamente alle pubbliche amministrazioni nazionali. L'effetto orizzontale invece obbliga a un dialogo tra Stati obbligandoli ad "aprirsi reciprocamente, per così dire lateralmente, rispettando le regole procedurali nei loro rapporti"<sup>59</sup>. Si ha così il fenomeno della regolazione globale<sup>60</sup>. Sebbene la categoria giuridica del *global law* non è da tutti accettata<sup>61</sup>.

I destinatari possono essere sia le amministrazioni, ma anche i privati. L'esempio per quest'ultimi è dato dall'*International Accounting Standards Committee*, oggi *International Accounting Standards Board* (I.A.S.B), i cui *standards* sono stati attuati con la normativa comunitaria e poi recepiti anche in Italia. Si tratta di un organismo internazionale deputato a redigere le buone regole della ragioneria e dell'economia aziendale sulla corretta tenuta della contabilità e sulla formazione dei bilanci, detti anche principi contabili. E qui si manifesta un ulteriore aspetto di non poca importanza, sopra tutto, per la materia dei controlli. I principi contabili tratti dal settore privatistico sono stati introdotti, con legge, anche nel settore pubblico. Si fa riferimento al d.P.R. n. 97 del 2003 sulla contabilità degli enti pubblici i quali sono tenuti a conformare la propria gestione ai principi contabili redatti ed emanati dalla Commissione per la statuzione dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e del Consiglio nazionale dei ragionieri, i quali hanno anche fatto propri i principi internazionali redatti dall'*International Accounting Standards Board* (I.A.S.B)

---

<sup>58</sup> S. CASSESE, *op. cit.*, p. 665.

<sup>59</sup> S. CASSESE, *op. cit.*, p. 668.

<sup>60</sup> *Ibidem*

<sup>61</sup> Cfr. C. HARLOW, *Global Administrative Law, the quest for principles and values*, in *European Journal of International Law*, n. 17, 2006, p. 187ss la quale prendendo anch'essa le mosse dalla definizione di diritto amministrativo, arriva ad una conclusione differente, ovvero considera non possibile l'esistenza della categoria giuridica del *global administrative law* dal momento che non esiste una concezione unitaria del diritto amministrativo. Harlow sottolinea la differenza esistente tra il concetto di diritto amministrativo nei sistemi di *civil law* e quelli di *common law* ed evidenzia anche come il diritto amministrativo sia nato nel corso del diciannovesimo secolo come strumento di controllo del potere pubblico. Secondo questa dottrina *a universal set of administrative law principles, difficult in any event to identify, is neither welcome nor particularly desirable; diversity and pluralism are greatly to be preferred.*

(cfr. art 4, d.P.R. n. 97/2003). La presenza nel settore pubblico dei principi contabili, redatti a livello internazionale, penetrati nelle partiche e nella normativa comunitaria e nazionale per regolare la contabilità e i bilanci delle imprese private, oggi, per effetto del fenomeno dell'avvicinamento del settore pubblico agli schemi e alle regole privatistiche, trova la giustificazione nell'introduzione nel settore pubblico della contabilità economico – patrimoniale ed nell'accenuazione dell'aspetto gestionale di tipo aziendalistico. In definitiva si può ulteriormente affermare che anche i privati possono costituire un valido veicolo di trasporto della regolamentazione internazionale nel tessuto delle amministrazioni pubbliche.

Infine, vi è un ultimo aspetto da considerare: il processo regolatorio. I vincoli normalmente consistono nel richiedere agli ordinamenti nazionali di rispettare gli obblighi procedurali di consultazione, di trasparenza, di rispetto dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità. Il tipo di regole prodotte, sulla base dei trattati, dagli organi di enti internazionali, normalmente assumono il nome di *standard, guideliness, disciplines*. Esse non hanno un valore legale diretto e vincolante per gli Stati, tuttavia non si può dire che rimangono prive di effetti.

Vi è in sostanza un dualismo diritto internazionale – diritto interno<sup>62</sup> per la presenza, da un lato, di organizzazioni internazionali, e, dall'altro, di amministrazioni nazionali.

Trattando l'aspetto dei controlli sulle finanze pubbliche non si può non prestare attenzione all'Organizzazione internazionale delle Istituzioni superiori di controllo delle finanze pubbliche (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*, INT.O.S.AI). Il suo motto "*experientia muta omnibus prodest*" ci fa capire che lo scopo principale è lo scambio delle esperienze tra i membri dell'organizzazione e con le scoperte e le intuizioni che ne derivano costituiscono senza dubbio una garanzia che, con il passare del tempo, il controllo esterno continua a progredire. Per di più, siccome la collettività ha sempre più crescenti speranze e aspettative nei confronti dei Governi, i Governi contano sulle Istituzioni superiori di controllo per un aiuto volto a garantire l'efficacia dell'azione amministrativa. L'Organizzazione sostiene i suoi membri nel conseguimento di tale scopo, fornendo l'opportunità per un eventuale scambio d'informazioni e d'esperienze riguardanti il controllo e la valutazione di diversi temi che vengono poi messi in discussione di volta in volta nei Congressi che sono organizzati<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> S. CASSESE, *op. cit.*, p. 671; si v. anche stesso A., "Global Standards for National Administrative Procedure", in *Law and Contemporary Problems*, vol. 68, 2005, p. 124

<sup>63</sup> Sul tema si v. J. HIGGINS, *Échanges entre vérificateurs pays*, in *Revue int. De la verification des comptes publics*, 1985, 2, p.11.



# 5. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INT.O.S.A.I.)

L'INT.O.S.A.I è nata come un forum internazionale di coordinamento delle Istituzioni Superiori di controllo esterno. Fu fondata nel 1953 con l'obiettivo di incoraggiare lo scambio di esperienze e pratiche professionali tra gli auditor del settore pubblico e divenne un'organizzazione nel 1992, con l'approvazione dello Statuto. Nel 2016 va verso un ulteriore punto di svolta evolutivo che la consolida come un'organizzazione-modello.

La struttura organizzativa dell'INT.O.S.A.I. ha come base costitutiva lo Statuto che nel corso degli anni è stato sostituito e modificato. Il primo atto fu adottato nel 1968 ed era il Regolamento di istituzione, poi modificato nel 1977. Nel 1992 durante il XIV Congresso tenutosi a Washington fu sostituito con il primo Statuto. Successivamente nel 2016 durante il XXII Congresso Incosai ad Abu Dhabi è stato emanato il nuovo Statuto. Esso costituisce la forma definitiva dell'atto costitutivo dell'Organizzazione e descrive la conformazione, il numero dei membri, l'ordine e le regole dell'organismo.

In base all'art.1, l'INT.O.S.A.I. è un organismo autonomo, indipendente e non politico, dotato autonomia e di una organizzazione finanziaria con risorse provenienti principalmente sotto forma di contributi e di un sistema di controllo, di carattere permanente con sede a Vienna.

Sin dalla sua istituzione l'obiettivo centrale di INT.O.S.A.I. era promuovere il buon governo. Le ISCN possono svolgere bene questo compito solo se sono

indipendenti dalle agenzie che controllano e sono protetti contro qualsiasi forma di influenza esterna. Anche l'INT.O.S.A.I. lo ha riconosciuto è fondamentale che i metodi di audit delle ISC siano basati sugli attuali aspetti scientifici e tecnici conoscenza e che i loro revisori hanno la necessaria qualifica professionale e morale integrità.

Storicamente si è ritenuto di definire l'INT.O.S.A.I. non solo e non tanto un'organizzazione professionale, ma una comunità di controllori professionisti riunita allo scopo di fornire aiuto e supporto a tutti coloro che hanno necessità di migliorare il controllo delle finanze nazionali<sup>64</sup>. Il rapporto chiaramente non è unilaterale, ci sono, sì dei Paesi in cui le ISCN hanno raggiunto un elevato grado di sviluppo, che trasmettono le loro esperienze e pratiche di controllo ad altri, ma anche loro stessi si confrontano e si sforzano di migliorare il proprio sistema.

Il suo fine più molto più articolato rispetto allo Statuto del 1992 in quanto l'INT.O.S.A.I. non si limita più a promuovere lo scambio dei punti di vista e di vicende comuni tra le Istituzioni Superiori di Controllo Nazionali (ISCN) sul tema del controllo. Ora l'INT.O.S.A.I. agisce *as a recognized global public voice of supreme audit institutions (SAIs) within the international community*. Non più dunque solo un luogo di incontro per le ISCN, ma l'INT.O.S.A.I. è un soggetto autonomo che rappresenta le ISCN a livello internazionale. Questo mutamento di funzione viene confermato dal nuovo compito di sviluppare e promuovere gli standard professionali dell'audit pubblico.

Dal piano strategico, Strategic Plan, per gli anni 2017-2022, emerge che INT.O.S.A.I. *is an autonomous, independent, professional and nonpolitical organization established to provide mutual support; foster the exchange of ideas, knowledge, and experiences, act as a recognized voice of SAIs within the international community; provide high quality auditing standards for the public sector; promote good governance; and foster SAI capacity development and continuous performance improvement*. INT.O.S.A.I. infatti, con l'approvazione dello Strategic Plan 2017-2022, ha altri due nuovi obiettivi da perseguire: quello di fornire standard professionali per il settore dell'audit pubblico e quello di promuovere la *good governance*<sup>65</sup>.

La partecipazione all'Organizzazione è aperta a tutti i controllori esterni dei Paesi membri dell'ONU e delle sue Agenzie specializzate.

Le ISCN invece sono definite come quell'organo pubblico di uno Stato che, in qualunque modo designata, costituita o organizzata, esercita, secondo la legge, la più alta funzione di controllo della finanza pubblica dello Stato.

---

<sup>64</sup> C.G. SOMIAH, *India and INT.O.S.A.I.*, in *International Journal of Government Auditing*, April, 1996, p. 10.

<sup>65</sup> INT.O.S.A.I., *Performance and Accountability Report 2017-2018*, in [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/publications/eng\\_publications/EN\\_PAR\\_2017\\_2018\\_November\\_2018.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/EN_PAR_2017_2018_November_2018.pdf).

Non si riferisce solamente alle ISC dei singoli Stati, ma anche alle Istituzioni di controllo di (cioè che eseguono i controlli su) altri tipi di organizzazioni (del pari anche membri dell'INT.O.S.A.I.) come ad esempio alle ISC della NAFTA (*North American Free Trade Agreement*) che sono composte dalle ISC del Canada (*l'Office of Auditor General*) del Messico, (il *Contaduria Mayor de Hacienda*) e degli Stati Uniti (il *General Accounting Office (G.A.O.)*), oppure alla Comunità e all'Unione europea dove c'è la Corte dei conti dell'Unione europea oppure alle stesse Nazioni Unite promotrici dell'INT.O.S.A.I. che hanno un proprio controllore esterno, il *United Nations Board of Auditors* e il *Panel of External Auditors of the United Nations, Specialized Agencies and the International Atomic Energy Agency*.

I lavori dell'Organizzazione sono svolti da un'insieme di soggetti intestatari di funzioni permanenti o per l'assolvimento di specifici compiti.

Gli organi dell'INT.O.S.A.I., ai sensi dell'art. 3, sono il Congresso delle ISC (*The International Congress of Supreme Audit Institutions IN.C.O.S.A.I.*), il Comitato direttivo (*The Governing Board*), il Segretariato generale (*The General Secretariat*), i Gruppi regionali di lavoro (*The Regional Working Groups*), le Commissioni di studio istituite dal Congresso (*Comissions*). La riforma del 2016 ha introdotto *The Intosai Goal Committees* e il *Supervisory Committee on Emerging Issues (SCEI)*.

L'organizzazione è dotata di un'autonomia finanziaria e le risorse sono rappresentate dai contributi versati dai membri sulla base del sistema di contribuzione fissato per le contribuzioni all'ONU, dalle donazioni e dai premi versati da soggetti pubblici o privati, dagli utili derivanti dalla vendita delle pubblicazioni e da altre entrate approvate dal Comitato direttivo. Il personale invece è fornito a spese della Corte dei conti austriaca. È altresì previsto un sistema di rendicontazione e di controllo. A tal fine è stato emanato il Regolamento finanziario (*Financial Rules for INTOSAI*).

I membri possono recedere in ogni momento con comunicazione notificata al Segretario generale e l'organizzazione può dissolversi previa delibera della maggioranza dei due terzi dei suoi membri.

## 5.1. IL CONGRESSO

L'organo più importante dell'organizzazione è il Congresso noto con l'acronimo INCOSAI, *International Congress of Supreme Audit Institutions*, composto da tutti suoi membri, che si riunisce ogni tre anni e assolve tre scopi importanti (art. 4).

Il primo consiste nell'esercizio della funzione organizzativa dell'INT.O.S.A.I. Esso si riunisce regolarmente ogni tre anni, assicurando una certa continuità, su temi prescelti e selezionati dal Comitato direttivo. Il Congresso cura l'aspetto finanziario dell'Organizzazione, approva il bilancio triennale, elegge i membri

del Comitato direttivo, il Collegio dei revisori, può adottare le modifiche dello Statuto e designa lo Stato ospitante del successivo Congresso e può apportare qualche modifica alla composizione delle Commissioni di studio.

Il secondo riguarda la realizzazione dei congressi. Essi si svolgono ogni tre anni ed sono ospitati da uno Stato di cui la ISC è membro<sup>66</sup>. Lo scopo dei congressi, che si svolgono nelle cinque lingue ufficiali, è essenzialmente quello di discutere e promulgare le raccomandazioni di interesse comune, sia di tipo professionale che tecnico<sup>67</sup>, promuovere lo scambio delle idee, conferire compiti (di studio) al Comitato direttivo e al Segretariato generale, istituire Comitati di studio e conferire a loro i compiti.

Ogni tema oggetto delle discussioni è contenuto in un documento redatto dall'ISCN in carica ad esporlo e viene divulgato prima del congresso tra i membri partecipanti. Ciascuno di essi può fare osservazioni o comunque commenti alle tematiche esposte. Queste poi vengono discusse in singoli gruppi e riassunte sotto forma di rapporti e comunicate durante il congresso. In tal modo l'Organizzazione è in grado di poter vagliare il grado di consenso delle varie ISCN sui punti messi in discussione.

Il terzo scopo del Congresso è quello di dare la possibilità ai singoli membri delle ISC di incontrarsi, conoscersi e scambiarsi idee, esperienze e creare futuri contatti, anche interpersonali. Tutto ciò nello spirito del motto "*experientia muta omnibus prodest*".

Si può dire che il compito del Congresso riflette l'attività principale dell'Organizzazione che è quella di favorire lo scambio di idee e di esperienze sui vari aspetti dell'efficienza del controllo delle finanze pubbliche, mediante, appunto, congressi internazionali, seminari, gruppi regionali di studio, commissioni permanenti, ecc.<sup>68</sup>.

I congressi hanno affrontato la questione dei controlli esterni a trecentosessantasei gradi partendo dalle tematiche più generali a quelle più specifiche, censendo i controlli, indicando le procedure e le metodologie, individuando i settori e i soggetti su cui eseguirlo, fornendo indicazioni sulla struttura e sulle caratteristiche delle ISC, privilegiando il requisito dell'indipendenza, della professionalità e del possesso dei requisiti etici dei controlli. Aspetti di cui si tratterà nei paragrafi successivi.

---

<sup>66</sup> Ai Congressi vi partecipano normalmente anche i delegati provenienti da organismi internazionali, quali, oltre le Nazioni Unite (ONU), il Fondo monetario internazionale, la Banca mondiale, il Fondo interamericano di sviluppo (BID), l'Organizzazione degli istituti di controllo dei Paesi latino-americani (ILACIF), l'Organizzazione degli Stati americani (OEA) e l'Organizzazione per l'unità africana (OUA).

<sup>67</sup> Normalmente il *quorum* è a maggioranza semplice, tranne per le modifiche statutarie che è di 2/3. Ciascun Stato ha diritto ad un voto.

<sup>68</sup> Così T. PARENZAN, *I controlli*, cit., p. 18.

5.2. IL COMITATO DIRETTIVO E IL SEGRETARIATO GENERALE  
QUALI ELEMENTI DI CONGIUNZIONE TRA UN CONGRESSO E L'ALTRO.  
L'IDI E L'INTERNATIONAL JOURNAL OF GOVERNMENT AUDITING

Il compito di garantire la continuità e la costanza dell'attività dell'Organizzazione, nel periodo (triennale) tra un Congresso e l'altro, è affidato al Comitato direttivo o *Governing Board*.

Si tratta dell'organo operativo dell'Organizzazione che si riunisce annualmente. Sino al 2016 il Comitato Direttivo è stato composto da diciotto membri, mentre con la riforma adottata durante il Congresso di Abu Dhabi il loro numero è stato aumentato a ventuno. Vi siedono il Presidente del Paese che ha ospitato l'ultimo Congresso, quello che ospiterà il Congresso successivo, il Segretario Generale, tendenzialmente i rappresentanti dei gruppi regionali e in ogni caso i membri di quelle ISCN che rispecchiano i maggiori modelli di controllo o comunque di quei Paesi le cui ISCN sono state incaricate di svolgere gli studi nell'ambito delle tematiche programmate. Il suo compito, oltre a garantire la continuità, è quello di realizzare le missioni che gli sono stati affidati dal Congresso<sup>69</sup>. Predisporre il bilancio di previsione triennale da sottoporre al Congresso e adotta i bilanci annuali sulla base delle regole contenute nel Regolamento finanziario dell'INT.O.S.A.I.<sup>70</sup>. Ha il compito altresì di accertare ed approvare il Rapporto Annuale predisposto dal Segretario generale e presentarlo, con i propri commenti, al Congresso (art. 5).

Il Segretariato Generale, ubicato a Vienna presso la sede della Corte (*Rechnungshof*) austriaca, ha funzioni direttive, mantiene i contatti con e tra i membri dell'Organizzazione, assiste il Comitato direttivo e le Commissioni nella realizzazione delle loro missioni e promuove l'organizzazione e l'operato dei Gruppi regionali, prepara e presenta al Comitato direttivo il progetto di bilancio triennale e annualmente aggiorna il bilancio per l'anno corrente e per quello venturo, assume i provvedimenti necessari per migliorare il bilancio, pubblica annualmente il rapporto contenente i risultati di controllo effettuati sul bilancio e compara questi dati con quelli dei due anni precedenti (art. 6).

Il Congresso del 2016 ha modificato l'art. 6 dello Statuto, aggiungendovi un nuovo paragrafo primo, che dispone *che The General Secretariat provides strategic and central administrative support to INT.O.S.A.I.* In tal modo al Segretariato viene riconosciuta una funzione strategica e amministrativa generale.

---

<sup>69</sup> Infatti, al termine di ciascun Congresso vengono fissate le tematiche da affrontare nel Congresso successivo.

<sup>70</sup> INT.O.S.A.I., *Financial Rules for International Organisation of Supreme Audit Institutions*, Vienna, 1995, pp. 2-59 e allegati.

Un ruolo importante assume l'INT.O.S.A.I. Development Initiative – IDI. IDI supporta il potenziamento delle capacità di audit dei membri di INT.O.S.A.I. Le sue attività comprendono i programmi di formazione regionale a lungo termine, i programmi regionali per i satelliti e le partnership, nonché seminari e workshop di formazione in settori chiave dell'audit governativo.

Infine l'*International Journal of Government Auditing (Journal)*, che è l'organo ufficiale di INT.O.S.A.I., ed è dedicato allo studio e alla divulgazione delle procedure e delle tecniche di controllo del governo. Il *Journal* è anche usato come strumento didattico. Gli articoli si concentrano su aspetti pragmatici dell'auditing del settore pubblico e dei casi studio.

### 5.3. I GRUPPI REGIONALI DI LAVORO

Allo scopo di realizzare una migliore collaborazione a livello mondiale fra i diversi Paesi, l'Organizzazione principale è articolata in più gruppi di lavoro regionali (*The Regional Working Groups*) secondo criteri improntati ad una più uniforme omogeneità culturale, in seno alla quale meglio possono essere sviluppati alcuni temi specifici. Lo scopo è quello di promuovere i fini dell'Organizzazione nel territorio di loro competenza e di evidenziare gli aspetti caratterizzanti dei loro sistemi, sia gli aspetti che potrebbero essere adottati come modelli di confronto e di implementazione per altri Paesi, sia quegli altri che necessitano di assestamenti e correzioni prendendo spunto dai lavori dell'Organizzazione. Questi Gruppi Regionali sono: per l'Africa: l'AFR.O.S.A.I. (1976) (*African Organisation of Supreme Audit Institutions*); per l'Arabia: l'ARAB.O.S.A.I. (1976) (*Arab Organisation of Supreme Institutions*); per l'Asia l'ASO.S.A.I. (*Asian Organisation of Supreme Institutions*); il CAR.O.S.A.I. (1988) (*Caribbean Organisation of Supreme Institutions*); per l'Europa: l'EUR.O.S.A.I. (*European Organisation of Supreme Institutions*)<sup>71</sup>; per i Paesi dell'America latina: l'OLACEFS

---

<sup>71</sup> L'EUROSAI è l'Associazione delle Istituzioni Superiori di controllo a livello europeo che al momento raggruppa 42 Istituzioni superiori di controllo del continente europeo. Costituisce un'articolazione regionale dell'INTOSAI e lavora secondo criteri improntati ad una più uniforme omogeneità culturale, in seno alla quale, meglio possono essere sviluppati alcuni temi specifici.

I suoi obiettivi primari, definiti nel primo articolo dello Statuto dell'Organizzazione, sono: promuovere una collaborazione professionale tra i membri delle ISC, favorire lo scambio di informazioni e documenti, promuovere lo studio del controllo sulle finanze pubbliche, stimolare la creazione di una cattedra universitaria in questa materia e assicurare lo sviluppo di una terminologia comune nel campo dei controlli pubblici.

Anche per l'EUROSAI, la cadenza dei congressi è triennale e le cariche vengono assegnate con lo stesso criterio indicato per l'INTOSAI. L'Italia, quale promotrice dell'EUROSAI, ha ottenuto la prima presidenza, mentre la segreteria dell'Organizzazione ha sempre sede presso la Corte dei conti spagnola (Tribunal de Cuentas).

(1965) (*Organisation of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions*); per i Paesi del Sud Pacifico lo SPA.S.A.I. (1987) (*South Pacific Association of Supreme Audit Institutions*)<sup>72</sup>. È particolarmente interessante notare che esistono incontri, ovvero conferenze, anche tra i gruppi regionali. Lo stimolo di simili incontri deriva soprattutto dai fenomeni di integrazione e globalizzazione che incidono non solo sulla politica, sull'economia e sulla società, ma anche sul settore della pubblica amministrazione, sulla gestione delle risorse pubbliche e sui controlli. Le ISCN che sono integrate in questi sistemi aperti (U.E. per i Paesi europei, NAFTA per quelli nord americani, MERCOSUR per quelli sud americani, CAN (comunità delle Ande), SICA (sistema di integrazione del centro America) si trovano di fronte a situazioni di competitività e concorrenza (nei più svariati settori economici) su tutti i livelli: nazionale, sopranazionale e regionale. Per tali ragioni si vede la necessità di instaurare dei punti di incontro al fine di discutere e scambiare le esperienze.

Per quanto riguarda l'ambito europeo, un primo congresso del genere si è tenuto tra l'EUR.O.S.A.I. e l'OLACEFS a Madrid (Spagna, 2000). Il lato pratico di un simile incontro è molto evidente. Ad esempio la Corte dei conti U.e., controlla il fatto generatore dell'entrata e della spesa comunitaria, in definitiva essa è legittimata a svolgere i controlli laddove si verificano le spese (con il danaro comunitario), cioè anche al di fuori dell'ambito territoriale dei membri e può farlo efficacemente solo con la collaborazione delle ISCN del luogo. Si afferma così un principio molto importante che legittima il controllo sulla base della provenienza delle risorse pubbliche dalla collettività (in questo caso comunitaria) in virtù del principio della responsabilizzazione non solo

---

La continuità del lavoro è assicurata mediante la preparazione di singole riunioni, la predisposizione dei documenti, scambi di incontri necessari per mettere a punto gli elaborati e per predisporre i questionari da cui far emergere gli elementi, sia per redigere i documenti intermedi, sia per giungere alla relazione finale.

L'attività di predisposizione e compilazione dei questionari richiede tempo ed attenzione, costituendo il metodo più immediato di conoscenza e di approfondimento dei problemi comuni. L'ultimo congresso si è svolto a Parigi, nel giugno del 1999 e il tema scelto per il lavoro è stato "L'indipendenza delle Istituzioni superiori di controllo in Europa diviso in tre sotto-temi (I mezzi dell'indipendenza; Il controllo dei controllori; I rapporti con i media)" che ha visto la partecipazione della Corte dei conti italiana in qualità di relatore sul tema "I mezzi dell'indipendenza".

<sup>72</sup> Si riporta il testo dell'art. 7 che tratta dei gruppi di lavoro regionali.

- 1) *INTOSAI will recognize Regional Working Groups of its members established for the purpose of promoting the professional and technical cooperation of the member institutions on a regional basis.*
- 2) *Requests for recognition shall be submitted in writing to the Governing Board of INTOSAI by the Secretary General of the Regional Working Group expressing the readiness to cooperate within the framework of INTOSAI and in accordance with the Statutes.*
- 3) *The chairman of the Regional Working Groups will present, at the regular sessions of the Congress, reports on their activities during the three years preceding the session of the Congress.*



del destinatario delle risorse (ubicato tra l'altro in un Paese terzo), ma anche dell'erogatore stesso (in questo caso la Commissione europea), che è tenuto a rendere conto della correttezza di gestione delle risorse stanziare. Per esempio, nel caso specifico, vanno presi in considerazione gli interventi previsti dagli accordi di cooperazione che l'Unione europea ha siglato con numerosi Paesi in via di sviluppo (in particolare con i Paesi d'Africa, dei Caraibi e del Pacifico, con i Paesi terzi del Mediterraneo, con i Paesi dell'America Latina e dell'Asia) oppure l'attività di assistenza finanziaria ai Paesi dell'Europa centrale e orientale.

#### 5.4. I GOALS COMMITTEES E IL SUPERVISORY COMMITTEE ON EMERGING ISSUES, LE COMMISSIONI DELL'INT.O.S.A.I., LE CONFERENZE E GLI INCONTRI INTERREGIONALI

Al fine di studiare e affrontare specifiche tematiche nella precedente versione dello Statuto era previsto Congresso può istituire delle Commissioni fissandone le regole di funzionamento. Al momento operano cinque commissioni che trattano altrettante materie e precisamente: i sistemi di controllo esterno (*Auditing Standards*), i sistemi di contabilità (*Accounting Standards*), i sistemi di controllo interno (*Internal Control Standards*), il controllo informatico (*EDP*), il debito pubblico (*Public Debt*). Sono tutti argomenti di altissimo valore ed attualità per ciascuna Istituzione superiore di controllo.

La riforma del 2016 ha portato alla creazione di una serie di Commissioni tecniche permanenti e istituzionalizzate nello Statuto. Si genera un nuovo assetto organizzativo che trova la sua genesi nell'Incosai di Budapest del 2004 su *Model International Organization*. Lo scopo del Congresso è *Organize and govern INTOSAI in ways that promote economical, efficient, and effective working practices, timely decision-making, and effective governance practices, while maintaining due regard for regional autonomy, balance, and the different models and approaches of member SAIs*. In dettaglio dagli Accordi di Budapest emerge che *INTOSAI believes that it is essential to lead by example. This includes ensuring the economy, efficiency and effectiveness of its own operations and living within its budget. As a result, the strategic plan also proposes a fourth goal for INTOSAI: to become a model international organization*. Gli Accordi di Budapest dedicano particolare attenzione a questo obiettivo strategico, in quanto non è possibile raggiungere gli obiettivi primari della creazione di standard di audit internazionalmente riconosciuti, dell'implementazione delle capacità professionali delle ISCN e della promozione della collaborazione tra le stesse, senza un adeguato assetto organizzativo interno.



Lo Statuto prevede quattro obiettivi (Goals) e altrettante Commissioni sui seguenti temi: *Goal 1: Accountability and Professional Standards*, *Goal 2: Institutional Capacity Building*, *Goal 3: Knowledge Sharing* e *Goal 4: Policy, Finance and Administration*.

Sintomatico per comprendere il nuovo assetto è il “Goal Four” di tipo organizzativo che ha l’obiettivo di *Organize and govern INTOSAI in ways that promote economical, efficient, and effective working practices, timely decision-making, and effective governance practices, while maintaining due regard for regional autonomy, balance, and the different models and approaches of member SAIs*.

Infatti l’INT.O.S.A.I. aspira a diventare un’organizzazione modello e per tale motivo si prefigge lo scopo di incentivare *economical, efficient, and effective working practices, timely decision-making, and effective governance practices*. Il modello applica i metodi di lavoro e i processi decisionali e di *governance* ispirati ai paradigmi dell’efficacia, efficienza ed economicità dell’azione pubblica. Inoltre l’INT.O.S.A.I. si pone in una posizione relazionale nei confronti dei membri di terzietà. In effetti è previsto che in qualità di organizzazione internazionale modello deve esercitare il proprio compito *while maintaining due regard for regional autonomy, balance, and the different models and approaches of member SAIs*.

Ai quattro Comitati si aggiunge il *Supervisory Committee on Emerging Issues – SCEI* creato al 63rd Meeting of the INTOSAI Governing Board in Chengdu, China e ora previsto all’art. 8 dello Statuto. Quest’organo è stato creato in un’ottica di non esaustività dei temi e questioni da trattare che sono già identificate nei quattro Goal Committees e ha, appunto, il compito di occuparsi di nuove questioni e sfide che dovessero emergere. In tale funzione ha il compito di emanare raccomandazioni e favorire il coordinamento tra l’INT.O.S.A.I. e le singole ISCN. Infatti, nel 68th Meeting of INTOSAI Governing Board in Abu Dhabi è stato previsto che *The SCEI shall establish proper mechanisms across INTOSAI’s structures to monitor emerging issues which could impact INTOSAI, and its members and shall duly inform the Governing Board and INTOSAI members of these issues, as appropriate. These issues might include, but are not limited to, financial crisis, major natural disasters such as earthquakes, tsunamis, infectious diseases, environmental issues and network security, among others*.

Inoltre per rendere più efficace la sua azione lo Statuto prevede che il SCEI svolga altresì una funzione propulsiva e di verifica sull’attuazione dei programmi. Egli è responsabile for *INOSAI’s Enterprise Risk Management*. Questa seconda funzione si raccorda con il quarto Goal riferito al funzionamento dell’organizzazione interna e alla SCEI è affidato il compito di organismo di vigilanza deputato a far osservare le regole sulla trasparenza.

In tale ottica egli si relaziona e risponde direttamente (*is answerable directly*) al Comitato direttivo.

I percussori dei Comitati sono stati i Gruppi di lavoro sulle modalità e procedure di controllo in materia di privatizzazione (*Privatisation*), di controllo dell'ambiente (*Environmental Audit*); di valutazione dei programmi (*Program Evaluation*).

Gli elaborati prodotti dalle Commissioni e dai gruppi di lavoro sono presentati e portati all'approvazione del Congresso generale dell'INT.O.S.A.I. che, come notato, per norma statutaria si tiene ogni tre anni. Gli studi sono soggetti a continua revisione ed aggiornamento<sup>73</sup>.

Gli incontri internazionali, non rivestono importanza solo in merito agli interessi immediati e specifici assunti dai temi affrontati, ma costituiscono anche un'occasione di collaborazione fra gli Stati, all'insegna della promozione di tutto ciò che li può avvicinare e dall'allontanamento di tutto ciò che li possa dividere<sup>74</sup>.

La continuità del lavoro è poi assicurata mediante la preparazione di singole riunioni, la predisposizione dei documenti, scambi ed incontri a livello interregionale, nel senso sopra evidenziato, necessari per mettere a punto gli elaborati, e non da ultimo dalla predisposizione delle risposte ai questionari, che di ogni attività costituiscono la base.

A livello, interregionale, e sempre con la collaborazione delle Nazioni Unite, in particolare con i vari dipartimenti all'interno della struttura, come ad esempio il DESA (*Division of Public Economics and Public Administration, Department and Social Affairs*) o il DDSMS (*Department of Development Support and Management Services of the United Nations*) il Segretario generale, come da art. 6, co. 1, punto c dello Statuto<sup>75</sup>, organizza dei seminari con cadenza biennale (a tutt'oggi quattordici). La loro funzione consiste nel formare i verificatori dei conti pubblici. In esse vengono messe ulteriormente a punto le problematiche sui controlli esterni, tali da essere di utilità pratica agli Stati – sia quelli in via di sviluppo, sia quelli usciti dall'era post comunista, sia quelli che attraversano profonde riforme –, specie in un momento in cui l'ONU incoraggia un nuovo ordine economico internazionale e considerato pure che in questi ultimi anni i principi sui controlli hanno registrato un'evoluzione, nel senso che sono tesi ad appurare più la consistenza dei risultati conseguiti dalle strutture pubbliche.

---

<sup>73</sup> Tra le pubblicazioni, più rilevanti si segnala: *Guidelines for internal control standards, Auditing Standards, Guidance on Definition and Disclosure of Public debt, Guidelines on Best Practice of the Audit of Privatisations*.

<sup>74</sup> In tal senso T. PARENZAN, *I controlli*, cit., p. 27.

<sup>75</sup> 1) *The tasks of the General Secretariat are: (...) c) to organize seminars, studies and other activities promoting the aims of INTOSAI.*

## 6. Gli strumenti operativi e le “regole prodotte” dall’INT.O.S.A.I.

Gli strumenti con cui l’INT.O.S.A.I. opera sono le circolari (*circulars*) emanate dal Segretario Generale che hanno lo scopo di informare i Membri sull’attività dell’Organizzazione.

I lavori dei Congressi sono ripresi in relazioni, discussioni, mozioni, dichiarazioni e conclusioni e sono adottati sotto forma di raccomandazioni (*recommendation*).

Le Commissioni di studio invece emanano le linee guida (*guidelines*) e *standard*.

Le dichiarazioni, le raccomandazioni, le linee guida, gli scambi di idee, le testimonianze ed esperienze delle singole ISCN e le notizie sulla pubblicazione degli Atti sono divulgate attraverso la rivista ufficiale che è l’*International Journal of Government Auditing* il cui obiettivo è di promuovere le attività e i lavori dell’INT.O.S.A.I. al fine di migliorare lo sviluppo professionale. Oltre a questo, consono all’era informatica, è stato istituito il sito internet ufficiale all’indirizzo [www.INT.O.S.A.I.org](http://www.INT.O.S.A.I.org) con l’indicazione dei recapiti e dei siti ufficiali delle ISC dei singoli Stati membri. Infine, la Commissione sull’informatica (*EDP Audit Committee*) ha fondato e sviluppato una propria rivista, l’*intoIT Journal*.

Oltre a questo ci sono le pubblicazioni dei lavori dei vari Comitati e dei Gruppi di lavoro.

Oltre all’aspetto teorico caratterizzato dagli incontri e dalle giornate di studio, l’INTO.S.A.I. provvede all’addestramento dei verificatori sin dal 1971 e dal

1986 opera l'INT.O.S.A.I. *Development Initiative* (IDI). Si tratta di affrontare le tematiche studiate e proposte durante i vari convegni da un'angolazione pratica ed operativa.

Gli atti dell'INT.O.S.A.I. non hanno alcuna forza vincolante per i membri, hanno una funzione propulsiva e costruttiva, ma non costrittiva e precettiva. Essi applicano cioè che oggi si individua nel modello della *soft regulation* e che utilizza le metodologie che appaiono ispirate alle teorie del paternalismo liberario o *nudge* elaborate negli anni duemila dalla dottrina economica e giuridica statunitense di Thaler e Sunstein, ideatori del *nudge*<sup>76</sup>. Questa teoria dimostra che esistono tecniche regolatorie, basate sull'analisi delle condotte dei percettori della regolazione, che risultano efficaci per il fatto di indurre certi comportamenti, invece che imporli con la forza della coercizione diretta<sup>77</sup>.

Dall'analisi delle tecniche regolatorie delle raccomandazioni e delle dichiarazioni si rinvencono espressioni di cautela che tendono a puntualizzare la non derogabilità dei principi sulla normativa nazionale degli Stati membri (il che non toglie che mediante un adattamento o recepimento normativo o regolamentare interno si possa riprendere e così introdurre le linee consigliate dall'INTO.S.A.I.).

Le espressioni utilizzate sono *should consider* o *doit veiller* oppure *sollte o deben atender* nel senso di “dovrebbe prendere in considerazione” (nel senso che sarebbe auspicabile per) il Legislatore o la ISCN. Per esempio si prevede nelle varie dichiarazioni o negli studi che “le scelte e i modelli proposti vanno adottati compatibilmente con la situazione legislativa, dalle condizioni e dalla necessità del Paese” (in tal senso l'art.2, c. 4 della Dichiarazione di Lima) oppure “compatibilmente con la posizione costituzionale, normativa e di altre circostanze della ISCN” (art. 2, *Auditing Standards* in materia di standard procedurali di controllo) o ancora “gli standard (i modelli) di controllo dell'INT.O.S.A.I. – e ogni altro tipo di standard (modello) esterno (rispetto) alla (normativa nazionale) di una ISCN – non può avere efficacia precettiva e nemmeno obbliga la ISCN o i suoi componenti ad applicarla”<sup>78</sup> (art. 17, *Auditing Standards*).

---

<sup>76</sup> R. THALER e C. SUNSTEIN, *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, And Happiness*, New Haven, 2008; C. SUNSTEIN, *Nudges vs. shoves*, in *Harvard Law Review Forum*, 2014, pp. 210 ss.; ID., *Do people like nudges?*, in *Administrative Law Review*, 2015, p. 1 ss.; ID., *Regulation as delegation*, in *Journal of Legal Analysis*, 2015, pp. 1 ss.; C. SUNSTEIN e L.A. REISCH, *The Economics of Nudge*, London-New York, 2017.

<sup>77</sup> S. VALAGUZZA, *Nudging pubblico vs. pubblico: nuovi strumenti per una regolazione flessibile di ANAC*, in *Rivista della regolazione dei mercati* – <http://www.rivistadellaregolazioneideimercati.it/index.php/saggi1-2017/sara-valaguzza-nudging-pubblico-vs-pubblico-nuovi-strumenti-per-una-regolazione-flessibile-di-anac>, 1, 2017.

<sup>78</sup> Tra parentesi è mio.

Una certa evoluzione comunque c'è stata, naturalmente sempre a livello di impulso e di direzione. Le dichiarazioni, pronunciate sotto forma di raccomandazioni, stanno acquistando sempre maggiore importanza, in quanto esse tendono ad assumere la funzione di direttiva per la rivisitazione e l'implemento dei sistemi di controllo in numerosi Paesi. Si vuole anche puntualizzare che molte affermazioni o raccomandazioni appaiono superflue per certi Paesi, che possiedono organizzazioni progredite delle proprie ISC e dove già sono state accolte da tempo e si rendono necessarie solo per gli altri o alcuni Paesi (<sup>79</sup>), in particolare quelli di nuova creazione o di uscita dal sistema comunista. Ciò significa che questi modelli sono stati ripresi dalle Istituzioni più evolute o aggiornate e trasportati con modifiche o anche con miglioramenti in questi nuovi ambiti. Un continuo confronto permette di verificare lo stato di sviluppo e gli accorgimenti che si possono adottare, infatti può accadere che l'iniziale esportatore del proprio modello (o di uno simile) ne diventi importatore degli accorgimenti o dei miglioramenti adottati e testati nel Paese (inizialmente) beneficiario-esportato.

Un chiaro esempio di quanto ora esposto, e come già notato, può essere quello della Corte dei conti europea che a livello regionale (si intende europeo) ha beneficiato appieno delle raccomandazioni dell'INT.O.S.A.I.

Uno sguardo rapido tra i documenti e gli atti ufficiali della Corte dei conti europea e di quella italiana va a riprova dell'attenzione, oltre che dell'influenza, che viene mostrata (e che viene esercitata) dall'INT.O.S.A.I. sotto due profili, uno più intenso e uno meno, ma consequenziale del primo.

Il primo riguarda l'adattamento o la creazione del sistema interno di controlli alle linee direttive dell'INTO.S.A.I. mediante la modifica normativa o regolamentare, senza però un richiamo espresso ad esse.

Il secondo invece attiene al richiamo espresso alle direttive INT.O.S.A.I. senza il recepimento delle stesse, ma che, molte volte, presuppone, che la normativa di base interna sia stata adottata in base ai principi e alle linee guida dell'INTO.S.A.I.

Si prende come esempio del primo assunto, seguendo l'ordine del parallelismo temporaneo, l'adeguamento alla Dichiarazione di Lima del 1978.

Innanzitutto si fa riferimento all'istituzione della Corte dei conti europea che è avvenuta nell'ottobre del 1977. Si può notare come alcune scelte che riguardano tale Istituzione, pur se risalgono ad un periodo antecedente all'anno anzidetto come la sua stessa denominazione, mutuata dal sistema francese, ma su modello tedesco (priva cioè della funzione giurisdizionale), rendono evidente che la qualità e le modalità dei controlli sono fortemente permeati dai postulati di base, propri della "Dichiarazione di Lima". Si può affermare che la Corte dei

---

<sup>79</sup> Così T. PARENZAN, *op. cit.*, p. 28.

conti europea è stata istituita ed esercita le proprie funzioni in completa attuazione e nel rispetto di detti principi.

Un altro esempio può essere quello della legge di riforma del sistema di controllo della Gran Bretagna, a cui si deve l'introduzione del controllo di gestione nell'area europea ("*performance audit*"), risale a quel periodo: per l'esattezza tale legge è del 1983.

Ma anche il nostro sistema può dirsi influenzato dalle tendenze sviluppatesi in seno all'INT.O.S.AI. e in particolare alla Dichiarazione di Lima, in due fasi temporanee differenti: la prima molto "precoce" e in un periodo in cui l'orientamento dottrinale, legislativo e della stessa Corte non era ancora maturo; la seconda invece troppo in ritardo, se si pensa alla tabella di marcia della Gran Bretagna.

Si fa riferimento alla prima fase per evidenziare due periodi "precoci" e precisamente il 1958, quando con la l. n. 259, del 21 marzo, veniva introdotto il controllo sulla gestione finanziaria degli enti pubblici ai quali lo Stato contribuisce in via ordinaria. Tuttavia questo tipo di controllo, che avrebbe dovuto rappresentare una svolta nel sistema dei controlli preventivi di legittimità, rimase relegato, poiché assorbito (dalla cultura) del controllo di mera legittimità, intesa, in questo caso, nell'accezione limitativa di legittimità formale. Applicando lo schema dei modelli di controlli attuale, si potrebbe dire che era un tipo controllo, per il nome che portava, sbagliato, in quanto in realtà era un controllo finanziario (di verifica dati contabili) e non sulla gestione (verifica dei risultati), e perlopiù incompleto, in quanto, come si vedrà più avanti, nemmeno prendeva in considerazione il secondo criterio di verifica, quello della regolarità. L'altro periodo precoce è il 1983, quando presso la Corte dei conti, con la l. n. 51, del 26 febbraio, si istituiva la Sezione Enti Locali, e si demandava a questa nuova Sezione la valutazione del buon andamento della gestione posta in essere dai Comuni e dalle Province. Anche in quest'ipotesi, l'oggetto del controllo non realizzava le aspettative attese.

L'altra fase, quella "tardiva", perché già in atto a livello europeo, è caratterizzata dall'affinamento del controllo sulla gestione (già istituito e collaudato nell'ambito europeo) e il suo progressivo, ma spedito decollo, è rappresentato dagli anni 1994-1998. La legge n. 20 del 1994 ne è un esempio, come pure nella stessa direzione si muovono l'allora D.lgs n.29 del 1993, nelle parti ove lo stesso dispone in materia di controlli interni e la successiva legislazione prevista, che specificamente si occupa del monitoraggio e valutazione dei costi, del rendimento e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche e demanda alla stessa Corte di adeguare le proprie strutture di controllo al nuovo sistema dei controlli interni.

Sempre con riferimento al primo assunto, si procede ad un nuovo parallelismo temporaneo, facendo riferimento ad un'altra fase che si identifica con l'adeguamento agli *Auditing Standards* del 1992.

Quando in Italia si istituiva (con la l. 20 del 1994) appena la figura del controllo finanziario e quello sulla gestione e si introduceva il sistema dei controlli integrati (l'allora D.lgs. 289 del 1999) a livello internazionale, con i Congressi INT.O.S.A.I. di Washington del 1992 e di Cairo del 1995 e a livello europeo, in seno al Comitato di Contatto (organo in cui si riuniscono periodicamente i Presidenti delle ISC dell'U.E.), che determinò nel settembre 1991 di conferire ad un Gruppo di lavoro *ad hoc* l'incarico di elaborare le Linee guida del controllo, già si studiava e si sentiva la necessità di dotarsi di un manuale di controllo esterno.

Il manuale ovvero gli *Auditing Standards* furono elaborati sia dall'INT.O.S.A.I. che dalla Corte dei conti europea per i propri controlli. Successivamente, come sopra appena riportato, gli *standard* furono elaborati in seno al Comitato di Contatto delle ISC dell'U.E. al fine di creare un modello da adottare all'interno dei singoli Stati. Nel frattempo però già vennero adottati i propri manuali all'interno dei vari stati dell'U.E. L'Italia, proprio per la tarda adozione del nuovo sistema dei controlli è ancora in fase di adeguamento per quanto riguarda il manuale.

La connessione degli standard INT.O.S.A.I. con quelli europei è molto evidente oltre che dalla lettura del manuale, e ancora prima del suo titolo: "Criteri - guida europei di attuazione delle norme di controllo dell'INT.O.S.A.I.", dal mandato conferito dal Comitato di Contatto il quale faceva riferimento, senza escluderne altre, ad alcune fonti, in particolare alle norme dell'INT.O.S.A.I., ai Manuali della Corte dei conti europea e di altre Istituzioni nazionali di controllo dei Paesi comunitari ed alla esperienza acquisita da tutte le ISC europee nel corso delle attività di controllo congiunto o coordinato.

Il secondo aspetto considerato riguarda il richiamo espresso alle direttive INT.O.S.A.I. senza il recepimento normativo delle stesse. Questo rappresenta comunque un segno positivo in ordine al valore e rigore scientifico che possiedono. Il fatto è dovuto, in particolare, a quel fenomeno, già illustrato sopra, però in riferimento alle norme o ai principi generali dei singoli Stati, che abbiamo definito di circolarità. Si passa ora a riassumere e adattare alla situazione specifica. Spesso in ambito U.E. i principi o in questo caso le linee guida, se non sono create a livello comunitario, sono ripescate nei singoli ordinamenti, in questo caso, in un'organizzazione internazionale, alla quale fanno parte le ISCN e la Corte dei conti europea, adattati e conformati a livello comunitario e poi proiettati all'interno dei singoli Stati membri o con effetto vincolante (nei Trattati, nelle raccomandazioni, nelle direttive) o senza effetto vincolante (in documenti o studi). Si può dire che è il caso delle linee guida dell'INT.O.S.A.I. e un esempio ci viene dato dal Manuale sopra richiamato.

Riguardo all'aspetto specifico della trattazione, si possono individuare nelle deliberazioni della Corte dei conti italiana e di quella dell'Unione europea i



richiami all'INT.O.S.A.I.. Da esse emerge un certo adeguamento, o comunque una certa volontà di adeguarsi alle linee direttive. Inizialmente vi è stata la Deliberazione della Corte dei conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, 13 dicembre 2000, n. 4/Contr./2000. – *Programma del controllo sulla gestione*” ai sensi dell’art. 5 co. 1 del Regolamento “per l’organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti” (delib. n. 24 del 16 giugno 2000), che tratta l’aspetto della definizione del controllo sulla gestione e fa rinvio al manuale elaborato della Corte dei conti europea, a sua volta ripreso dallo schema tracciato dall’INT.O.S.A.I. a p. 2 dice che: “Il materiale offerto da queste esperienze costituisce la base per la più dettagliata costruzione delle metodologie di valutazione e controllo. Di recente la Corte dei conti europea ha compilato un manuale recante “Criteri guida europei di attuazione delle norme di controllo INT.O.S.A.I.” (1998)), oppure quando parla delle tipologie dei compiti del controllo esterno sulla gestione, a livello “micro”, che “sono riconducibili alla programmazione selettiva di indagini autonome concernenti leggi di programma o fenomeni gestori di particolare rilievo secondo i criteri fissati dalle regole INT.O.S.A.I.”.

E ancora, a p. 2, nel tracciare una definizione del controllo di regolarità amministrativa e contabile (“Auditing finanziario-contabile”) ci dice che: “I parametri di riferimento per questa funzione sono identificabili con chiarezza nell’esperienza della Corte dei conti europea, nella manualistica degli organi superiori di controllo, nei principi della revisione aziendale”.

La deliberazione della Corte dei conti, Sezione Centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, Adunanza congiunta dei collegi I e II, 15 febbraio 2001 – *Programmazione delle attività di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato*. nel prevedere i mezzi istruttori che il magistrato dovrà scegliere, al fine di privilegiare quelli meno onerosi, a tal fine richiama i principi INT.O.S.A.I.

Il Manuale della Corte dei conti dell’U.E.<sup>80</sup> invece rappresenta l’adozione di un insieme completo di strategie e norme di controllo, con i quali la Corte europea si propone di raccogliere in un unico documento i principi che determinano la metodologia di programmazione ed esecuzione dei controlli, nonché di stesura di relazioni in materia. Tali strategie e norme non sono nuove per la Corte, bensì rispecchiano e codificano i metodi di lavoro sviluppati nel corso dei vent’anni trascorsi dal suo insediamento.

Le strategie e le norme di controllo della Corte sono fondate sulle migliori pratiche internazionali, quali quelle rappresentate dalle norme di controllo pubblicate dall’Organizzazione internazionale delle Istituzioni superiori di controllo (INT.O.S.A.I.) e dalle norme internazionali di controllo elaborate dal Comitato

---

<sup>80</sup> Corte dei conti europea, *Strategie e norme di controllo della Corte*, Lussemburgo, 2a Ed., maggio 2000.



internazionale delle pratiche di controllo della Federazione internazionale degli esperti contabili (IFAC).

Tali strategie e norme di controllo definiscono i principi di base che disciplinano il lavoro della Corte. Esse costituiscono quindi un quadro generale che consente di determinare in modo dettagliato le procedure di controllo e le tecniche da seguire nella programmazione e nell'esecuzione dei singoli compiti di controllo nonché nella stesura di relazioni in materia.



# 7. Ricognizione cronologica delle tematiche principali riguardanti i controlli trattate nei Congressi dell'INT.O.S.A.I.

## 7.1. DAL I AL VI CONGRESSO

Le principali tematiche, che formano l'ossatura del sistema dei controlli in generale, possono essere riprese dalla lettura dall'attività svolta dai Congressi (ventuno in tutto) svoltesi dal 1953 fino ad oggi.

Al I Congresso dell'Avana (Cuba) del 1953 sono stati affermati i principi generali sul controllo che hanno offerto l'occasione ai cultori del diritto pubblico di dedicarvi maggiore attenzione alla materia, ai legislatori di prestare più attento ascolto ai problemi di primaria importanza per i popoli, sospingendo i più diretti interessati, le ISCN, verso ulteriori attività congressuali<sup>81</sup>. I temi dibattuti sono stati sedici, tutti di fondamentale importanza che poi sono stati sviluppati, uno a uno, nel corso dei decenni, tanto che si potrebbe sostenere che le tematiche del primo Congresso rappresentino in buona sostanza la concretizzazione delle linee guida su cui si basa l'attività dell'Organizzazione (almeno sino alla prima fase che è costituita, come si vedrà, dall'emissione della c.d. carta fondamentale dei controlli che è la Dichiarazione di Lima). La struttura delle tematiche trattate è molto esaustiva e permette di formulare un chiaro inquadramento del sistema

---

<sup>81</sup> T. PARENZAN, *I controlli*, ci., p. 18.

dei controlli esterni e del ruolo delle ISCN. Il primo aspetto (tema 1), fondamentale per la costruzione di un efficace sistema di controlli, riguarda il sistema di contabilità pubblica di uno Stato e la consonanza con il ruolo dei controlli. In quella sede si discuteva, in particolare, del controllo preventivo di legittimità e della necessità di una sua generalizzazione che vada oltre all'accertamento degli atti aventi carattere finanziario (tema 2). L'altro gruppo di tematiche riguardava il ruolo e la posizione delle ISC verso l'esterno in riferimento al potere esecutivo (tema 6) e a quello legislativo (tema 12), al ruolo della ISC di consigliere dello Stato in materia finanziaria (tema 8), al compito di rappresentare (e tutelare) la collettività che ha diritto di conoscere (e controllare) la corretta utilizzazione delle risorse pubbliche (tema 11). A ciò si collega la necessità dell'indipendenza delle ISC nei confronti dei poteri statali (tema 9), che riflette poi sul ruolo del controllore nelle moderne costituzioni (tema 13) e sulla posizione della funzione di controllo rispetto all'attività amministrativa, nel senso che il controllo non è fine a sé stesso (tema 10). Un ultimo gruppo di tematiche attiene invece ai settori di controllo, in particolare alle proprietà statali (tema 3), all'ambiente (tema 4), ai beni culturali (tema 5), al settore degli appalti e delle forniture (tema 14), al controllo sulle società pubbliche (tema 15) e sugli enti locali e provinciali/regionali (tema 16)<sup>82</sup>.

Le tematiche del II Congresso di Bruxelles (Belgio, 1956) sono riuscite a mettere in luce il carattere universale del controllo finanziario esterno, che viene considerato afferente, o, meglio, connaturato, alla stessa struttura fondamentale dello Stato<sup>83</sup>. A quest'ultimo proposito si è rilevato che il controllo è riferibile a tutti i poteri dello Stato e, senza formare costituzionalmente un potere a sé, si atteggia concretamente ad esserne separato e distinto. Pertanto vi è un'esigenza di una indipendenza funzionale. È interessante notare come lo studio si concentrava sull'opportunità di un controllo preventivo sulle spese. Invece non veniva preso ancora in considerazione lo studio del controllo di tipo gestionale<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> Del 1° Congresso si è occupato VIVALDI, *Il primo congresso internazionale delle Corti dei conti all'Avana*, in *Riv. Corte dei conti*, 1954, p. 112; I.D., *Il congresso internazionale dei Tribunali de cuentas all'Avana*, in *La Comunità internazionale*, 1954, I, p. 139.

<sup>83</sup> I temi erano 4: 1) Strumenti istituzionali idonei ad assicurare l'indipendenza dei soggetti incaricati al controllo; 2) Strumenti idonei ad assicurare il controllo finanziario delle istituzioni internazionali o supranazionali; 3) Strumenti idonei ad assicurare il controllo finanziario sulle industrie nazionalizzate e sugli organismi che fruiscono delle sovvenzioni dello Stato; 4) Istituzione di un controllo preventivo sulle spese pubbliche.

<sup>84</sup> Del 2° Congresso si è occupato SICA, *Secondo congresso internazionale degli organi superiori di controllo sulla finanza pubblica*, in *Riv. Corte dei conti*, 1956, 1956, p. 19.

Una certa apertura su questo tema si è avuta al III Congresso di Rio de Janeiro (Brasile, 1959) tra i cui temi affrontati, dai quali poi ne sono emerse le raccomandazioni, riguardavano il metodo di presentazione del bilancio e dei conti al fine di permettere di valutare il costo e il rendimento dei servizi pubblici (tema 3). Altri temi erano incentrati sul controllo delle entrate (tema 2) e sul controllo giuridico – finanziario superiore nell'esecuzione dei piani di sviluppo economico e sociale (tema 4)<sup>85</sup>.

Il IV Congresso di Vienna (Austria, 1962), invece, era concentrato a trattare l'aspetto della conoscibilità dei dati e delle informazioni da parte delle ISCN e della divulgazione delle misure dei controlli, e pertanto della loro conoscibilità da parte delle istituzioni controllate e della collettività. Infatti, si auspicava che i legislatori nazionali adeguassero i sistemi di controllo nel senso di fissare termini ben precisi per la produzione di informazioni e dei documenti giustificativi, con la comminazione di sanzioni disciplinari a carico dei responsabili, inadempienti. Inoltre, si auspicava la fissazione di termini per la presentazione ai Parlamenti e alle ISC dei conti generali dello Stato e degli organismi controllati. Dall'altro lato, invece, si sollecitava le ISC a divulgare, specialmente per mezzo della Gazzetta ufficiale, le proprie relazioni e i referti, nonché le risposte delle amministrazioni controllate. Queste linee direttive (in forma di auspici) calzavano con i temi affrontati che si concentravano in particolar modo sulla opportunità di controllare, oltre che le amministrazioni nazionali e altre istituzioni straniere (tema 1), le istituzioni sovvenzionate con i fondi pubblici (tema 2) e le imprese economiche di diritto privato nelle quali lo Stato ha un interesse finanziario – imprese nazionalizzate (tema 3). L'ultimo tema (il 4°) riguardava invece l'attuazione di strumenti destinati a realizzare in modo efficace i suggerimenti delle ISCN.

Il V Congresso di Gerusalemme (Israele, 1965) rappresenta una chiara evoluzione nella trattazione e nella disamina degli aspetti del controllo esterno, in quanto in quella sede vi è stato uno scambio di esperienze in materia di controlli tra quei Paesi di antica e quei di nuova formazione (tema 4). In particolare poi, viene posto l'accento sul ruolo delle ISC nella struttura statale e i rapporti coi poteri legislativo ed esecutivo e con la collettività sotto il profilo dell'attività refertuale (di comunicazione dei rapporti) che queste svolgono in ordine all'attività delle amministrazioni, nonché sotto l'aspetto dei suggerimenti che le ISC

---

<sup>85</sup> Il primo tema riguardava la creazione di un consiglio internazionale delle ISC e il controllo delle istituzioni internazionali e sopranazionali. Tuttavia si dovette rinunciare, per scarsa adesione, alla costituzione del consiglio ed altrettanto accade per lo schema della convenzione per il controllo delle organizzazioni internazionali.

possono fornire in ordine al miglioramento delle leggi, dei regolamenti e delle procedure amministrative e finanziarie (temi 1 e 2: il controllo superiore e il bilancio dello Stato e il contributo delle ISC per il mantenimento del livello elevato nel funzionamento dell'amministrazione pubblica).

Al VI Congresso di Tokyo (Giappone, 1968) la trattazione si è concentrata sui metodi e sulle procedure di controllo (tema 1). Si distingue tra il controllo di legittimità e quello di tipo gestionale per puntualizzare che il primo normalmente viene svolto presso l'Istituzione, in quanto, in linea di massima, consiste in un raffronto di conformità sotto l'aspetto della legittimità tra l'atto materiale e la normativa in materia. Mentre quello gestionale spesso può risultare più efficace se svolto sul luogo, in quanto le informazioni da raccogliere, il più delle volte non sono riprendibili dalla mera lettura dei documenti controllati. Ciò per evidenziare la differenza dei due tipi di controllo: il primo di stampo cartolare (statico), il secondo incentrato sul sistema organizzativo e operativo – produttivo dell'amministrazione (dinamico). Oltre a una necessaria combinazione tra il controllo centralizzato e quello *sur place* ovvero tra quello di legittimità e quello improntato a verificare la gestione, che è intimamente connesso al primo, il tema (n. 3) riguarda la preparazione tecnica del personale. Si raccomanda che il personale, oltre ad essere numericamente non eccessivo, imparziale ed indipendente, deve possedere specifiche competenze e, in ipotesi particolari, si consiglia alle ISC di avvalersi di persone con competenze specifiche.

Anche da questo Congresso è stato affrontato il tema del metodo dell'attività referutale al Parlamento che deve essere dotato di alcuni requisiti essenziali, quali la chiarezza e la precisione (tema 2).

L'ultimo tema affrontato (n. 4) invece riguarda un settore particolarmente sensibile per la spesa pubblica di qualsiasi Stato e a rischio sotto il profilo della corruzione, quello del controllo dei prezzi nei contratti pubblici.

## 7.2. DAL VII AL XIII CONGRESSO

Il VII Congresso di Montreal (Canada, 1971) è particolarmente importante per i temi trattati che rappresentano un chiaro approfondimento dello studio del sistema dei controlli. Innanzitutto (tema 1) ha proseguito la trattazione del tema relativo alla selezione, alla competenza tecnica del personale delle ISC e del loro addestramento. In particolare l'enfasi va posta sull'aspetto dell'indipendenza e dell'imparzialità dei controllori, sia sotto il profilo del loro reclutamento che sotto quello, successivo, del loro concreto operato. Il primo attiene al rapporto di indipendenza tra la ISC stessa e gli altri organi statali in ordine al potere di nomina. Mentre il secondo, invece, riguarda l'aspetto etico della condotta dei

controllori che oltre a non dover subire condizionamenti devono possedere una comprovata moralità e professionalità (tema 1).

Un tema nuovo (n. 2), anticipato per alcuni decenni, è quello relativo alla informatizzazione e all'utilizzo degli strumenti elettronici. Con il terzo tema (n. 3) particolare attenzione va posta sull'aspetto dell'ampliamento dei tipi di controllo delle ISC. Si ripropone l'antica questione tra il controllo preventivo o quello successivo. Il problema riguarda l'analisi dei vantaggi e degli svantaggi della sequenza temporale dei controlli, in ordine cioè al momento del compimento dell'azione amministrativa. Si evidenzia come il controllo preventivo ha la funzione di prevenire le irregolarità, tuttavia ha lo svantaggio di incidere sull'efficienza dell'azione amministrativa in ordine alla sua tempestività. Mentre quello successivo presenterebbe i vantaggi e gli svantaggi diametralmente opposti.

Un ulteriore aspetto riguarda la questione, se oltre al controllo di legittimità andrebbe considerato quello volto ad accertare la corretta gestione. In ordine all'ampliamento della competenza si fa riferimento 1) ad un controllo di gestione (*managerial accountability*) che consentirebbe la verifica della migliore utilizzazione dei fondi, dei beni e del personale degli enti pubblici e delle risorse in generale e 2) alla competenza in materia di programmi (*program accountability*), la quale permetta di verificare la corrispondenza delle attività e dei programmi amministrativi agli obiettivi loro assegnati, quanto ai costi e ai risultati. Dai lavori emerge come il problema successivo da affrontare riguarda il momento dell'esecuzione di questo tipo di controlli, cioè se questo modulo accertativo appartenga al sistema del controllo preventivo o a quello del controllo successivo. I fattori utilizzati per inquadrare questi modelli di controllo si riferiscono essenzialmente all'indagine della struttura delle Istituzioni e dei rapporti con le autorità di governo e con la stampa nazionale, così da poter dare risonanza ai risultati dei controlli.

Un nuovo tema che segna un'ulteriore evoluzione del sistema dei controlli, in particolare di quelli di tipo gestionale, è stato affrontato al VIII Congresso di Madrid (Spagna, 1974). Riguarda i rapporti tra le ISC di controllo esterno e gli organi di controllo interno. In particolare, viene sottolineato il ruolo delle ISC ai fini del buon andamento della pubblica amministrazione e della valutazione dei risultati della gestione, nell'ambito della programmazione economica e la funzione del controllo interno nella pubblica amministrazione in vista del conseguimento dell'azione programmata. In un tale contesto viene auspicato un collegamento tra il controllo esterno e quello interno, nel senso che le ISC si avvalgano degli esiti del controllo interno, considerato che l'ambito del controllo (esterno) di tipo gestionale è eccessivamente ampio. Il che porta alla considerazione della necessità di programmare il controllo, procedere a campione e

concentrarsi su quei settori che sono maggiormente sensibili per la spesa pubblica (tema 3).

Questo Congresso ha rappresentato lo stimolo iniziale per la successiva formulazione delle *Guidelines for internal control standards* (le linee guida del controllo interno) che sono state definitivamente approvate alla 35<sup>a</sup> Riunione del Comitato direttivo dell'INT.O.S.A.I. tenutosi a Washington nel mese di ottobre del 1991. Esse rappresentano un documento vivente in fase di continua evoluzione, rielaborazione e perfezionamento che riflettono le tendenze nel predisporre, sviluppare e valorizzare lo strumento dei controlli interni<sup>86</sup>.

In questo Congresso poi sono state riprese le tematiche generali come quella sul rapporto tra il controllo preventivo di legittimità e quello successivo sulla gestione la cui integrazione e convivenza dipende essenzialmente dai singoli ordinamenti statali, dalle concrete necessità, dalle strutture dei bilanci. Un altro tema affrontato, e di frequente ricorrenza, è quello sull'indipendenza delle ISC in continua evoluzione con la struttura dello Stato, con i nuovi modelli di controllo (quelli di tipo gestionale), con il sistema di reclutamento e di comportamento dei membri, con l'attività referutuale e la sua divulgazione verso l'esterno. Poi un altro aspetto già affrontato nei precedenti congressi, ma particolarmente sensibile nel momento del controllo della spesa pubblica, è quello dei contratti pubblici (tema 2) e non di meno è l'aspetto (tema 1) del controllo delle entrate pubbliche.

Particolarmente significativo è il IX Congresso di Lima (Perù, 1977) nell'ambito del quale è stata formulata la Dichiarazione sui principi generali del controllo esterno della finanza pubblica (tema 1) che rappresenta la *Magna carta* internazionale fondamentale del controllo esterno. Ad essa verrà dedicata particolare attenzione nei successivi paragrafi.

Gli altri temi affrontati durante questo Congresso riguardano il controllo degli enti decentralizzati (tema 2), il ruolo e le esigenze delle ISC nella riforma dell'amministrazione pubblica (tema 3) e il controllo (della spesa) della sanità pubblica e dell'ambiente.

Particolare attenzione va dedicata alla tematica sulla riforma dell'amministrazione pubblica la quale deve stare a passo con i rapidi cambiamenti che avvengono nelle condizioni economiche e sociali all'interno degli Stati. Si ritiene che se si vuol ottenere il massimo di capacità, di rendimento e di efficacia le riforme si dovrebbero effettuare secondo un processo continuo e circolare tale da riprendere ogni settore senza tralasciarne alcuno. Il ruolo delle ISC, che possono definirsi dei garanti delle finanze pubbliche, le quali a loro volta rappresentano

---

<sup>86</sup> A. BROWSHER, *Preface of the Guidelines for internal control standards*, p. II, in INT.O.S.A.I., *Guidelines for internal control standards*, Vienna, 1992.



l'innervatura del sistema, non è di poco conto, in quanto con i loro suggerimenti possono fornire stimolanti spunti di meditazione per gli approfondimenti di contabilità pubblica e di organizzazione amministrativa.

Le raccomandazioni sul terzo tema sono di particolare importanza ed attualità e possono riassumersi in una serie di punti. E precisamente: 1) gli addetti alla riforma amministrativa non devono dimenticare che la ragione di essere è il servizio, né che la loro finalità consiste nell'adeguamento dei compiti di ogni istituzione agli obiettivi dello Stato; 2) le riforme non devono essere applicate in modo troppo veloce, ma nemmeno in modo troppo lento. Infatti, è auspicabile che il processo si svolga gradatamente attraverso una serie di tappe essenziali: a) identificazione delle radici del problema; b) studio e indagini seguiti da un'analisi di proposte di riforma; c) misure organiche necessarie per portare a buon fine la riforma e, in certi casi, è opportuno ricorrere ai progetti pilota; 3) ogni riforma, per divenire effettiva, deve poter contare sull'appoggio politico e, parimenti, su una dichiarazione di principi che la sorreggono; 4) è auspicabile che i Governi, prima di intraprendere le riforme, sollecitino l'opinione delle ISC; 5) dall'altro canto, le stesse ISC devono assumere un ruolo attivo nel corso del processo delle riforme, apportando dei contributi precisi per l'adozione delle misure da prendere a tal fine. Il che richiede il mantenimento di uno stretto contatto con le commissioni incaricate ad eseguire le riforme; 6) il risultato definitivo dei lavori delle ISC deve risultare sempre da un lavoro compiuto e dettagliato che comprenda i suggerimenti tendenti al miglioramento della gestione amministrativa; 7) il controllo per essere efficace deve essere concepito, interpretato ed orientato come una componente positiva dei livelli direttivi. Infatti, come tale, contribuisce al processo della riforma amministrativa; 8) data l'evoluzione del ruolo dello Stato e la direzione delle riforme verso aspetti efficientistici gli obiettivi del controllo vanno estesi dal controllo finanziario e di legittimità alla valutazione dei risultati; è importante che i funzionari del controllo siano preparati alle esigenze della nuova dinamica del controllo dei risultati o della gestione; 10) una tale nuova prospettiva dei controlli richiede l'applicazione dei cambiamenti profondi nell'amministrazione pubblica. Ciò richiede una burocrazia qualificata, motivata ed impegnata con gli obiettivi dello sviluppo integrale, dedita a compiti direttivi o a funzioni specializzate; 11) i funzionari addetti al controllo devono assumere un ruolo predominante nella promozione delle riforme e, basandosi sul dialogo con le loro controparti, devono sforzarsi di trovare soluzioni valide, cercando di inculcare la necessità di razionalizzazione; 12) gli Stati dovrebbero adottare delle tecniche moderne di gestione ed incoraggiare lo sviluppo dei processi decisionali a tutti i livelli amministrativi; 13) un buon controllo esterno ha come necessaria premessa la preparazione di controlli amministrativi interni e dei principi che regolino i diversi aspetti dell'organizzazione

amministrativa, come per esempio i servizi del personale, l'approvvigionamento, la contabilità, la programmazione e la pianificazione ecc.

I temi del X Congresso di Nairobi (Kenya, 1980) rappresentano, in particolare dopo l'emanazione della Carta dei controlli (la Dichiarazione di Lima), un ulteriore passo avanti nell'evoluzione dei sistemi e dei metodi di controllo. Vengono trattati temi particolari di approfondimento quali l'utilizzazione dei sistemi elettronici di trattamento dei dati nell'esercizio del controllo finanziario sui bilanci (tema 1), le problematiche attinenti all'adattamento e all'applicazione di tecniche moderne del controllo finanziario nei paesi in via di sviluppo (tema 2), il controllo finanziario nel settore internazionale e sopranazionale (tema 3) e il controllo di efficacia e di efficienza nelle imprese pubbliche (tema 4).

Al XI Congresso di Manila (Filippine, 1983) i temi discussi riguardavano la formazione professionale e l'aggiornamento dei controllori (tema 1), il controllo nel settore dei servizi sociali (tema 2), i metodi e le procedure di controllo volte a garantire l'obiettività dei risultati del controllo (tema 4) e le tecniche utilizzate per eseguire il controllo efficace.

Una chiara apertura e approfondimento dei controlli improntati ad accertare la gestione si è avuta durante il Congresso di Sidney (Australia, 1986) che rappresenta la base iniziale per la redazione di un'altra carta fondamentale dei controlli che sono gli *Auditing Standards* (gli *standard* ovvero le linee guida di controllo esterno). Infatti, in occasione del Congresso venne approvato il piano di lavoro del Comitato istituito nel 1984 e incaricato a redigere le linee guida del controllo esterno, istituito nel 1984. Il piano di lavoro ha richiesto la formazione di quattro gruppi composti da membri dei Paesi aderenti al programma, ciascuno dei quali incaricati a trattare un tema specifico che poi, come vedremo più avanti costituiscono parte della guida o del codice del controllo esterno. Essi sono: 1) i postulati, cioè le premesse fondamentali, del controllo esterno (*General Postulates in Government Auditing*); 2) le linee guida generali (*General Standards in Government Auditing*); 3) le linee guida procedurali (*Field Standards in Government Auditing*); 4) le linee guida in materia di referto (*Reporting Standards in Government Auditing*).

Il Congresso di Sydney rappresenta una base di inizio per la costruzione di questo codice. Infatti, la trattazione delle tematiche è estremamente interessante, in quanto si tratta di studiare aspetti che sono all'avanguardia rispetto ai sistemi di controllo presenti in maggior parte dei Paesi europei tranne in Gran Bretagna, che in quel periodo già adottava il sistema di controllo gestionale nell'ambito delle esperienze acquisite e scambiate tra i Paesi del *Commonwealth*

(in particolare la Nuova Zelanda e l'Australia) e degli Stati Uniti<sup>87</sup>. I temi principali sono tre e ciascuno si suddivide in ulteriori sottotemi. La loro trattazione e la sistemazione logico-cronologica è di particolare interesse, in quanto si inizia con la delimitazione e la definizione di questo tipo di controllo, si passa ad indicare l'ambito in cui è già presente o comunque facilmente attuabile, quello cioè delle imprese pubbliche (facendo un paragone con il nostro ordinamento, si può notare come già nel 1958, con la l. n. 259, del 21 marzo, era presente il controllo sulla gestione finanziaria degli enti pubblici ai quali lo Stato contribuisce in via ordinaria, ma è stato concepito erroneamente) e il terzo passaggio, sintesi dei due precedenti temi, accenna alla necessità, per la concretizzazione di questo modello di controllo, di un adeguamento del sistema contabile nella direzione di quello adottato nel settore privatistico.

Illustrando più dettagliatamente i tre temi possiamo notare come: 1) il primo tema riguarda il controllo sulla gestione – *performance audit* e in specifico la definizione, le limitazioni e l'oggetto di questo tipo di controllo (sottotema 1), le tecniche di controllo e di referto (sottotema 2), l'utilizzazione delle risorse umane nell'esecuzione del controllo (sottotema 3); 2) il secondo tema riguarda il controllo delle imprese pubbliche e si articola in tre sottotemi attinenti, il primo, al ruolo delle ISC nel controllo sulle imprese pubbliche, il secondo, ai metodi del controllo e il terzo, al sistema dei controlli interni nell'ambito delle imprese pubbliche; 3) il terzo tema riguarda il mantenimento di un livello di qualità delle operazioni di controllo e in particolare (sottotema 1) l'elaborazione di una serie di direttive per la contabilità finanziaria e il controllo e (sottotema 2) l'elaborazione e la realizzazione di programmi destinati a mantenere un livello adeguato di qualità delle operazioni di controllo.

In questo contesto e in previsione di una sempre maggiore uniformizzazione e avvicinamento dei metodi di controllo tra i vari Paesi o almeno in determinate aree regionali venne istituito l'INT.O.S.A.I. *Development Initiative* (IDI) con lo scopo di fornire a livello regionale un servizio di addestramento e di aggiornamento dei controllori basato sul sistema "addestra l'addestratore"<sup>88</sup>. È di particolare pregio l'iniziativa assunta dall'IDI, in quanto nell'ambito degli incontri tra i componenti delle ISC, si procede alla raccolta e allo scambio delle informazioni, delle competenze, dei requisiti e delle metodologie adottate dalle ISC dei vari Paesi. Le informazioni raccolte costituiscono prezioso materiale di

---

<sup>87</sup> Infatti, i Paesi coordinatori capogruppo, incaricati a redigere le linee guida sono: per il tema 1, gli Stati Uniti assieme con le Filippine e la Costa Rica; per il tema 2, l'Australia con l'Argentina; per il tema 3, la Svezia (che sull'aspetto del controllo gestionale è all'avanguardia); per il tema 4, la Gran Bretagna con il Brasile.

<sup>88</sup> Nel periodo 1986-1994 l'IDI ha condotto numerosi corsi (ben 68) a un cospicuo numero di partecipanti.

confronto tra i vari sistemi e spunto per migliorare o comunque uniformare il sistema dei controlli.

Al XIII Congresso di Berlino (Germania, 1989) i temi presi in considerazione riguardavano il concetto di gestione nell'ambito del controllo esterno (tema 1); il controllo del debito pubblico con particolare riferimento al ruolo delle ISC e allo scopo di questo tipo di controllo, nonché le sue tecniche e i metodi (tema 2). Il terzo tema riguardava il controllo dei sistemi informatici e l'utilizzo del computer come strumento di controllo.

Questo Congresso ha costituito l'occasione per l'istituzione nel 1991, da parte del Comitato dell'INT.O.S.A.I., della Commissione per il debito pubblico (*Public Debt Committee*) con il compito di sviluppare delle linee guida con le quali incoraggiare le ISC ad eseguire il controllo della buona gestione su un settore, da molte Istituzioni poco battuto, quale il debito pubblico (*sound management of public debt*) e a fornire elementi e criteri da permettere di eseguire delle relazioni in modo appropriato, consono e dettagliato. Il documento contenente le linee guida venne approvato al Congresso del Cairo nel 1995 e in quella sede si tratterà di questo aspetto.

### 7.3. DAL XIV AL XVII CONGRESSO

Un'ulteriore spinta nell'evoluzione del sistema dei controlli si è avuto durante il XIV Congresso di Washington (Stati Uniti, 1992) tenutosi l'anno successivo all'approvazione degli *Auditing Standards* approvati dal Comitato direttivo nel 1991 nell'ambito della Riunione tenutasi sempre a Washington.

I temi del Congresso sono molto articolati e concentrati sui cambiamenti e sull'evoluzione del ruolo delle ISC (tema 1) e consistono in un confronto delle esperienze nel cambiamento degli scopi dei controlli (sottotema 1), nello studio di una tematica in crescente evoluzione: la valutazione dei programmi (sottotema 2) e nello studio del controllo sulle società pubbliche in un ambito di tecniche e modalità in via di cambiamento, anche, e in particolare, a seguito della privatizzazione di molte imprese statali. Un'altra tematica affrontata in forma di simposio (n. 3) particolarmente studiata negli ultimi Congressi è quella riguardante la informatizzazione e l'automatizzazione dei sistemi di controllo (sottotema 1), con l'utilizzo di nuove tecniche (sottotema 2) e lo studio dei metodi di controllo dei sistemi informatici.

Il Congresso è particolarmente importante per un ulteriore aspetto. Il secondo tema intitolato sviluppo (e potenziamento) del controllo esterno attraverso il contributo delle attività delle Commissioni ha per oggetto la trattazione dei temi di quattro commissioni di studio incaricate a studiare: la prima i sistemi

di contabilità (*Accounting Standards Committee*); la seconda i sistemi di controllo esterno (*Auditing Standards Committee*); la terza i sistemi di controllo interno (*Internal Control Standards Committee*) e la quarta il controllo del debito pubblico (*Public Debt Committee*).

Il XV Congresso tenutosi al Cairo (Egitto, 1995) è connotato da particolare fervore e produttività che è frutto delle iniziative assunte in seno ai precedenti Congressi.

Il tema principale riguarda il controllo ambientale. La protezione e lo sviluppo dell'ambiente, in particolare con i massicci fenomeni di inquinamento, sono stati riconosciuti materie di cui le ISC, in qualità di protettori degli interessi della collettività, dovrebbero prendere in considerazione (tema 1) L'obiettivo è quello di incoraggiare e stimolare le ISC a prendere in considerazione e rendersi portatrici della protezione del bene "ambiente" (tema 2). L'ulteriore tema (n. 3) riguarda la metodologia dei controlli. Del tema si tratterà nei successivi paragrafi.

In quella sede vennero approvati dall'Assemblea Generale i lavori svolti dalla Commissione sul debito pubblico (*Public Debt Committee*) e ripresi nel documento "Guida e sulla definizione e sul referto del debito pubblico"<sup>89</sup>.

Inoltre si è tenuto il simposio sul controllo sulle privatizzazioni al quale vennero presentati scritti, documenti ed altro materiale poi raccolto nel documento: "Linee guida per un migliore controllo sulle privatizzazioni"<sup>90</sup>.

Al XVI Congresso di Montevideo (Uruguay, 1998) è stato trattato un altro tema molto attuale e particolarmente sensibile a tutte le ISCN senza esclusione di alcuna. Quello della prevenzione e della scoperta dei fenomeni di frode e corruzione. Si tratta di fenomeni che comportano una notevole perdita delle risorse pubbliche e fungono da freno allo sviluppo economico e sociale di uno Stato. Riducono la credibilità e la fiducia sia interna, dei propri cittadini, che quella esterna degli Stati terzi e degli investitori stranieri. Si è dato atto della difficoltà di individuare concretamente tali fenomeni dato che non sono rintracciabili dall'esame dei bilanci. Invece sono stati indicati i settori più a rischio e precisamente: i contratti e appalti pubblici, le concessioni, i sussidi, i permessi, le licenze, l'assunzione di personale, le dogane, la raccolta d'imposte e di tasse, le privatizzazioni. Il Congresso ha evidenziato quattro capisaldi per prevenire tali fenomeni: a) un sistema di gestione organizzato, dotato di controlli

---

<sup>89</sup> PUBLIC DEBT COMMITTEE, *Guidance on Definition and Disclosure of Public debt*, INT.O.S.A.I., 1995 pp. 3-44.

<sup>90</sup> INT.O.S.A.I.-Working Group on the Audit of Privatisation, *Guidelines on Best Practice of the Audit of Privatisations*, INT.O.S.A.I., 1998 pp. 1-94.

interni, metodi e strumenti di *reporting*, bilanci trasparenti; b) poteri delle ISC in materia, in particolare, riconosciuta la preminente assenza delle funzioni giurisdizionali delle ISC mondiali, si fa riferimento a poteri di ispezione, di denuncia e di collaborazione con organi dotati di funzioni giurisdizionali (spesso, in questi casi, si va a finire nel campo del penale); c) un'infrastruttura dell'etica: motivazione, onestà, responsabilizzazione, adeguata educazione dei dipendenti pubblici; d) autonomia finanziaria delle ISC nel poter eseguire la propria attività.

Le raccomandazioni che ne sono emerse sono: 1) la necessità di un'adeguata indipendenza e autonomia finanziaria e operativa delle ISCN; 2) le ISCN dovrebbero svolgere un ruolo maggiormente attivo e propulsivo nel valutare l'efficienza e l'efficacia del sistema dei controlli interni e svolgere un ruolo attivo mediante l'emissione di raccomandazioni; 3) concentrare le strategie di controllo su quei settori che sono maggiormente sensibili alla corruzione e alla frode elaborando degli indicatori di alto rischio di frode; 4) stabilire degli scopi precisi dei referti e fornire informazioni rilevanti, nonché stabilire dei migliori contatti con i *mass media*; 5) produrre un numero cospicuo di referti su tematiche e settori specifici, renderli comprensibili al pubblico e comunque non ostili verso i controllati; 6) considerare di aumentare e intensificare i rapporti e i contatti in materia di corruzione e frode con gli organi internazionali e con quelli di altri Paesi; 7) intensificare lo scambio delle esperienze in materia di frode con le altre ISCN; 8) incoraggiare la creazione di codici etici di condotta dei lavoratori impiegati presso le pubbliche amministrazioni o dei dipendenti pubblici; 9) incoraggiare la divulgazione dei dati finanziari da parte dei dipendenti pubblici e un sistema di controllo di regolarità e legittimità sulle spese; 10) utilizzare e promuovere il Codice etico dell'INT.O.S.A.I.; 11) instaurare una infrastruttura relazionale con il pubblico al fine di favorire la raccolta di notizie e denunce sulle irregolarità; 12) continuare a svolgere e collaborare con le Commissioni dell'INT.O.S.A.I. in materia di frode e corruzione, come ad esempio, con il *Auditing Standards Committee*.

Il XVII Congresso di Seoul (Corea, 2001) ha avuto per oggetto due temi principali: il controllo delle ISC sulle organizzazioni sopranazionali e internazionali (tema 1) e il contributo delle ISCN sulle riforme amministrative e delle funzioni (tema 2) sotto due profili che riguardano il ruolo delle ISCN: nella partecipazione, pianificazione e miglioramento delle riforme (sottotema 1) e nel controllo delle riforme (sottotema 2).

In relazione al primo tema si fa riferimento al controllo sulle organizzazioni internazionali che sono istituite mediante accordi internazionali tra più Stati e sono finanziate con i contributi degli Stati aderenti. In questo contesto si individua un collegamento tra il ruolo delle ISC nazionali e le predette organizzazioni,

in quanto vi è interesse controllare l'utilizzo del danaro fornito dai singoli Stati aderenti. Dalla discussione è emerso che durante il 1999 23 ISCN hanno eseguito i controlli su 75 organizzazioni internazionali. Le tematiche principali riguardavano la composizione dell'organo controllore sulle organizzazioni internazionali, i poteri e i tipi di controllo, il sistema di nomina, le risorse, la trasparenza nell'attività referutuale, l'adozione degli *Auditing Standards* e la promozione delle Raccomandazioni dell'INT.O.S.A.I.

Esempi pratici, già trattati in questo lavoro, sono due:

1) quello dei controlli esterni sulle organizzazioni internazionali ed è il caso dell'ONU e delle sue Agenzie e Fondi che è controllato dal *United Nations Board of Auditors* e dal *Panel of External Auditors of the United Nations, Specialized Agencies and the International Atomic Energy Agency* nel cui ambito il *Board* opera. La composizione presuppone la partecipazione mediante conferimento di un mandato (annuale o triennale) alla massima carica di controllore esterno rivestita nell'ambito dello Stato membro (*General Comptroller o Auditor* o Presidente della Corte). Il sistema di finanziamento si basa sui contributi versati dagli Stati membri. Infatti, sorgono perplessità in ordine alla indipendenza di questi organi e chiaramente delle organizzazioni stesse, che possono essere sottoposte ad un dominio del più forte o del maggiore contribuente;

2) quello del controllo sulle organizzazioni sovranazionali come l'U.E. dove il controllore esterno, costituito nell'ambito dell'organizzazione stessa, la Corte dei conti europea, opera grazie ai finanziamenti fornitale dall'Unione stessa, ma che in realtà non sono delle vere risorse proprie della comunità (cioè autoprodotte), ma contributi versati dagli Stati membri, secondo un meccanismo dettagliato e proporzionale. Tuttavia un elevato grado di indipendenza viene garantito.

Quest'ultima tematica è stata ripresa nel secondo tema che riguarda il ruolo consultivo delle ISCN nei processi di riforma amministrativa e di governo nell'ambito dei singoli Stati. Si puntualizza, innanzitutto, che il ruolo svolto dalle ISCN in quest'ambito trova giustificazione proprio nella loro indipendenza sia sotto l'aspetto della competenza a poter consigliare l'esecutivo e il legislativo e sia sotto l'aspetto della obiettività ed imparzialità dei consigli forniti. La ragione di un ruolo attivo delle ISCN nel processo delle riforme è visto con riferimento alla capacità che possiedono nel poter fornire dati e consigli utili nei settori organizzativi, in particolare nel campo della gestione finanziaria, nella pianificazione strategica, nella programmazione, nella utilizzazione delle risorse umane e in settori specifici quali le opere pubbliche, la sanità, le privatizzazioni ecc. Il limite assoluto che non deve essere in nessun modo travalicato è il non coinvolgimento diretto nell'attività politica del governo in ordine alla riforme, delle quali sono responsabili l'esecutivo e il legislativo.



Le raccomandazioni emerse dal congresso sono le seguenti.

Considerato che il postulato basilare di ogni ISCN è la sua indipendenza e che il fondamento essenziale del controllo esterno si rinviene proprio nell'indipendenza dell'organo che lo esercita, le ISCN dovrebbero costantemente dimostrare il loro interesse nel apportare i miglioramenti nell'amministrazione e nella gestione pubblica. In particolare dovrebbero: 1) Nell'ambito dei poteri conferitegli dalla legge e delle competenze esercitate eseguire le verifiche nelle fasi iniziali delle riforme amministrative. I rilievi fungerebbero da utili elementi per i riformatori. 2) Riconoscere che il ruolo consultivo, senza coinvolgimento diretto nelle decisioni riformatrici, dovrebbe: a) basarsi sul notevole lavoro delle ISC dal quale emerge la profonda conoscenza e capacità professionale in quei settori che normalmente sono controllati dalle ISCN e nei quali essa ha maturato una consolidata esperienza in settori della gestione finanziaria, della pianificazione strategica, della programmazione, della misurazione del rendimento dell'azione amministrativa; b) iniziare già al momento della pianificazione strategica delle riforme, non a fatti già compiuti; c) essere indipendente senza influenze dall'esterno (e senza incidere sulle competenze altrui). 3) Considerare l'importanza del ruolo che le ISCN rivestono nella ricerca e nello sviluppo. 4) Insistere, nei limiti in cui ciò sia ammesso, di adottare i metodi, le guide e le raccomandazioni più importanti che le ISCN hanno elaborato. In tal modo si contribuisce ad aumentare l'efficienza, l'efficacia, l'economicità e la credibilità delle ISCN che dovrebbero fungere da modello nella guida alla gestione pubblica. 5) Creare, assieme all'ausilio delle ISCN, le strutture adeguate e conformi ai nuovi concetti e metodi di gestione. Ciò include anche l'addestramento e il reclutamento di personale di controllo specializzato. 6) Cooperare con le altre ISCN mediante scambio di esperienze nel campo delle riforme amministrative. 7) Siccome le specifiche esperienze di cui le ISCN sono dotate, il personale specializzato che possiedono e il ruolo di modello sono fattori che incidono in modo positivo sulle riforme amministrative e funzionali, l'INT.O.S.A.I., dovrebbe: a) supportare le ISCN nell'adozione e comunque nella partecipazione in gruppi di lavoro come ad esempio in quello sugli *Auditing Standards* o nei gruppi di lavoro regionali; b) incoraggiare le ISCN ad assumere ruoli partecipi nel processo delle riforme ed acquisire esperienze anche mediante una maggiore attività di contatto e di coordinamento con le altre ISCN; c) creare un punto di raccolta delle esperienze delle ISCN in materia di riforme amministrative, mediante la creazione, ad esempio di una *Community of Practice*; d) facilitare l'assistenza delle ISCN mediante la creazione di opportunità di contatto come ad esempio con le iniziative promosse dal *Development Initiative Department* o nell'ambito dei Seminari organizzati dall'INT.O.S.A.I. e dall'ONU<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> Come del resto già promosso dall'INT.O.S.A.I. assieme al DDSMS (*Department of Development Support and Management Services of the United Nations*) all'11° Seminario di Vienna,



#### 7.4. DAL XVIII AL XXII CONGRESSO

Il XVIII Congresso di Budapest (Ungheria 2004) ha avuto per oggetto due temi: il primo riguardava la possibilità di cooperazione bilaterale e multilaterale (ad esempio attraverso gli audit congiunti, formazione programmi, condivisione delle conoscenze) tra le ISCN; il secondo tema si riferiva al Coordinamento dell'attività di audit tra autorità nazionali, regionali, locali e istituzioni autonome.

Particolarmente importante sono gli Accordi di Budapest individuano una serie di principi guida (Guiding Principles) volti a dirigere Intosai nell'applicazione concreta del "four goal" prima citati. I principi individuati dagli Accordi sono i seguenti: *There should be a clear focus on the agreed upon set of strategic goals in all of INTOSAI's work. INTOSAI should adopt organizational and administrative practices that encourage the widest possible involvement of member SAIs in its work. INTOSAI should have decisionmaking structures that balance timeliness with the importance of ensuring that key decisions have the broad-based support of INTOSAI's membership. There should be a more active engagement by the Governing Board and stronger links among the Governing Board and the committees, working groups and task forces created to carry forward INTOSAI's work. INTOSAI should be financed in ways to ensure that it is living within its budget and to promote the effective implementation of this plan and the continued viability of the organization. The General Secretariat's capacity to support the membership and the Board in implementing the strategic plan should be enhanced.*

A seguito del Congresso di Budapest l'INT.O.S.A.I. ha ampliato gli obiettivi da perseguire e ha implementato la propria struttura organizzativa, adeguandola alle esigenze imposte dagli obiettivi. Gli obiettivi che si è posta sono più articolati e pregnanti rispetto al passato: oltre alle attività volte allo scambio di conoscenze, esperienze e conoscenze in generale tra le ISCN, INT.O.S.A.I. assume un ruolo più importante sul piano internazionale, diventando un organismo con un compito proprio. Il ruolo che essa si assegna è quello di *standard setting* nel campo dell'*audit* pubblico: diventa l'organismo che sviluppa e adotta gli standard professionali del settore. Per perseguire questi scopi INT.O.S.A.I. modifica la propria struttura interna, adeguandola alle nuove attività che è chiamata ad esercitare: come visto vengono creati nuovi Comitati (uno per ogni obiettivo strategico: il *Professional Standard Committee* per il primo, il *Capacity Building Committee* per il secondo, il *Knowledge Sharing Committee* per il terzo ed il *Policy, Finance and Administration Committee* per il quarto), viene modificata la partecipazione all'organizzazione, che ora ammette come *associate members* anche soggetti che non siano Istituzioni superiori di controllo e viene data una nuova legittimazione alla *Intosai Development Initiative (IDI)* e agli UN/INTOSAI Symposia.

---

25-29 aprile 1994 sul tema: "The Role of SAI's in the Restructuring of The Public Sector".

Al XIX Congresso di Città del Messico (Messico, 2007) sono stati trattati due temi ad alto valore tecnico. Il primo riguardava la gestione, responsabilità e revisione del debito pubblico mentre il secondo trattava dei sistemi di valutazione delle prestazioni basati su indicatori chiave universalmente accettati.

Il tema sulla gestione, responsabilità e controllo del debito pubblico ha aperto la strada all'analisi e alla discussione delle capacità professionali richieste alle ISCN che sono chiamate o comunque dovrebbero monitorare i livelli di debito pubblico, rivedere le strategie di debito e controllare la gestione del debito pubblico dal punto di vista di problemi di budget ed efficienza. Inoltre si era posta l'ulteriore questione riguardante la tutela degli interessi finanziari della collettività e, in particolare, le generazioni future. Obiettivo del Congresso era *to contribute to actively shaping the economic and social environment of future generations*.

Su questo tema sono emerse le seguenti raccomandazioni.

La prima: Al fine di garantire la trasparenza, le ISCN dovrebbero svolgere un ruolo proattivo nella revisione del debito pubblico e gestione del debito. La misura in cui un ISCN può farlo dipende dal suo mandato, dalle sue responsabilità e dalle circostanze specifiche del suo paese. Il lavoro di revisione può anche includere una relazione tempestiva e completa al Parlamento in merito agli impatti e ai rischi inerenti alla gestione del debito e il sistema finanziario. I dati affidabili sono un prerequisito essenziale per la trasparenza.

La seconda: Nell'ambito del loro quadro giuridico nazionale, le ISCN dovrebbero sviluppare ulteriormente i loro sistemi di controllo sul debito pubblico garantendo la piena divulgazione delle informazioni.

La terza: Le ISCN dovrebbero, nell'ambito del loro mandato e del quadro giuridico nazionale, monitorare lo sviluppo del debito pubblico implicito e fornire informazioni tempestive sulle potenziali implicazioni di un'alta o notevole crescita del livello del debito pubblico implicito.

La quarta: Le ISCN dovrebbero prendere in considerazione i controlli sul rendimento del debito pubblico e sulla gestione del debito come un obiettivo chiave. Ciò potrebbe includere l'esame dell'impatto delle decisioni di bilancio, l'identificazione e la valutazione dei rischi, e permettere di riferire sulle loro potenziali implicazioni.

La quinta: La verifica del debito pubblico richiede in seno alle ISCN competenze specializzate e personale dotato di esperienza. Considerato altresì che sono ambienti in continuo cambiamento e che richiedono costante attività di formazione del personale, compito delle ISCN è garantire adeguate strutture.

La sesta: Le ISCN dovrebbero migliorare le loro competenze per valutare implicazioni e rischi dei nuovi strumenti finanziari.

La settima: Il gruppo di lavoro sul debito pubblico (*ex Public Debt Committee*) dell'INT.O.S.A.I. dovrebbe continuare a fornire contributi significativi per sviluppare ulteriormente il controllo del pubblico debito e la sua gestione.

Considerati i frequenti cambiamenti in questo campo, difficile e complesso, e considerate le elevate esigenze affrontate nell'*auditing* del debito pubblico e nella sua gestione, il gruppo di lavoro dovrebbe adeguare le sue attività continuamente in risposta a eventuali nuove sfide derivanti.

Il secondo tema si riferisce agli indicatori nazionali di performance che i singoli Stati dovrebbero adottare e utilizzare nella redazione dei bilanci e nella verifica dei risultati. Ne emerge che le ISCN dovrebbero contribuire attraverso il loro audit e il relativo lavoro alla progettazione, allo sviluppo, all'adozione, al continuo miglioramento e alla verifica degli indicatori nazionali chiave. Tra gli altri emerge la raccomandazione che nei paesi che attualmente non dispongono di un sistema di indicatori nazionali chiave, le ISCN potrebbero evidenziare i benefici e rischi connessi di avere un tale sistema.

Il XX Congresso di Johannesburg (Sud Africa, 2010) rappresenta uno dei "momenti chiave nella storia di INT.O.S.A.I.", in quanto "la comunità INT.O.S.A.I. ribadisce che esiste per migliorare la vita dei cittadini". A sostegno dei quattro obiettivi strategici (*Goals*) posti a fondamento della nuova organizzazione dell'INT.O.S.A.I. e che sono stati inseriti nel 2016 nel nuovo Statuto, l'INT.O.S.A.I. ha identificato sei priorità strategiche per concentrare il proprio lavoro: 1. l'indipendenza delle ISCN, 2. la promozione degli standard internazionali di controllo – *International Standards of Supreme Audit Institutions*; 3. promuovere il progresso delle SCN; 4. dimostrare il valore e i benefici delle ISCN; 5. combattere la corruzione e 6. implementare la pubblicità dell'attività delle ISCN.

INT.O.S.A.I. ha tenuto il suo XXI Congresso a Pechino nel 2013, ricordando lo sviluppo della stessa nel corso degli ultimi sei decenni. In questo congresso è stata evidenziata l'evoluzione e l'impatto dell'informazione e della globalizzazione che richiedono alle ISCN costanti adeguamenti e nuove sfide per migliorare la *governance* nazionale e nuove opportunità per affrontare le questioni globali. Inoltre è stato posto particolare accento sul fatto che un'efficace *governance* nazionale sia fondamentale per mantenere la stabilità, lo sviluppo economico, il progresso sociale e il miglioramento della vita dei cittadini. Le ISCN si sono impegnate a contribuire alla realizzazione degli impegni contenuti nella Dichiarazione del Millennio delle Nazioni Unite<sup>92</sup>.

---

<sup>92</sup> La Dichiarazione prevede che:

*We will spare no effort to free our fellow men, women and children from the abject and dehumanizing conditions of extreme poverty, to which more than a billion of them are currently subjected. We are committed to making the right to development a reality for everyone and to freeing the entire human race from want. We resolve therefore to create an environment – at the national and global levels alike – which is conducive to development and to the elimination of poverty. Success in meeting these objectives*

In effetti, in un mondo caratterizzato da una intensa globalizzazione, nessun paese può migliorare con successo la propria *governance* nazionale senza capire come potrebbe essere influenzato da fattori esterni. Promuovendo il buon governo in casa, le ISCN devono rimanere impegnate a migliorare la *governance* a livello globale attraverso la cooperazione internazionale e regionale. Nell'affrontare le sfide globali, le ISC continueranno a sviluppare le loro forze per assumere responsabilità comuni, gestire i rischi comuni, intraprendere azioni comuni e fornire una voce riconosciuta e rispettata sotto l'egida dell'INT.O.S.A.I. e dei suoi gruppi di lavoro regionali.

INT.O.S.A.I. si afferma quale *global voice on independent public audit* e definitivamente sono state gettate le basi per la riforma statutaria del 2016.

Il Congresso ha trattato due questioni di importanza globale. Il primo riguardava il sistema dei controlli nazionali e il secondo si riferiva al ruolo delle ISCN nella salvaguardia della sostenibilità a lungo termine della politica finanziaria.

In effetti, gli eventi generati dalla crisi finanziaria ed economica globale degli inizi del XXI secolo hanno sottolineato l'importanza strategica che i governi mantengano le loro finanze sane al fine di preservare le condizioni per la crescita economica, l'occupazione e il benessere sociale.

Attraverso controlli indipendenti e solidi che incoraggiano la trasparenza nell'utilizzo di risorse finanziarie pubbliche e solidi approcci alla gestione fiscale, le ISCN concorrono a contribuire a raggiungere la solidità fiscale, la sostenibilità finanziaria a medio e lungo termine delle politiche finanziarie, salvaguardando l'interesse pubblico e rafforzando la *governance* nazionale in ogni paese. Le questioni di stabilità finanziaria possono essere trattate dalle ISCN nell'ambito dei loro mandati in modo efficace attraverso una serie di azioni che si possono riassumere nei seguenti punti.

*Primo.* È necessario il rafforzamento degli audit di rendiconto finanziario del governo, allo scopo di stabilire e migliorare il quadro finanziario istituzionale e gli standard di rendicontazione finanziaria.

*Secondo.* È opportuno migliorare i controlli sulla gestione al fine di permettere un buon governo e una sostenibilità fiscale a medio e lungo termine.

*Terzo.* Si rende altresì necessario rafforzare i controlli sul debito pubblico con l'obiettivo di identificare i problemi e i rischi nella gestione del debito e le proiezioni della sua crescita (o decrescita).

*Quarto.* Infine bisogna, sviluppare la capacità di controllare la fase di pianificazione delle finanze pubbliche, con l'obiettivo di sollecitare l'Esecutivo e il Legislativo a valutare a medio e lungo termine scenari prospettici o proiezioni associati ai cicli economici, al debito, ai programmi pubblici e ad altri impegni

---

*depends, inter alia, on good governance within each country. It also depends on good governance at the international level and on transparency in the financial, monetary and trading systems.*

come la sicurezza sociale, le pensioni, l'istruzione e l'assistenza sanitaria, nonché contingenze come disastri naturali, cambiamenti climatici e *shock* finanziari.

Il XXII Congresso di Abu Dhabi (2016) si apre con due sfide importanti che segnano il consolidamento "infrastrutturale" dell'INT.O.S.A.I.

La prima riguarda il contributo di INT.O.S.A.I. all'agenda 2030 delle Nazioni Unite per lo sviluppo sostenibile, compreso il buon governo e il rafforzamento della lotta alla corruzione.

La seconda sfida riguarda il tema della professionalizzazione e si riferisce alle azioni necessarie per implementare la credibilità dell'INT.O.S.A.I. che aspira a diventare un'organizzazione internazionale ancora più importante. La professionalizzazione è quel processo continuo attraverso il quale gli individui e le loro organizzazioni ottengono alti livelli di indipendenza, competenza, conoscenza, comportamento etico e qualità, supportati da standard professionali.

Il Congresso di Abu Dhabi ha costituito occasione per la promulgazione del nuovo Statuto e del Piano strategico 2017-2022. I contenuti dello Statuto sono già stati trattati in precedenza. È importante rimarcare l'avvenuto riassetto dell'INT.O.S.A.I. quale *bal voice on independent public audit* e della creazione di un'infrastruttura di funzioni composta da organi e strumenti. Per quanto riguarda gli obiettivi del Piano strategico, è da notare che esso mira *to increase the contribution SAIs make to improving accountability and transparency in public management around the globe*. In particolare, il Piano strategico 2017-2022, rispetto al precedente documento 2011-2016, ha modificato la *mission* di INT.O.S.A.I. e anche il primo degli obiettivi strategici.

Con l'approvazione dello Strategic Plan 2017-2022, INT.O.S.A.I. ha due nuovi obiettivi da perseguire: quello di fornire standard professionali per il settore dell'audit pubblico e quello di promuovere la *good governance*. Lo Strategic Plan modifica lo strategic goal in *Promote strong, independent, and multidisciplinary SAIs and encourage good governance, by: 1) Advocating for, providing and maintaining International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI); and 2) Contributing to the development and adoption of appropriate and effective professional standards*.

La creazione di standard per l'auditing pubblico è dunque una priorità per INT.O.S.A.I., che si propone l'obiettivo, per il periodo 2017-2022, di intensificare quest'attività.

Ulteriore aspetto del Congresso di Abu Dhabi è l'approvazione, da parte delle Nazioni Unite, dell'Agenda 2030 sullo Sviluppo Sostenibile, la quale *reinforces the need and demand for effective public audit*, mentre l'ultimo elemento che va tenuto in considerazione è il ruolo del FIPP, *Forum for Intosai Professional Pronouncements* (FIPP).

In quest'ambito INT.O.S.A.I. adottò la Dichiarazione di Abu Dhabi, che sancisce definitivamente il ruolo di *standard setter* dell'Organizzazione ed il suo

impegno a favore della trasparenza e della *good governance* nel management pubblico. Nell'affermazione di questa nuova veste di INT.O.S.A.I., l'ambito nel quale la dichiarazione di Abu Dhabi apporta maggiori innovazioni è senz'altro quello della professionalizzazione dell'attività di controllo pubblico.

# 8. La Carta internazionale dei controlli: la Dichiarazione di Lima sulle linee generali del controllo delle pubbliche finanze

Un utile punto di riferimento per lo sviluppo delle varie legislazioni nazionali in materia di controlli, in particolare di quelli esterni sulla finanza pubblica, rappresenta la visione internazionale espressa dall'INT.O.S.A.I. nella "Dichiarazione di Lima sulle linee generali del controllo delle pubbliche finanze" del 1977, contenente le affermazioni di fondo per la revisione della finanza pubblica, che è conosciuta anche come la Magna Carta del sistema dei controlli esterni e fornisce la base filosofica e concettuale per il lavoro dell'INT.O.S.A.I.<sup>93</sup>.

---

<sup>93</sup> Nei giorni dal 16 al 26 ottobre 1977, si è svolto a Lima, in Perù, il IX Congresso dell'INTOSAI, in occasione del quale, le delegazioni degli Stati partecipanti hanno emesso un documento sui «principi generali di controllo della finanza pubblica».

I temi discussi a Lima riguardavano: 1) la Dichiarazione dei principi sul controllo esterno della finanza pubblica ( relatore: Italia); 2) il Controllo degli organismi decentrati dell'amministrazione pubblica ( relatore: Perù ); 3) il Ruolo ed esigenze delle Istituzioni superiori di controllo nella riforma dell'amministrazione pubblica ( relatore: Nigeria); 4) il controllo della sanità pubblica e della protezione dell'ambiente ( relatore: Polonia ).Sui diversi temi ogni Istituzione superiore aveva fatto pervenire le proprie comunicazioni che erano state, poi, coordinate in relazioni di sintesi dai Paesi relatori.

Come si vede, i temi erano tutti di grande rilievo, ma indubbiamente quello che, per la sua importanza, ha suscitato il maggiore interesse è stato il primo: infatti per tale tema, alla fine degli undici giorni di discussione si è pervenuti all'approvazione di una "Dichiarazione" – che in onore della città ospitante è stata denominata, appunto, Dichiarazione di Lima –, cioè di una sorta di summa dei principi fondamentali del controllo, e non solo di una serie di raccomandazioni.

La Dichiarazione di Lima, che sicuramente ha rappresentato un utile punto di riferimento per lo sviluppo delle varie legislazioni nazionali in materia, specialmente nei Paesi in via di sviluppo, può definirsi una sorta di traccia giuridica, tecnica e morale sulla quale gli organismi di controllo esterno sono invitati ad incamminarsi, nell'intento di realizzare, attraverso un processo di integrazione e un'unificazione dei sistemi di controllo<sup>94</sup>. È rilevante sottolineare che la Dichiarazione simboleggia una significativa formulazione di principi generali che si possono attuare nei diversi ambienti – politici, economici, culturali e giuridici – dei rispettivi Stati aderenti all'Organizzazione. Infatti, ciò che è stato detto a suo tempo, quando veniva presentata la bozza della Dichiarazione, continua ad essere valido tuttora: "(S)ebbene questi principi sembrano difficilmente adatti a determinare un cambiamento immediato nelle legislazioni nazionali essi rappresentano un cambiamento immediato nelle legislazioni nazionali, rappresentano un obiettivo desiderabile a lungo termine che non potrà essere raggiunto immediatamente, ma che nel corso dei decenni, sarà raggiunto attraverso gli inesorabili sforzi delle Istituzioni Superiori di Controllo"<sup>95</sup>.

I principi contenuti nel suddetto documento sono dei valori indispensabili ed essenziali che hanno mantenuto la loro attualità sin dai primi anni in cui sono stati adottati. Essa è appunto significativa in modo uniforme ed equivalente per ciascuna delle Istituzioni Superiori di Controllo nazionali che compongono l'Organizzazione, soprattutto perché contiene una lista comprensiva di tutti gli obiettivi e questioni che coinvolgono direttamente il controllo della finanza pubblica e tali principi, con il loro linguaggio chiaro ed esaustivo, assicurano che l'attenzione non si allontani da questi elementi essenziali.

La Dichiarazione ha poi trovato attuazione nei "Criteri guida del controllo" (*Auditing Standards*), e nel loro insieme costituiscono una esposizione sistematica e coordinata di direttive comprendenti i postulati di base del controllo, da

---

È stata emessa al IX Convegno dell'INT.O.S.A.I. tenutosi a Lima (Perù) nel 1977 ed è stata approvata all'unanimità dalle delegazioni degli Stati aderenti elencati sopra in nota.

Il testo è reperibile, nelle lingue ufficiali (arabo, francese, inglese, spagnolo e tedesco), negli Atti del Convegno (cit.), Vienna; su <http://www.intosai.magnet.at./intosai/The Lima Declaration>. La traduzione è invece reperibile in T. PARENZAN e A. CRISMANI, *Codice di contabilità pubblica. Leggi fondamentali di Diritto contabile pubblico*. Milano 2003, p. 1002 e ss.

<sup>94</sup> T. PARENZAN, *Profili*, cit., p. 46; Stesso A., *Ascendono al rango di diritti fondamentali dell'uomo della seconda generazione i diritti della collettività evidenziati dal diritto contabile pubblico in ordine alla gestione dei mezzi pubblici*, in Riv. italiana di dir. Pubbl. Comunitario, 2003, 1, pp. 1-53. In particolare a pp. 46-47 dove afferma che la Dichiarazione "costituisce per la materia dei controlli, ma pure per il valore universale dei connessi principi enunciati, la matrice della maggior parte delle legislazioni degli Stati di tutto il mondo".

<sup>95</sup> Come appena sopra evidenziato un avvicinamento concreto avviene in sede di esecuzione di controlli congiunti, coordinati e concorrenti su aspetti comuni a due o più Stati sovrani o controlli congiunti nell'ambito comunitario.



utilizzare quale punto di riferimento e punto di partenza, per tutti i Paesi aderenti, nella emanazione della normativa primaria e secondaria propria del settore del controllo, ma anche come punto di riferimento per l'esercizio concreto dell'attività di controllo, ove si rilevi immediatamente possibile l'applicazione dei principi stessi<sup>96</sup>.

Il Preambolo della Dichiarazione di Lima contiene un'enunciazione di considerazioni che fungono da presupposti dei principi in essa esposti. In esso si afferma che "l'impiego regolare e razionale dei fondi pubblici costituisce una delle condizioni essenziali per assicurare la corretta gestione delle pubbliche finanze e l'efficacia dell'azione amministrativa". Come si vede, si parte dalla constatazione che ha in sé, oltre che elementi giuridici (si parla di regolarità), anche elementi logici (l'uso del denaro pubblico deve essere basato su principi razionali)<sup>97</sup>.

Per raggiungere il sopra indicato obiettivo – si prosegue – "è indispensabile che ogni Stato sia dotato di una efficace Istituzione superiore di controllo delle finanze pubbliche, la cui indipendenza sia garantita dalla legge", soprattutto da quando lo Stato "ha esteso la propria attività a settori socio-economici, che vanno al di là delle sue tradizionali competenze".

Particolare attenzione va dedicato a questo assunto reso palese già nel 1977 quando nel nostro Paese si stava diffondendo e affermando lo stato del benessere o il c.d. *Welfare State*, cioè una concezione dello stato diversa da quella di tipo ottocentesco, ossia non più stato autoritario che entra in contatto con il cittadino solo per punirlo o, comunque, per imporre la propria volontà. Con il suo diffondersi si sviluppò la convinzione che lo stato non poteva limitarsi a garantire le libertà e assicurare il metodo democratico<sup>98</sup>. Il suo compito consisteva soprattutto operare incisivamente sui rapporti sociali per garantire il raggiungimento di quelle finalità di promozione del progresso civile, di perequazione di posizioni, di eguaglianza sostanziale, di solidarietà, che si pongono come fini fondamentali dello stato contemporaneo.

---

<sup>96</sup> B. MANNA, *I manuali nell'esperienza delle Istituzioni superiori di controllo. L'esperienza della Corte dei conti italiana. Presentazione del manuale "Linee guida del Controllo" elaborato in ambito U.E. sui principi INTOSAI*, in CORTE DEI CONTI, Seminario permanente sui controlli, Atti del Convegno sul tema: Il controllo sulla gestione delle pubbliche amministrazioni: dalla "legge" al "manuale", Roma, 28 ottobre 1998, Roma, 1998, p. 100.

<sup>97</sup> T. PARENZAN, *Profili*, cit. p. 39.

<sup>98</sup> S'intende per stato sociale quel variegato sistema di servizi sociali e di diritti "sociali" all'istruzione, alla previdenza, alla sicurezza sociale, alla salute, all'abitazione, al reddito minimo, e (allo stesso tempo) s'intendono anche tutte quelle attività che presuppongono l'espansione della spesa pubblica, come ad esempio le politiche infrastrutturali, le politiche del lavoro, l'intervento diretto mediante imprese pubbliche, l'erogazione generale dei servizi pubblici, le politiche fiscali e monetarie, le politiche del pubblico impiego ecc.

In un contesto di passaggio verso una finanza della riforma sociale dove si fronteggiano talune istanze con l'impiego della finanza ai fini della redistribuzione della ricchezza, il problema finanziario acquista una maggiore importanza in quanto, con il fine di tipo sociale e solidale a cui è improntata l'organizzazione statale, si perviene a un'evoluzione qualitativa e quantitativa dei mezzi per farvi fronte.

La naturale conseguenza era l'imbocco della strada verso una dilatazione del fenomeno finanziario pubblico. Tanto è vero che, con il tempo, la dimensione della finanza pubblica è cresciuta in modo notevole, divenendo uno strumento di manovra in grado di incidere in maniera notevole e significativa sul governo dell'economia. Con l'inosservanza delle regole che fissavano la crescita della spesa ai limiti quantitativi (il tipo di intervento statale) e qualitativi (l'equilibrio entrate-spese), si aveva imboccato la via verso un progressivo accrescimento della spesa pubblica.

La conseguenza inevitabile cui si era arrivati era una finanza pubblica gravemente squilibrata. Il fatto era dovuto anche a un sistema di controlli poco aggiornati e rimasti "fissi" al solo controllo di legittimità preventivo.

La breve serie di considerazioni si conclude ricordando che "gli obiettivi del controllo delle finanze pubbliche, cioè l'efficace utilizzazione dei fondi pubblici, la ricerca di una gestione rigorosa, la regolarità dell'azione amministrativa e l'informazione dei pubblici poteri a mezzo della pubblicazione di relazioni obiettive, sono utili alla stabilità ed allo sviluppo degli Stati e conseguentemente conformi ai fini delle Nazioni Unite" (*Preambolo della Dichiarazione*).

Questa definizione sintetizza in modo adeguato il ruolo proprio del controllo, che è quello di esaminare l'attività del responsabile della gestione nella duplice ottica di migliorarne i risultati e di rendere conto al contribuente dell'impiego dei fondi pubblici da parte delle autorità responsabili della gestione.

## 9. La struttura e i principi dei controlli secondo la Carta internazionale dei controlli

L'importanza del documento di Lima risulta chiaramente dalla compattezza dei temi affrontati. L'ampia tematica del controllo è stata, infatti, affrontata in tutti i suoi aspetti con una visione moderna, ma al contempo rispettosa dei valori tradizionali, indicando delle linee di tendenza verso cui deve indirizzarsi ogni Istituzione superiore di controllo, qualunque sia il regime statale entro cui si trova ad operare. Traccia pertanto le premesse indispensabili per avere un sistema di controlli obiettivi ed efficaci. L'analisi della sua struttura già di per sé ci fornisce l'indicazione completa degli elementi costitutivi dei controlli, sotto il profilo dello scopo, dell'oggetto, del soggetto controllore e del soggetto controllato, dei loro poteri, diritti, garanzie, oneri e prerogative, del metodo del controllo, dell'esternalizzazione degli esiti in rapporto alla funzione del controllo che, in sostanza, possono raggrupparsi in sette aspetti essenziali che si identificano nei rispettivi titoli (oltre al Preambolo<sup>99</sup>) che strutturano la Dichiarazione.

---

<sup>99</sup> La dichiarazione è preceduta da un Preambolo nel quale vengono enunciate alcune rilevanti considerazioni di carattere giuridico, logico, politico e organizzativo che fanno da presupposto e da chiave di lettura dei principi guida contenuti nella Dichiarazione stessa. E questi sono:

- che l'impiego regolare e razionale dei fondi pubblici costituisce una delle condizioni essenziali per assicurare la corretta gestione delle pubbliche finanze e l'efficacia dell'azione amministrativa;

La Dichiarazione si compone di un preambolo e di venticinque paragrafi raggruppati in sette titoli.

Il primo titolo comprende quattro paragrafi e riguarda in generale i principi fondamentali del controllo; il secondo titolo concerne l'indipendenza delle Istituzioni di controllo; il terzo si riferisce ai rapporti con il Parlamento, il Governo e l'amministrazione; il quarto puntualizza i poteri delle istituzioni di controllo; il quinto tratta dei metodi e delle procedure di controllo, del personale addetto al controllo e dello scambio internazionale di esperienze; il sesto fa riferimento alle relazioni per il Parlamento e per l'opinione pubblica; il settimo, infine, esamina le competenze di controllo delle Istituzioni superiori.

L'importanza del documento risulta chiaramente dalla compattezza dei temi affrontati, l'ampia tematica del controllo è stata, infatti, affrontata in tutti i suoi aspetti con una visione moderna, ma al contempo rispettosa dei valori tradizionali, indicando delle linee di tendenza verso cui deve indirizzarsi ogni Istituzione superiore di controllo, qualunque sia il regime statale entro cui si trova ad operare.

Passando ora ai principi enunciati, si nota, innanzitutto, che essi muovono dall'affermazione (§ 1)<sup>100</sup> che "l'istituzione del controllo costituisce un principio immanente dell'amministrazione delle finanze pubbliche, non è fine a se stessa, bensì rappresenta una componente indispensabile dell'intero sistema".

Il suo fine primario è quello di "evidenziare tempestivamente le deviazioni dalla norma e le violazioni dei principi di conformità al diritto, di efficienza, di utilità ed economicità dell'azione amministrativa finanziaria, in modo da rendere possibile l'applicazione di provvedimenti correttivi nei casi specifici, il

---

– che per conseguire questo obiettivo è indispensabile che ogni Stato abbia una efficace Istituzione superiore di controllo delle pubbliche finanze, la cui indipendenza sia garantita dalla legge;

– che l'esistenza di questa Istituzione è ancora più necessaria da quando lo Stato ha esteso la propria attività a settori socio-economici, al di là, quindi, delle sue tradizionali competenze;

– che le finalità specifiche del controllo delle finanze pubbliche, cioè l'efficace utilizzazione dei fondi pubblici, la ricerca di una gestione rigorosa, la regolarità dell'azione amministrativa e l'informazione dei pubblici poteri – mediante la pubblicazione di rapporti obiettivi –, sono utili alla stabilità ed allo sviluppo degli Stati e conseguentemente conformi ai fini delle Nazioni Unite.

<sup>100</sup> Il § 1 rubricato *Scopo del controllo* prevede:

1. Il controllo è principio immanente dell'amministrazione delle finanze pubbliche.
2. Il controllo non è fine a se stesso, bensì rappresenta una componente indispensabile di un sistema di controllo che dovrebbe evidenziare tempestivamente le deviazioni dalla norma e le violazioni dei principi di conformità al diritto, di efficienza, di utilità ed economicità dell'amministrazione finanziaria, in modo da rendere possibile l'applicazione di provvedimenti correttivi nei casi specifici; il riconoscimento della responsabilità dell'organo contravventore, il risarcimento dei danni o l'applicazione di provvedimenti che rendano in futuro impossibile, o perlomeno estremamente difficile, la ripetizione di tali violazioni.

riconoscimento della responsabilità dell'organo contravventore, il risarcimento dei danni o l'applicazione di provvedimenti che rendano in futuro impossibile, o perlomeno estremamente difficile, la ripetizione di tali violazioni”.

Si ritiene indispensabile per una sana amministrazione pubblica un efficace controllo preventivo, il quale, se “esercitato da una istituzione superiore di controllo presenta il vantaggio di impedire un danno prima che questo si verifichi” (§ 2)<sup>101</sup>.

Viene, inoltre, richiesta una stretta collaborazione fra gli organi del controllo esterno (che non devono appartenere agli organi sottoposti al controllo) e quelli del controllo interno, con riconoscimento ai primi di un ruolo di preminenza e del compito di verificare la proficuità dell'attività dei secondi (§ 3)<sup>102</sup>.

Accanto al tradizionale controllo di legittimità e di regolarità sulla gestione e sulla contabilità, si valorizza un'ulteriore forma di riscontro, quella relativa all'efficienza, all'utilità e all'economicità” dell'intera attività amministrativa (§ 4)<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> 2. *Controllo preventivo e successivo*

1. Qualora il controllo preceda l'inizio dell'esecuzione amministrativa o della gestione è considerato preventivo, altrimenti si tratta di controllo a posteriori.
2. Un efficace controllo preventivo è indispensabile per una sana amministrazione pubblica. Può essere effettuato sia da un'Istituzione superiore di controllo che da altre Istituzioni di controllo.
3. Il controllo preventivo esercitato da una Istituzione superiore di controllo presenta il vantaggio di impedire il danno prima che questo si verifichi ma lo svantaggio di un sovraccarico di lavoro e di un decadimento della responsabilità amministrativa. Il controllo successivo esercitato da un'Istituzione superiore di controllo determina l'attribuzione della responsabilità all'organo contravventore, può condurre al risarcimento dei danni e può impedire in futuro un ripetersi delle contravvenzioni.
4. L'esercizio del controllo preventivo da parte dell'Istituzione superiore di controllo dipende dalla situazione legislativa, dalle condizioni e dalla necessità del Paese in questione. Il controllo a posteriori è compito indispensabile di ciascuna Istituzione superiore di controllo indipendentemente dall'esercizio del controllo preventivo.

<sup>102</sup> 3. *Controlli interni ed esterni*

1. I servizi di controllo interno sono costituiti nell'ambito delle singole amministrazioni pubbliche. Le Istituzioni di controllo esterno non fanno parte degli organismi sottoposti al controllo stesso. Le Istituzioni superiori di controllo sono Istituzioni di controllo esterno.
2. I servizi di controllo interno sono necessariamente subordinati al dirigente dell'organo di cui fanno parte. Nonostante ciò, essi devono godere della più ampia indipendenza funzionale ed organizzativa possibile nell'ambito della struttura costituzionale in cui sono inquadrati.
3. Alle Istituzioni superiori di controllo in quanto Istituzioni di controllo interno spetta di verificare l'efficienza dei servizi di controllo interno. Una volta garantita l'efficienza dei servizi di controllo interna, fatto salvo il diritto di controllo totale delle Istituzioni superiori di controllo, si dovrà tendere ad una ripartizione del lavoro e ad una collaborazione tra Istituzioni superiori di controllo e servizi di controllo interno quanto più ampia e proficua possibile.

<sup>103</sup> 4. *Controllo formale e controllo dell'efficienza*

1. Il tradizionale compito delle Istituzioni superiori di controllo è costituito dal controllo di legittimità e di regolarità sulla gestione e sulle contabilità

Particolare attenzione, è poi riservata al requisito dell'indipendenza, funzionale, organizzativa e finanziaria – che devono trovare fondamento nella Costituzione di ogni Paese –, considerata condizione necessaria alle Istituzioni superiori di controllo, per poter svolgere i propri compiti con efficacia ed obiettività (§ 5, 6, 7)<sup>104</sup>.

Ad ulteriore specificazione del principio ora enunciato, la Dichiarazione stabilisce che la Costituzione e le leggi ordinarie dello Stato devono regolare il rapporto tra le istituzioni superiori di controllo e il Parlamento, il Governo

---

2. Accanto a questo controllo che mantiene inalterati la sua importanza ed il suo significato, vi è, non meno importante, quello relativo all'efficienza, all'utilità, all'economicità dell'operato dei pubblici poteri, non limitato a singoli casi di gestione, bensì esteso a tutto l'insieme dell'attività della pubblica amministrazione e degli Istituti a questa connessi.

3. Gli obiettivi della Istituzione superiori di controllo nel verificare la legittimità, regolarità, efficienza, opportunità, economicità della gestione si pongono, in linea di principio, tutti sullo stesso piano quanto alla loro importanza; la Istituzione superiore di controllo può, però, nella fattispecie concreta, attribuire preminenza ad uno di questi.

#### <sup>104</sup> 5. *Indipendenza delle Istituzioni superiori di controllo*

1. Una Istituzione superiore di controllo può svolgere i propri compiti efficacemente e con obiettività solo se si trova in una condizione di indipendenza nei confronti dell'organo sottoposto a controllo e sia al riparo da influenze esterne.

2. Sebbene sia impossibile un'assoluta indipendenza dagli organi dello Stato data la sua inclusione nel contesto statale, l'Istituzione deve godere dell'indipendenza funzionale ed organizzativa necessaria per l'adempimento dei propri compiti.

3. L'esistenza della Istituzione superiore di controllo ed il suo grado di necessaria indipendenza devono trovare fondamento nella costituzione; una ulteriore regolamentazione può essere lasciata alle leggi ordinarie. In particolare deve essere fornita adeguata tutela legale contro interferenze di qualsiasi genere nell'indipendenza e nella competenza di controllo della Istituzione superiore.

#### 6. *Indipendenza dei membri e dei funzionari delle Istituzioni superiori di controllo*

1. L'indipendenza delle Istituzioni superiori di controllo è intimamente connessa con l'indipendenza dei loro membri. Per membri si intendono coloro che hanno poteri decisionali e che se ne assumono la personale responsabilità di fronte al pubblico, nonché i membri di un collegio dotato di poteri decisionali o il capo di una Istituzione superiore di controllo ad organizzazione monocratica.

2. La Costituzione deve altresì garantire l'indipendenza dei membri in particolare si deve che questa venga limitata attraverso le modalità della decadenza dall'ufficio. La nomina e la decadenza vanno regolate dalle Costituzioni dei singoli Stati.

3. I funzionari delle Istituzioni superiori di controllo incaricate del controllo non debbono, nel corso della loro carriera professionale, essere sottoposti all'influenza dell'Istituzione soggetta a controllo e devono trovarsi in una condizione di indipendenza da questa.

#### 7. *Indipendenza finanziaria delle Istituzioni superiori di controllo*

1. A disposizione delle Istituzioni superiori di controllo devono essere messi quei mezzi finanziari che rendano loro possibile l'adempimento dei compiti cui esse sono preposte.

2. La Istituzione superiore di controllo deve avere il diritto, se del caso, di richiedere direttamente all'organo competente quei mezzi finanziari di cui riterrà necessario disporre.

3. La Istituzione superiore di controllo deve poter disporre con piene responsabilità dei fondi ad essa destinati da un apposito capitolo di bilancio.

e l'Amministrazione, in modo che alle prime sia "garantita la massima libertà" per l'assolvimento dei compiti, anche nel caso in cui esse siano organi del Parlamento, e tutto ciò sulla base delle condizioni e necessità dei rispettivi Paesi (§ 8, 9)<sup>105</sup>.

Alle Istituzioni di controllo deve essere riconosciuto il diritto di libero accesso agli uffici e ai documenti degli organi controllati, nonché il diritto di richiedere agli stessi qualsiasi informazione o rilascio di atti (§ 10)<sup>106</sup>.

I metodi di controllo devono sempre conformarsi alle più recenti tecniche e scienze dell'amministrazione. Inoltre, dal momento che il controllo non può coprire l'intera area dell'attività amministrativa e di gestione, va svolto a campione, secondo criteri desunti da modelli capaci di rendere possibile un giudizio sulla qualità dell'operato amministrativo (§ 13)<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Titolo III Rapporti con il Parlamento, il Governo e l'Amministrazione.

*8. Rapporti con il Parlamento*

L'indipendenza riconosciuta alla Istituzione superiore di controllo dalla Costituzione e dalle leggi ordinarie comporta che a questa venga garantita la massima possibilità di iniziativa propria anche qualora essa sia organo del Parlamento ed effettui controlli dietro incarico di questo. Le Costituzioni dei singoli Stati devono regolare il rapporto tra Istituzioni superiori di controllo e Parlamento sulla base delle condizioni e delle necessità dei rispettivi Paesi.

*9. Rapporti con il Governo e l'Amministrazione*

L'attività del Governo, delle autorità amministrative ad esso facenti capo e di altre Istituzioni da esso dipendenti è sottoposta al controllo della Istituzione superiore di controllo. Ciò non significa subordinazione del Governo alla Istituzione superiore di controllo. In particolare il Governo assume la piena responsabilità per le proprie azioni od omissioni e non può richiamarsi alle risultanze del controllo – a meno che esse abbiano assunto la forma di decisioni definitive e con forza esecutiva – e a pareri dell'Istituzione superiori di controllo.

<sup>106</sup> *10. Poteri di ispezione*

1. Le Istituzioni superiori di controllo devono avere libero accesso a tutti gli atti e documenti concernenti la gestione e devono avere il diritto di richiedere agli organi del servizio sottoposto a controllo tutte le informazioni orali o scritte ritenute necessarie.

2. L'Istituzione superiore di controllo deve decidere nella fattispecie concreta se il controllo debba venire effettuato presso la sede dell'Istituzione da controllare oppure presso la sede stessa dell'Istituzione superiore di controllo.

3. Per il rilascio di informazione e l'esibizione dei documenti o di altri atti, compresi i bilanci, all'Istituzione superiori di controllo devono essere fissati dei termini per il caso concreto dalla legge o dall'Istituzione superiore di controllo.

<sup>107</sup> *13. Metodi e procedure di controllo*

1. Le Istituzioni superiori di controllo debbono esercitare la loro attività di controllo secondo un programma da esse stesse elaborato. Restano salvi i diritti di determinati organi dello Stato di esigere in casi particolari l'esecuzione di un controllo svolto secondo una specifica procedura.

2. Dal momento del controllo solo in rari casi può essere un controllo totale, la Istituzione superiore di controllo dovrà normalmente limitarsi ad esaminare alcuni campioni a caso. Questi però devono essere scelti sulla base di un modello dato ed essere in numero tale da rendere possibile un giudizio sulla qualità e la regolarità della gestione.

3. I metodi di controllo devono sempre conformarsi alle più recenti tecniche e scienze dell'amministrazione.

Il personale delle Istituzioni superiori di controllo deve essere di provata capacità professionale ed integrità morale (§ 14)<sup>108</sup>.

All'ISCN deve essere riconosciuto dalla Costituzione il diritto e il dovere di riferire al Parlamento, o all'organo statale competente, sulla propria attività di riscontro. Tale relazione va portata anche a conoscenza dei cittadini (§ 16)<sup>109</sup>. Per tali ragioni deve essere scritta in un linguaggio facilmente comprensibile e il suo contenuto va limitato alle circostanze di fatto ed al giudizio su di esse, espressi con concisione, chiarezza ed obiettività<sup>110</sup>.

---

4. È opportuna la compilazione di un manuale di sussidio professionale per gli addetti al controllo.

<sup>108</sup> 14. *Personale addetto al controllo*

1. I membri e i funzionari di controllo delle Istituzioni superiori di controllo devono possedere la capacità professionale e l'integrità morale necessarie al miglior espletamento dei loro compiti

2. Già al momento dell'assunzione nell'organico di un'Istituzione superiore di controllo il suddetto personale dovrà possedere cultura e capacità superiori alla media, nonché un'adeguata pratica professionale.

3. Particolare cura va adoperata nel fornire a tutti i membri e funzionari di controllo delle Istituzioni superiori di controllo i mezzi, anche finanziari ed organizzativi, per un perfezionamento professionale teorico e pratico a livello interno, universitario ed internazionale. Gli studi di perfezionamento devono andare al di là delle tradizionali conoscenze giuridiche, economiche e contabili e riguardare anche altre tecniche relative all'economia aziendale, compresa l'informatica.

4. Per garantire l'eccellente qualità del personale di controllo si dovrà fornire una retribuzione commisurata ai particolari requisiti richiesti.

5. Qualora in alcuni casi siano richieste conoscenze tecniche particolari, non in possesso del personale di controllo di cui si dispone, si potrà ricorrere all'opera di esperti esterni.

<sup>109</sup> 16. *Relazione al Parlamento ed all'opinione pubblica*

1. All'Istituzione superiore di controllo deve essere attribuito dalla Costituzione il diritto ed il dovere di riferire, una volta l'anno, sui risultati della propria attività al Parlamento o all'organo statale competente; la relazione deve essere pubblicata. In tal modo sarà garantita una più ampia informazione ed una discussione generalizzata e verrà resa maggiormente possibile la concreta realizzazione delle osservazioni formulate dalle Istituzioni superiori di controllo.

2. La Istituzione superiore di controllo deve poter riferire anche al di fuori della relazione annuale circa controlli di particolare importanza e rilievo.

3. La relazione annuale deve normalmente riguardare l'intera attività delle Istituzioni superiori di controllo; soltanto in caso di interessi meritevoli di tutela o previsti dalla legge la Istituzione superiore di controllo deve ponderatamente decidere tra questi interessi e l'interesse alla pubblicazione.

<sup>110</sup> 17. *Caratteristiche della relazione*

1. Il contenuto delle relazioni va limitato alle circostanze di fatto ed al giudizio su di esse, espressi con concisione, chiarezza ed obiettività. La terminologia delle relazioni deve essere precisa e comprensibile per tutti.

2. Il parere degli enti ed organi sottoposti al controllo sulle conclusioni dell'Istituzione superiore di controllo va tenuto in considerazione in maniera adeguata.



Un altro aspetto che si collega con il con i poteri delle ISCN (§10) riguarda le competenze di controllo delle istituzioni superiori che “devono, almeno nella generalità, essere enunciate nella Costituzione”, mentre la legge ordinaria può regolarne le modalità di esercizio (§ 18)<sup>111</sup>.

Non manca poi, un breve cenno al controllo sui contratti delle pubbliche amministrazioni, sui lavori pubblici, rappresentando questa materia una delle più importanti del diritto della gestione pubblica (§ 21)<sup>112</sup>. Interessante è notare che il controllo non solo la regolarità dei pagamenti, ma anche l'efficienza della conduzione dei lavori e la qualità dei lavori di costruzione.

La Dichiarazione fornisce le norme di comportamento per quanto riguarda i cospicui mezzi impiegati per l'acquisto delle apparecchiature per l'elaborazione elettronica dei dati<sup>113</sup>. Il controllo si concentra innanzitutto sull'utilità di tali strumenti sotto gli aspetti della stima preventiva del fabbisogno, l'utilizzazione economica, l'impiego di esperti considerando anche l'aspetto della riservatezza e segretezza<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> 18. *Fondamento costituzionale delle competenze di controllo; controllo dell'attività statale*

1. Le competenze di controllo delle Istituzioni superiori di controllo devono, almeno nelle loro linee fondamentali, essere enunciate nella Costituzione; la legge ordinaria può regolarne le modalità di esercizio.
2. L'organizzazione concreta delle competenze di controllo delle Istituzioni superiori di controllo dipende dalle condizioni e necessità dei singoli Paesi.
3. Il complesso della gestione statale è sottoposto al controllo delle Istituzioni superiori indipendentemente da se ed in che modo questa trovi riscontro nel bilancio generale dello Stato; il fatto che esistano bilanci separati dal bilancio statale non deve avere come conseguenza che il controllo su tali bilanci venga sottratto all'Istituzione superiore di controllo.
4. Le Istituzioni superiori di controllo devono promuovere nei loro controlli la chiarezza della classificazione del bilancio e la semplicità e chiarezza della contabilità.

<sup>112</sup> 21. *Controllo su contratti e lavori pubblici*

1. Le considerevoli spese affrontate dallo Stato per contratti e lavori pubblici giustificano un controllo particolarmente approfondito dei fondi utilizzati.
2. La pubblica gara è la procedura da preferirsi per ottenere l'offerta più conveniente per prezzo e qualità. Qualora la scelta non è basata su una gara pubblica la Istituzione superiore di controllo deve accertarne le ragioni.
3. L'Istituzione superiore di controllo, in sede di controllo dei lavori pubblici, deve sforzarsi di ottenere la previsione di adeguate norme concernenti l'attività di direzione dei lavori pubblici.
4. Il controllo sui lavori pubblici riguarda non solo la regolarità dei pagamenti, ma anche l'efficienza della conduzione dei lavori e la qualità dei lavori di costruzione.

<sup>113</sup> 22. *Controllo delle apparecchiature per l'elaborazione elettronica dei dati*

I cospicui mezzi impiegati per le apparecchiature per la elaborazione elettronica dei dati giustificano un controllo adeguato. Ciò richiede un sistema di controllo riguardante in particolare una stima preventiva del fabbisogno, l'utilizzazione economica delle apparecchiature di elaborazione dei dati, l'impiego di esperti (da scegliere per quanto possibile tra i dipendenti dell'Istituzione sottoposta a controllo), la prevenzione degli abusi e l'utilizzazione dei dati elaborati.

<sup>114</sup> Su quest'aspetto si v. J. CHANDLER, *La formation axée sur les systèmes: la première étape de l'intégration des techniques modernes de vérification dan les pays en voie de développement*, in *Rev. Int. de*

Ci sono altri aspetti importanti, anticipatori di alcuni decenni di una serie di problemi, quali il controllo sulle imprese private e delle organizzazioni internazionali.

In ordine al controllo delle imprese disciplinate dal diritto privato si prevede la competenza delle ISCN quando sono destinatarie di una rilevante partecipazione finanziaria (§ 23)<sup>115</sup>. Oltre a queste sono soggetti a controllo esterno gli enti sovvenzionati a qualsiasi titolo da fondi pubblici, il cui uso sconveniente comporta l'obbligo di restituzione<sup>116</sup>.

Un altro aspetto particolarmente interessante riguarda il controllo delle organizzazioni internazionali e sovranazionali che sono finanziate dagli Stati membri. Del pari dei singoli Stati devono essere assoggettate ad un controllo esterno ed indipendente<sup>117</sup>.

Per concludere, si può affermare, che la Dichiarazione di Lima è riuscita a racchiudere, in un organico e completo insieme di norme, i principi, le finalità, i mezzi e le garanzie più adatti, e maggiormente accettati a livello mondiale, per un effettivo e proficuo esercizio del controllo sulle finanze dello Stato. Esso rappresenta una sorta di traccia – giuridica, tecnica e morale – sulla quale gli organismi di controllo esterno sono invitati ad incamminarsi, nell'intento di realizzare, attraverso un processo di integrazione, una unificazione dei sistemi di controllo.

---

*la vérification des comptes publics*, 2, p. 11.

<sup>115</sup> 23. *Controllo delle imprese a partecipazione statale*

1. L'ampliamento dell'attività economica dello Stato assume spesso la forma di imprese rette dal diritto privato. Anche queste imprese sono sottoposte al controllo delle Istituzioni superiori di controllo, qualora vi sia una rilevante partecipazione statale – assicurata in ogni caso quando la partecipazione è maggioritaria – o qualora si concretizzi una influenza dominante dello Stato.
2. Il modo più efficace di procedere a questo controllo è il controllo successivo, concernente l'efficienza, l'utilità e l'economicità.
3. Nella relazione presentata al Parlamento ed all'opinione pubblica su queste imprese si deve tenere conto di limitazioni per la salvaguardia del segreto aziendale.

<sup>116</sup> 24. *Controllo degli enti sovvenzionati*

1. L'Istituzione superiore di controllo deve essere autorizzata al controllo sull'impiego dei fondi forniti da sovvenzioni pubbliche.
2. Quando le esigenze del controllo lo richiedano – specialmente se la sovvenzione è particolarmente alta in assoluto od in relazione ai profitti od al capitale dell'ente sovvenzionato – esso deve poter essere esteso all'intera gestione dell'ente sovvenzionato.
3. Un cattivo uso delle sovvenzioni deve comportare l'obbligo del rimborso di queste.

<sup>117</sup> 25. *Il controllo delle organizzazioni internazionali e sovranazionali*

1. Le organizzazioni nazionali e sovranazionali finanziate dagli Stati membri devono essere assoggettate, come i singoli Stati, ad un controllo esterno ed indipendente.

## 10. Le linee guida sui controlli – *Auditing Standards*

La Dichiarazione rappresenta solo un inizio di lavoro orientato in tal senso. Altri documenti fondamentali si sono succeduti che hanno affrontato in modo analitico e approfondito i vari aspetti enunciati nella Dichiarazione di Lima. Tali sono Gli *Auditing Standards* o le *Normes de contrôle*.

Si tratta di linee guida predisposte in seno all'INT.O.S.A.I. al fine di fornire agli Stati membri un manuale di *best practices*, cioè di migliori esempi, senza l'intenzione di conferire o di imporre efficacia vincolante o mandatoria.

È definito un documento vivente, in quanto è in continuo aggiornamento, e come momento di confronto che è rappresentato dai congressi triennali e dalle riunioni annuali del direttivo. L'importanza di queste linee guida è notevole per i Paesi dell'U.e. in quanto, come già fugacemente notato, la Corte dei conti europea ha predisposto i Criteri-guida europei di applicazione delle norme di controllo dell'INT.O.S.A.I., appunto, sulla falsariga di quelli ora trattati, con lo scopo iniziale di fornire una metodologia comune per i controlli congiunti o coordinati<sup>118</sup>

---

<sup>118</sup> In un controllo congiunto, le ISC partecipanti stabiliscono gli stessi obiettivi di controllo al fine di esaminare, nell'ambito delle rispettive competenze, la stessa questione. In un controllo coordinato, ogni ISC partecipante esamina una questione comune e, sebbene gli obiettivi di controllo di ciascuna di esse possano essere diversi, tra le ISC interessate si instaura una stretta cooperazione che consente lo scambio di informazioni, arricchendo così i singoli controlli di ciascuna di esse.

svolti dalle ISCN dell'U.e. Invece questo progetto (di criteri-guida) è andato oltre, nel senso che è stato utilizzato da alcune singole ISCN, soprattutto in occasione di una revisione fondamentale dei loro metodi di lavoro attinenti al controllo – in risposta, ad esempio, alla nuova legislazione nazionale. Come vedremo più avanti lo scopo della preparazione dei criteri-guida è quella di mettere in evidenza la “dimensione dell'Unione europea”.

Qui invece la dimensione è quella internazionale sospinta sempre di più dalla globalizzazione, in particolare da quella giuridica.

I criteri guida rappresentano un “diritto vivente” in costante evoluzione. La loro creazione iniziò nel 1985 a Sydney con la formazione dei quattro gruppi di lavoro<sup>119</sup> e la suddivisione dei quattro temi da trattare<sup>120</sup>, nel 1987 a Vienna vennero armonizzati i termini linguistici<sup>121</sup>, i lavori terminarono nel 1989 e seguì l'approvazione della prima versione al 35° incontro del *Governing Board* a Washington. Al XIII INC.O.S.A.I. di Berlino si riconobbe la necessità di emendare la versione originaria per adattarla a quelle ISCN costituite in forma di Corti dei conti e anche all'ultimo Congresso di Seul si discuteva dell'opportunità di procedere con l'attività di aggiornamento e di integrazione.

La struttura generale di queste norme trova la fonte originaria nelle Dichiarazioni di Lima e di Tokyo e nelle conclusioni e nelle raccomandazioni adottate nei vari congressi nonché nel rapporto del *United Nation Expert Group Meeting in Public Accounting and Auditing in Developing Countries*.

Le linee guida sono composte di quattro punti essenziali che suddividono in rispettive quattro parti l'intero lavoro. Esse sono: 1) i postulati, cioè le premesse fondamentali, del controllo esterno (*General Postulates in Government Auditing*); 2) le linee guida generali (*General Standards in Government Auditing*); 3) le linee guida procedurali (*Field Standards in Government Auditing*); 4) le linee guida in materia di referto (*Reporting Standards in Government Auditing*).

---

<sup>119</sup> I Paesi coordinatori capogruppo, incaricati a redigere le linee guida sono: per il tema 1, gli Stati Uniti assieme con le Filippine e la Costa Rica; per il tema 2, l'Australia con l'Argentina; per il tema 3, la Svezia (che sull'aspetto del controllo gestionale è all'avanguardia); per il tema 4, la Gran Bretagna con il Brasile.

<sup>120</sup> E precisamente: 1) i postulati, cioè le premesse fondamentali, del controllo esterno (*General Postulates in Government Auditing*); 2) le linee guida generali (*General Standards in Government Auditing*); 3) le linee guida procedurali (*Field Standards in Government Auditing*); 4) le linee guida in materia di referto (*Reporting Standards in Government Auditing*).

<sup>121</sup> Si vuole altresì ricordare che esiste un dizionario redatto dall'INT.O.S.A.I. nelle cinque lingue ufficiali il quale contiene la terminologia tecnica in materia di controlli con i significati convenzionalmente stabiliti al fine di evitare incomprensioni e interpretazioni diverse e confliggenti. Si tratta del: CONGRESS SECRETARIAT XIV INC.O.S.A.I., *Suggested Terminology for XIV INC.O.S.A.I.*, XIV INC.O.S.A.I. USA, June 1992, pp. 2-53.

L'INT.O.S.A.I. ha elaborato queste linee guida allo scopo di offrire alle ISCN un punto di riferimento per la creazione di procedure e moduli da seguire nell'esercizio dell'attività di controllo, prendendo in considerazione anche il controllo dei sistemi computerizzati.

Esse vanno considerate alla luce delle peculiarità costituzionali, normative e di altro tipo delle singole ISCN e chiaramente, come più volte già notato, non hanno valore mandatorio, ovvero precettivo, ma soltanto di stimolo e di modello da utilizzare (§ 17). Si prevede che le ISCN nel adottare le linee guida dovrebbero valutare la compatibilità di queste con i poteri di cui sono dotate<sup>122</sup> e di tenere presente che comunque gli *Auditing Standards* sono stati riconosciuti (per validi) dalla maggioranza delle ISCN mondiali e pertanto di cercare di applicarli laddove possibile e di adoperarsi, anche presso il legislatore, di rimuovere gli ostacoli alla loro applicazione (§ 18). Ma non solo, si fa rinvio agli standard utilizzati dai controllori privati che per certi aspetti potrebbero essere compatibili e applicabili pure al controllore esterno (§ 19).

---

<sup>122</sup> Problema non di poco conto, se immaginiamo la situazione del nostro Paese che per trovare piena legittimazione del controllo sulla gestione di cui all'art. 3 della l. 20 del 1994 (cioè normativamente previsto) con l'art. 100 della Cost. si è dovuti attendere il *placet* della Corte costituzionale (sent. n. 29 del 1995).



# 11. I controlli e il loro legame con l'utilità delle scelte concepite all'interno dello schema teorico della funzione amministrativa

L'agire di un soggetto giuridico pubblico può assumere rilevanza come attività in sé, anziché nelle espressioni puntuali dei singoli atti. È sorpassata oramai l'idea che l'attività come tale non potrebbe formare oggetto di qualificazione giuridica se non attraverso la mediazione degli atti nei quali si manifesta, i quali verrebbero a costituire come dei punti di affioramento della rilevanza pubblica. Si parla di attività come funzione, di attività (e non più solo di atto) discrezionale e si concepisce il procedimento amministrativo come limitazione dell'attività<sup>123</sup>. Così come l'attività giuridica in generale costituisce il momento concreto del diritto soggettivo, cioè la vera "realtà del diritto"<sup>124</sup>, l'attività amministrativa rappresenta l'agire di un pubblico potere per la cura di interessi concreti<sup>125</sup>. Essa assume la definizione di funzione<sup>126</sup>. In tal modo l'attività amministrativa diviene rilevante, dal punto di vista giuridico, nella sua globalità<sup>127</sup> e nella sua

---

<sup>123</sup> M.S. GIANNINI, *Attività amministrativa*, in *Enc. Dir.*, vol. III, Milano, 1958, p. 988.

<sup>124</sup> F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. I, Milano 1957, p. 34.

<sup>125</sup> A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1966, p. 17.

<sup>126</sup> Intesa da F. BENVENUTI (*Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 122) come nozione giuridica intermedia tra il potere e l'atto.

<sup>127</sup> Sulla rilevanza globale della funzione: M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, p. 7, e B.G. MATTARELLA, *L'attività*, in CASSESE, *Trattato di diritto amministrativo*, vol. I,

continuità di svolgimento<sup>128</sup>.

Si osserva come sia stata proprio la maggiore attenzione dedicata all'attività rispetto all'atto che ha portato verso la creazione di una corrente dottrinale, che trova la spinta iniziale nel Rapporto Giannini<sup>129</sup>, la quale ha tenacemente perseguito lo scopo di indirizzare i controlli dalla mera verifica dei singoli atti, verso la verifica del risultato non tanto (e soltanto) dei singoli atti<sup>130</sup>, ma di "insiemi" di atti, complessi di "attività" dell'azione amministrativa mediante il riscontro dell'intera attività del soggetto "pubblica amministrazione", cioè della gestione, da porre a raffronto con i programmi e con gli obiettivi che, a ciascuna amministrazione, sono fissati dalle norme<sup>131</sup>. In altre parole, non basta che "la condotta amministrativa sia legittima, ma anche che sia adeguata al raggiungimento del risultato finale"<sup>132</sup>.

La distinzione va fatta per evidenziare la differenza tra due modelli operativi di amministrazione – quando agisce per atti e quando agisce per attività. È evidente che ciò potrebbe costituire una forzatura dato che, come appena notato, per comodità concettuale l'attività è un insieme di atti e, viceversa, l'atto può essere inteso come parte di un'attività globale e continua<sup>133</sup>. Si ritiene però, che il costante punto di riferimento del soggetto amministrazione non è più il singolo

---

Milano, 2000, p. 640.

<sup>128</sup> F. SATTÀ, *Atto amministrativo*, in Enc. Giur., III, Roma, 1988, p. 9.

<sup>129</sup> M.S. GIANNINI, *Rapporto sui principali problemi dell'amministrazione dello Stato*, in *Foro amm.*, 1979, I, pp.2667-2698.

<sup>130</sup> G. CAIANIELLO, *Controllo sulla pubblica amministrazione tra ideologia giuridica ed esigenze dei tempi*, in Atti del Convegno sul tema: "La Corte dei conti nell'evoluzione degli ordinamenti pubblici", Riva del Garda, 4-6 ottobre 1971, Milano 1972, p. 44; G. D'AURIA, *Modelli di controllo nel settore pubblico: organi, parametri, misure*, in *I controlli nella pubblica amministrazione* (a cura di S. CASSESE), Bologna 1993, p. 204.

<sup>131</sup> Anche la stessa Corte dei conti a partire dagli anni Sessanta, nelle sue relazioni al Parlamento, aveva evidenziato la necessità di rilevare le illegittimità emergenti dall'esame congiunto di più atti ed aveva riconosciuto che l'esame del singolo atto, nella stessa reale situazione di attività amministrativa non poteva che portare, invece, ad una opposta, positiva valutazione di legittimità.

<sup>132</sup> Così S. CASSESE, *Il sistema amministrativo italiano*, Bologna, 1983, p. 80.

<sup>133</sup> Rileva F. SATTÀ, *Atto amministrativo*, cit., p. 2-3, che non si può arrivare al concetto opposto che vedrebbe l'atto amministrativo un concetto puramente astratto, una mera categoria logica inesistente nella realtà e di cui non sarebbe possibile ricercare una disciplina costante. L'istituto del controllo e il suo controllore, la Corte dei conti, avvertivano il limite che incontrava il controllo su singoli atti in questa nuova dimensione delle regole dell'azione amministrativa e del fare amministrazione. Infatti, la causa è dovuta, oltre che a certe resistenze culturali interne alla Corte stessa, anche all'inerzia del Legislatore che si preoccupava di limitare il controllo preventivo di legittimità e null'altro. Ad essa si aggiungeva l'inerzia dei controlli di procedere a verificare l'azione amministrativa e pertanto le gestioni amministrative.



atto, ma l'attività globale, nel senso che è l'intera attività ad essere proiettata nel meccanismo relazionale con i fini assegnati dall'ordinamento all'amministrazione<sup>134</sup>. Anche se, per certi versi, si potrebbe ipotizzare una tale differenziazione se inserita nella distinzione tra indirizzo politico e attività di gestione. La prima trova consistenza, come si vedrà più avanti, nell'emanare atti, in particolare atti direttivi (atti di Governo, come da art. 100 Cost. e poi specificati nell'art. 3, co. 1, della legge n. 20 del 1994). La seconda, svincolata, ormai da un rapporto di gerarchia, ha il compito di attuare questi atti direttivi di governo nel rispetto del principio fondamentale di cui all'art. 97, co. 2, della Cost. In sostanza è un'amministrazione intesa quale attività che gestisce le risorse finanziarie<sup>135</sup>.

Da qui, allora, lo spostamento del baricentro dall'indagine dell'atto alla funzione e al procedimento che rappresenta la "forma"<sup>136</sup>. Il che significa che l'agire dell'Amministrazione pubblica in quanto preordinato alla cura di interessi pubblici è (e può) essere rilevante per l'ordinamento in ogni suo aspetto prima e al di là del suo tradursi in atti singoli e formali. In tal modo, si supera quelle originarie impostazioni che ponevano nell'ordinamento giuridico soltanto l'atto amministrativo quale risultato dell'esercizio di un'attività considerata priva di rilevanza giuridica e si apre la strada ad una autonoma considerazione del procedimento amministrativo<sup>137</sup>. Il procedimento, strumento di acquisizione degli interessi, tramite il quale la funzione si manifesta e si estrinseca, viene a porre in secondo piano l'atto amministrativo tradizionalmente inteso come momento compositivo del conflitto tra autorità e libertà<sup>138</sup>.

Oggi questo è particolarmente importante se si considera che l'amministrazione tende a prefigurare l'azione<sup>139</sup>, cioè ad anticipare nei programmi e nei piani, rispetto all'atto applicativo, quelle scelte compositive, nell'ambito degli indirizzi comuni che assicurino il raggiungimento dell'obiettivo assegnato.

Questo poi va collegato con la nuova filosofia in base alla quale il procedimento non si conclude con il provvedimento amministrativo, ma le garanzie

---

<sup>134</sup> M. D'ORSOGNA, *Programmazione strategica e attività decisionale della Pubblica Amministrazione*, Torino, 2001, p. 42.

<sup>135</sup> In tal senso F. BATTINI, *La direttiva generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 2002, p. 191.

<sup>136</sup> Come insegna F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, cit., p. 118.

<sup>137</sup> Così M. D'ORSOGNA, *Programmazione strategica e attività decisionale della Pubblica Amministrazione*, cit., p. 40.

<sup>138</sup> G. PERICU, *Attività amministrativa*, cit., p. 1430.

<sup>139</sup> D. SORACE, *Promemoria per una nuova voce: Atto amministrativo*, in Studi in onore di M. S. Giannini, Milano 1988, III, p. 756. In particolare su questo aspetto: A. POLICE, *La predeterminazione delle decisioni amministrative*, Napoli, 1997.

procedimentali e strutturali della nuova concezione di amministrazione (il c.d. *New Public Management*) allargano il loro campo d'azione fino a giungere alle soglie del risultato, cioè dell'esecuzione e della produzione dell'utilità del provvedimento amministrativo. Il che significa un sostanziale passaggio dal "processo al prodotto"<sup>140</sup>. La concentrazione allora va rivolta all'efficienza e all'efficacia del prodotto del procedimento, che non è più il (solo) provvedimento in quanto tale, ma il suo risultato in termini di utilità.

---

<sup>140</sup> Si v. in particolare S. CASSESE, *Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto*, in PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, DIPARTIMENTO PER LA FUNZIONE PUBBLICA, *Il nuovo sistema di controllo interno nelle pubbliche amministrazioni*, Roma, 1993, pp.51-61.

## 12. Il controllo come entità relazionale

Con queste considerazioni non si vuole qui preconstituire una linea alternativa tra due tipologie di controlli, sugli atti e sull'attività, come se l'etichetta atto o attività riguardasse prodotti diversi<sup>141</sup>. Il punto che si vuole qui ribadire è che le regole dell'azione amministrativa condizionano il controllo, in quanto il controllo non è un'entità a sé stante, ma è un'entità relazionale o, secondo i dettati della Dichiarazione di Lima (art 1), il controllo (e di immediato riflesso il suo organo) non è fine a se stesso, bensì rappresenta una componente indispensabile dell'intero sistema<sup>142</sup>. Il fatto poi che gli obiettivi di un'attività sono prede-

---

<sup>141</sup> L'atto costituisce l'esplicazione terminale dell'esercizio di un potere e la funzione di quel potere si estrinseca attraverso un procedimento costituito da un insieme di atti. F. BENVENUTI, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1987, p. 114.

<sup>142</sup> L'amministrazione, cioè l'attività dell'amministrazione, "prevale" sul controllo. La funzione di controllo, in ogni suo aspetto, è strettamente connessa con la funzione di amministrazione attiva cui afferisce necessariamente (M. SCIASCIA, *La funzione di controllo nell'ordinamento amministrativo italiano*, Napoli, 1991, p. 21). In tal modo, il contenuto dell'amministrazione attiva costituisce l'oggetto del controllo. L'amministrazione attiva, a sua volta, ha per contenuto una discrezionalità, più o meno accentuata (secondo M.S. GIANNINI, com'è noto, non esiste un'attività vincolata). La discrezionalità è un attributo del potere amministrativo e non già una qualificazione dell'atto. Essa consiste essenzialmente nella individuazione, nel raffronto, nella ponderazione e nella graduazione, nell'attribuzione di maggiore rilevanza e nella scelta degli interessi maggiormente consoni a realizzare il fine pubblico. E pertanto è l'esercizio del potere

terminati dalla legge non qualifica la tipologia delle attività, in quanto si tratta comunque e sempre di attività che coprono uno spazio determinato di bisogni e di interessi. Infatti, l'aspetto qui attiene agli ambiti di estensibilità del controllo e delle sue finalità <sup>(143)</sup>, perché il criterio della legittimità, ancorché necessario, oggi risulta insufficiente. Difficilmente esso può essere riferito ad un complesso, implicando un confronto puntuale e circoscritto, non globale e indeterminato<sup>144</sup>. Come appena osservato il valore di ciò che è amministrazione è cambiato: a rilevare non è più e solo l'atto, ma l'attività. Pertanto, le scelte, concepite all'interno dello schema teorico della funzione amministrativa, devono risultare

---

discrezionale che costituisce l'atto e ne determina la legittimità e il merito. Il controllo, allora, ha come suo oggetto l'esercizio della discrezionalità sotto il profilo della legittimità o/e del merito. Nel primo caso si avrà il controllo di legittimità che ha per oggetto, come già notato, l'atto, ovverossia il comportamento finale dell'organo pubblico. Nel secondo caso si avrà invece il controllo di merito che cade sull'azione amministrativa, cioè sulla funzione, intesa come attività vincolata ad un fine da realizzare (T. PARENZAN, *Profili del sistema dei controlli esterni sulla pubblica amministrazione*, cit., p. 144). In quest'ipotesi viene presa in considerazione l'attività amministrativa (in questa sede intesa come "comportamento di fatto dell'amministrazione" nell'accezione esposta da M. S. GIANNINI, voce "Attività amministrativa" della voce "Attività", in Enc. Del dir., vol. III, Milano, 1958, p. 988)) correlata al risultato che deve essere conseguito. Tuttavia, il controllo non è solo un terminale periferico che recepisce le dinamiche dell'amministrazione, ma è anche, come si vedrà, un fattore di influenza dell'attività (G. COGLIANDRO, *Amministrazione e controllo*, in Riv. trim. di Scienza dell'Amministrazione, 4, 1999, p. 79) in perfetta sintonia con la concezione anglosassone del "vero" significato del controllo che è quello di regolatore dell'azione (il che significa che il rilevamento degli errori deve condurre a correzioni appropriate). Infatti, l'autorità controllante non si limita a ripercorrere l'iter logico seguito dall'amministrazione, ma confronta l'assetto degli interessi di cui il controllore medesimo è istituzionalmente portatore. In conclusione, allora, non si può non notare come l'attribuzione del potere di controllo ad un particolare organo ha una sua *ratio* logica. Si nota come l'attribuzione si basa proprio sulla scelta di preminenza di un interesse che il Legislatore ha ritenuto di privilegiare. Qui si anticipa il discorso nel rilevare come, infatti, vi è stata una ridefinizione della collocazione istituzionale della Corte dei conti, divenuta nell'evoluzione dell'ordinamento, secondo l'espresso riconoscimento della Corte Costituzionale (sent. n. 29 del 1995), organo "al servizio dello Stato-comunità", "garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico" e "della corretta gestione delle risorse collettive, sotto il profilo dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità".

<sup>143</sup> Sempre secondo la Dichiarazione di Lima le finalità specifiche del controllo delle finanze pubbliche si rinvencono nell'efficace utilizzazione dei fondi pubblici, nella ricerca di una gestione rigorosa, nella regolarità dell'azione amministrativa e nell'informazione dei pubblici poteri. Esse sono degli strumenti utili alla stabilità e allo sviluppo degli Stati. Il suo fine primario si identifica in quello di "evidenziare tempestivamente le deviazioni dalla norma e le violazioni dei principi di conformità al diritto, di efficienza, di utilità ed economicità dell'azione amministrativa finanziaria, in modo da rendere possibile l'applicazione di provvedimenti correttivi nei casi specifici, il riconoscimento della responsabilità dell'organo contravventore, il risarcimento dei danni o l'applicazione di provvedimenti che rendano in futuro impossibile, o perlomeno estremamente difficile, la ripetizione di tali violazioni".

<sup>144</sup> M. VARI, *La nuova Corte dei conti e l'ordinamento comunitario del controllo della spesa*, cit., p.11.

(oltre che legittime, ma anche e, soprattutto) utili, cioè conformi ad un modello e congrue rispetto ad un obiettivo. Allora la questione va vista da un'altra visuale che, ad opinione di chi scrive, sta a monte. La distinzione ricade sui parametri e sul momento dell'esercizio del controllo.

A proposito dei parametri, come notato, si distinguono quelli che hanno ad oggetto l'accertamento della legittimità e quelli intesi quale modulo di raffronto a parametri, oltre che di legittimità e di regolarità (sempre preliminari a quelli) di economicità, di efficacia e di efficienza. I primi sono indirizzati a controllare il singolo atto, i secondi invece l'attività amministrativa nel complesso.

Riguardo al momento, invece, si fa riferimento al controllo preventivo alla produzione di efficacia di un atto e a quello successivo su attività esaurita o in corso di esaurimento (comunque già iniziata). E qui emerge la distinzione tra atto e attività. Il controllo preventivo incide necessariamente, e non potrebbe essere diversamente, sull'atto quale momento costitutivo di un più complesso insieme di atti che si traduce in un'attività destinata a produrre un risultato finale (auspicabilmente efficiente, efficace ed economico) e ha la funzione di impedire il prodursi degli effetti di quest'atto (e conseguentemente bloccare l'intera attività), in quanto non legittimo (funzione impeditiva). Mentre quello successivo incide sul fatto compiuto, non solo sull'atto già produttivo di effetti, ma sull'insieme di atti che hanno prodotto un risultato.

Entrambi i moduli di controllo sono validi, se utilizzati nel contesto appropriato. Si noti, come, nell'ambito specifico dei controlli (che erano e sono tanti), non sia stata colta al momento giusto la fondamentale concezione dei modelli di organizzazione amministrativa che va classificata e valutata, secondo la più rigorosa dottrina, (anche) secondo un criterio basato sul carattere burocratico o viceversa aziendalistico o efficientistico del modo di operare della p.a.<sup>145</sup>. Infatti, come viene osservato, nel corso degli anni la concezione dei modelli di organizzazione amministrativa si è modificata per meglio adattarsi alle mutevoli esigenze cui deve far fronte<sup>146</sup>. Così non è stato per i controlli che sono rimasti ingessati sul carattere (o comunque sul solo aspetto) burocratico del modo di operare. Tanto che tra l'amministrazione e il controllo si delineava un "sistema

---

<sup>145</sup> F.G. SCOCA, *La Pubblica Amministrazione come organizzazione*, in *Diritto amministrativo* (a cura di L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F.A. ROVERSI MONACO, F.G. SCOCA), I, 2001, p. 464. Sempre secondo l'A., i criteri astratti sulla base dei quali un modello organizzativo può essere valutato e classificato sono: la uniformità o la difformità degli organismi (ossia la ricchezza e la varietà tipologica delle strutture organizzative); il grado di accentramento (e, per converso, di decentramento); parallelo, ma non coincidente è il terzo criterio, quello del rapporto tra organizzazione amministrativa e Stato-persona; i rapporti tra uffici, di tipo gerarchico o di direzione; e infine, il criterio ora sopra citato del carattere burocratico o aziendalistico.

<sup>146</sup> *Ibidem*

chiuso, di due mondi senza finestre”, invece che “due mondi comunicanti di realtà che si influenzano”<sup>147</sup>.

Un chiaro esempio ci viene dato con il modello del controllo sulla gestione, di tipo successivo, introdotto già nel 1958, con la l. n. 259 del 21 marzo, ma che rimaneva ingabbiato sull'accertamento della legittimità al pari di quello preventivo (che era il controllo principe), senza esprimere una diversa qualità di contenuti e di metodologie, sebbene destinato ad essere effettuato su strutture pubbliche che fornivano un servizio di tipo imprenditoriale dotate di particolare autonomia (gestionale o/e contabile) o decentrate burocraticamente o semplicemente gerarchicamente. Si contravveniva così al principio fondamentale appena sopra accennato in virtù del quale le regole dell'azione amministrativa non possono non condizionare il controllo (<sup>148</sup>). Tuttavia, esso va temperato da un altro fondamentale assunto diametralmente opposto, in base al quale le varie forme di amministrazione una volta disciplinate non devono necessariamente comportare l'apposita creazione di nuove tipologie dei controlli, ma per loro natura comportano e possono trovare tipi di controllo già previsti nell'ordinamento<sup>149</sup>. In questo caso, gli strumenti c'erano, ma non sono stati appieno (o per nulla) sfruttati.

Come appena notato, cambia il rapporto fra i controlli e le attività che ne sono oggetto. Se prima i controlli investivano nella quasi totalità dei casi i singoli atti sotto il profilo dell'esame preventivo di legittimità, ora il sistema è capovolto: prevalgono i controlli sotto l'aspetto efficientistico sulle attività complessive e la prima figura, quella dei controlli su atti, diviene recessiva<sup>150</sup>, ma non per questo necessariamente destinata a scomparire. Cambiano i principi ispiratori e di conseguenza i “controlli di buon andamento”<sup>151</sup> entrano “a vele spiegate”<sup>152</sup> nell'ordinamento. Infatti, il controllo di legittimità, per effetto delle riforme at-

---

<sup>147</sup> Queste espressioni d'impatto estrapolate da un discorso molto più ampio, alla cui lettura si rinvia, e che non abbisognano di ulteriori commenti sono di G. COGLIANDRO, *Amministrazione e controllo*, in *Riv. trim. di Scienza dell'Amministrazione*, 4, 1999, p. 71.

<sup>148</sup> Si v. la nota precedente e si consideri come ogni modifica delle funzioni si riflette sui controlli. Il trasferimento di una funzione pubblica nel settore privato (sussidiarietà orizzontale) modifica o addirittura sopprime il controllo. Sempre in tal senso G. COGLIANDRO, *cit.*, p. 78.

<sup>149</sup> F. GARRI, *La tipologia dei controlli e il problema del loro coordinamento*, in *Foro amm.*, 1986, p. 1980; per evidenziare come certe volte gli strumenti già ci sono.

<sup>150</sup> U. ALLEGRETTI, *I controlli sull'amministrazione dal sistema classico all'innovazione: le problematiche generali*, in *I controlli amministrativi*, a cura di Umberto Allegretti, Bologna, 1995, p. 42.

<sup>151</sup> Così definiti da U. ALLEGRETTI, *I controlli sull'amministrazione*, *cit.*, e qualificati sia in direzioni dell'efficacia che dell'efficienza.

<sup>152</sup> Sempre U. ALLEGRETTI, *op. et loc. ult. cit.*

tuate con la legge n. 20 del 1994, di cui se ne tratterà nel corso del lavoro, assume una posizione se non subalterna, comunque secondaria rispetto al controllo sulla gestione, che diventa centrale e generale, tale da inglobare parte della garanzia della legalità. Vittorio Bachelet affermava che “man mano che l’azione pubblica, e in particolare quella amministrativa, tende ad esplicarsi non più in atti puntuali, ma in un’attività non agevolmente sindacabile con i tradizionali strumenti di controllo giuridico, è proprio l’organizzazione della pubblica amministrazione, delle sue strutture, delle sue competenze, dei suoi procedimenti, dei suoi rapporti interni ed esterni che viene ad essere garantita la posizione dei cittadini; in una parola, il principio di legalità dell’azione amministrativa acquista un nuovo rilievo”. Come da più parti è stato notato, si arriva alla delimitazione della supremazia giuridica (sebbene non assoluta) del principio del buon andamento (e dell’imparzialità) rispetto alla legalità amministrativa<sup>153</sup> ma che tuttavia oggi possono essere a loro volta condizionati dai principi della sostenibilità del debito pubblico e dell’equilibrio di bilancio.

Un nesso diretto del principio di legalità con l’imparzialità e con il buon andamento indubbiamente esiste sin dalla formulazione dell’art. 97 della Cost. che ha postulato i secondi come principi dell’amministrazione. Mentre il principio di legalità si converte in strumentale mantenendo chiaramente il suo valore di vincolo, senza essere sacrificato. E non potrebbe essere diversamente: lo stesso

---

<sup>153</sup> Il principio di legalità assicura i due valori fondamentali della cui realizzazione consiste la funzione del diritto: il valore della certezza e il valore dell’eguaglianza formale. Ben si comprende in che modo il principio di legalità sia considerato fondamentale nell’attuale Stato costituzionale chiamato anche Stato di diritto. Nel senso che gli organi pubblici detentori del potere pubblico, lo esercitano nell’ambito della legge. Il concetto è alquanto pacifico quando ci si riferisce al legislatore o ai giudici. Mentre, diverso è quando l’esercizio del potere viene espletato dalla pubblica amministrazione, perché in questo caso la legge viene in contatto con i cittadini tramite l’esercizio del potere. In questa necessaria intermediazione si nasconde il pericolo di favoritismi e arbitri. Infatti, non tutta l’attività amministrativa consiste nella mera proiezione delle leggi come semplice esecuzione, ma ne esiste una parte di grandissimo rilievo in cui il potere amministrativo ha un potere di scelta tra più soluzioni possibili ai fini del perseguimento del pubblico interesse. Infatti, il principio di cui si tratta è rigido nell’attività autoritativa (che si estrinseca, ad es. nella sospensione cautelare di un dipendente pubblico; negli atti di polizia, in particolare in quelli di pagamento, quale l’iscrizione a ruolo del contribuente di un’imposta; negli atti di espropriazione; ecc.), mentre si attenua nell’attività non autoritativa, dove con maggiore o minore incidenza, vengono adoperati strumenti consensuali (contratti, convenzioni, ecc.) con gli altri soggetti, incorrendo, così, più facilmente nell’inosservanza della legge e nella gestione finanziaria scorretta.

Da ciò si può notare come il principio di legalità (e specificamente, il principio di legalità sostanziale, perché, com’è noto, si suole distinguere tra il principio di legalità formale e quello sostanziale) pone due difficoltà: se da un lato garantisce e tutela i privati in quanto delimita la sfera del potere amministrativo, dall’altro, c’è l’esigenza che venga lasciato spazio all’azione della pubblica amministrazione evitando di vincolare eccessivamente la sua attività irrigidendo il potere d’azione in modo da rendere incapace di adeguarsi alle diverse situazioni concrete, danneggiando, in definitiva il cittadino.

testo del secondo comma dell'art. 97 Cost. statuisce che la legge deve organizzare gli uffici in modo da assicurare il buon andamento e l'imparzialità: è evidente allora come il fine sostanziale sia sovraordinato allo strumento formale. Si tratta di principi che dal punto di vista dell'ordinamento, in virtù del contestuale rilievo costituzionale, non possono per loro natura considerarsi antitetici. Sono differenti. Su questo non c'è ombra di dubbio. Rilevava Kelsen che il principio di legalità "non garantisce la libertà dell'individuo, ma solo la possibilità di questo di prevedere l'attività degli organi che applicano la legge: il suo scopo non è la libertà, ma la sicurezza nel campo del diritto. La legalità in quanto direttamente desumibile dal dato normativo appartiene alla famiglia dei "c.d. concetti giuridici determinati", mentre il buon andamento in generale, e l'efficienza e l'efficacia, in particolare, sono dei "concetti giuridici indeterminati", riferiti cioè a *standard* valutativi non compiutamente contenuti in una norma, bensì desumibili da valutazione d'ordine pratico circa la capacità di rendimento e di aderenza dell'azione rispetto ai fini in vista dei quali il potere che in essa si esprime è attribuito ad un soggetto pubblico<sup>154</sup>.

Da ciò si può notare come la sfera dei controlli non solo è stata allargata, ma anche riorientata nei contenuti (e oggi è in fase di costante taratura e assestamento). Ciò è avvenuto di recente, mentre i principi del buon andamento e dell'imparzialità non sono nuovi all'ordinamento. Tuttavia solo a partire dagli anni Novanta del precedente Secolo cominciano ad essere presi energicamente in considerazione e la svolta per i controlli incomincia nel momento in cui si inizia a considerare l'agire amministrativo non più caratterizzato dall'abbinamento "potere-soggezione", ma piuttosto da quello che si individua nella "funzione sociale - diritti della persona". L'atteggiarsi dell'amministrazione pubblica (o meglio dire delle pubbliche amministrazioni) viene sempre meno inteso come regolazione e sempre più come prestazione. Il rapporto che viene a instaurarsi con il cittadino non è più quello inteso in termini di "autorità - libertà", ma in quelli di "funzione-interesse", dove tuttavia il cittadino non si pone come mero utente in un rapporto privatistico, ma come titolare di diritti che hanno un fondamento costituzionale, in quanto gli interessi che quel servizio soddisfa non sono interessi di rilevanza meramente individuale, ma all'opposto, sono interessi rilevanti e necessari per l'intera collettività. In questo rapporto l'amministrazione si pone come centro fornitore di prestazioni, piuttosto che come soggetto autoritativo di regolazione e la sovranità del cittadino si afferma nei canoni, giuridico sostanziali, di economicità, efficienza ed efficacia, in nome di una nuova cultura e di un diverso sistema dei valori,

---

<sup>154</sup> In tal senso si esprime lucidamente V. CAIANIELLO, *Legalità ed efficienza nella giustizia costituzionale*, in Atti del IX Convegno Cogest sul tema: "Valori ideali e logiche aziendali nella funzione pubblica", Roma, 30 maggio 2000, Milano, p. 83.



in cui ciò che conta è essenzialmente la questione di come svolte le funzioni. Il solo fatto che il modulo di gestione non è più affidato ad un organo pubblico o a una società pubblica a cui capo faceva questa o quell'altro ministero non significa ancora che gli interessi perseguiti non siano più di rilevanza pubblicistica. Sicuramente non sono più di rilevanza statale, ma com'è noto l'interesse dello Stato (quando inteso stato persona) non necessariamente coincide con l'interesse della collettività, indubbiamente il sistema di gestione è cambiato, in quanto orientato verso il raggiungimento dell'utile, che nel campo privatistico, viene individuato nel profitto, quale categoria di valore economico. Questo viene inteso come indicatore sintetico di valutazione del risultato della gestione aziendale e può applicarsi a quelle imprese privatizzate cui lo Stato ha deciso di dismettere, ma che comunque, se forniscono servizi di rilevanza pubblica (quali ad es. l'energia, i trasporti o le assicurazioni) non sono soggette a una piena libertà di mercato, ma sono sottoposte alla vigilanza e al potere regolamentare delle *Authorities*. Nel settore rigorosamente pubblicistico, cioè in quell'ambito d'esercizio dell'attività amministrativa non vendibile, non delegabile e non cedibile ai privati<sup>155</sup>, che appartiene agli ambiti pubblici (enti locali, Regioni, Stato e Unione europea) si è ritenuto di "aziendalizzare" l'agire sotto il profilo procedimentale e organizzativo al fine di razionalizzare la spesa pubblica. In questi settori manca il profitto, perché il fine è comunque la soddisfazione dell'interesse pubblico e le prestazioni, o per motivi di ordine sociale o comunque perché già sono finanziate dalle imposte versate dalla collettività e destinate alla realizzazione del fine pubblico, non vanno monetizzate come se si trattasse di un prodotto qualunque, anche perché un controllo di tipo gestionale non può mai misurarsi con la scelta dei fini della pubblica amministrazione per non invadere l'area di discrezionalità ad essa riservata. Infatti, qui si notano i caratteri peculiari delle amministrazioni pubbliche, caratterizzate essenzialmente dall'assenza del mercato, quale meccanismo sanzionatorio o premiante dei comportamenti aziendali. In queste ipotesi la buona gestione e il risultato, vanno valutati con il ricorso ad altri criteri e hanno come parametro finale, a livello macro, la riduzione dei livelli globali di spesa.

Si arriva così al punto di considerare come inquadrare e regolare il rapporto tra i vari tipi di controllo: quello di legittimità/legalità e quello di buon andamento, cioè di efficienza, di efficacia e di economicità. Il primo, come verrà notato, si ferma sull'accertamento formale della corrispondenza dell'atto alle norme di legge, anche se, come si vedrà più avanti, il concetto di legittimità ha

---

<sup>155</sup> La dottrina (F.G. SCOCA, *La Pubblica Amministrazione come organizzazione*, cit., p. 465-6) distingue, come già sopra evidenziato, tra l'ipotesi in cui gli apparati amministrativi siano tenuti al rispetto di forme procedurali predeterminate (e, allora, meno improntate al conseguimento dei risultati) ovvero siano strutturati per il conseguimento dei risultati (sia pure nel rispetto di determinate procedure).

subito una evoluzione nei contenuti, tanto che è rimasto solo il *nomen* mentre il contenuto e lo scopo sono cambiati. I secondi, in ogni caso vanno oltre, investendo i contenuti discrezionali e i risultati dell'azione, supponendo realizzati sia il canone della legittimità/legalità che quello dell'imparzialità. L'utilità di questo tipo di controllo rimane correlato al suo grado di efficienza e di efficacia che si commisura, rispettivamente, da cosa riesce a vedere e cosa riesce a impedire e correggere. Si passa così dal controllo di conformazione al controllo di integrazione. Tali controlli se potevano ritenersi adeguati in presenza di un'amministrazione autoritativa, caratterizzata dalla tipicità degli atti, non lo sono più per un'amministrazione operante in settori nei quali l'azione amministrativa ha natura economica e deve confrontarsi con aspettative dei cittadini verso comportamenti capaci di soddisfare i loro concreti interessi e bisogni.

Si presenta così l'aspetto della programmazione del controllo (con l'individuazione puntuale dei settori maggiormente sensibili da controllare mediante un sistema certo e prefigurato) e dell'osservazione dei risultati dell'attività di controllo tanto da poter arrivare alla conclusione che proprio lo strumento del controllo di tipo gestionale (in particolare quello interno, ma non solo) può divenire sede per l'elaborazione della portata del principio del buon andamento e delle articolazioni dell'efficienza e dell'efficacia, sperando che non accada come nel caso della delineazione del contenuto della legittimità che è rimasto fisso e inamovibile e in definitiva "predeterminato senza una chiara determinazione", per decenni e non ha risposto agli stimoli evolutivi, tanto che Giannini nella Relazione di sintesi al Convegno sulla ponderazione degli interessi nell'esercizio dei controlli, nell'osservare che se il controllo di legittimità ha per oggetto l'unico interesse quello dell'esatta applicazione della norma senza dar spazio alla ponderazione degli interessi, allora andrebbe soppresso<sup>156</sup>.

---

<sup>156</sup> M.S. GIANNINI, *Relazione di sintesi al XXXIV Convegno di studi di Scienza dell'amministrazione sul tema: "La ponderazione degli interessi nell'esercizio dei controlli"*, Varenna - Villa Monastero, 22-24 settembre 1988, Milano, 1991, p. 244.

## 13. Il controllo al servizio della collettività

Com'è noto nello Stato di diritto ogni prestazione (peraltro giuridica, come appunto l'obbligo tributario) deve trovare giustificazione, fondamento e compensazione in una controprestazione che sia pure giuridica – cioè prevista da norme – qual è l'obbligo di destinazione dell'introito fiscale e l'obbligo della relativa correttezza di gestione. È come dire che a un diritto (potestà tributaria dello Stato o dell'ente impostore), cui corrisponde un obbligo nei soggetti terzi (sottoposizione all'*imperium* statale dei cittadini-contribuenti), deve far simmetria un obbligo nel titolare del diritto stesso, cioè nello Stato (sottoposizione a un sistema di norme che lo costringa a realizzare, obiettivamente, la garanzia della destinazione del danaro pubblico a fini pubblici e la garanzia della correttezza dei criteri di gestione), a “sostegno” di un diritto dei cittadini-contribuenti<sup>157</sup>.

Da questo ragionamento generano il principio all'effettiva e integrale destinazione dei mezzi pubblici ai fini pubblici e il principio alla correttezza dei

---

<sup>157</sup> Una volta individuata l'esistenza di un rapporto tra contribuenti ed enti impositori (sebbene peculiare) e constatata questa sua necessità in uno stato di diritto, una sua spiegazione si rinviene nella trattazione degli elementi soggettivi e oggettivi. E precisamente, nella trattazione dei soggetti attivi e passivi che lo compongono, nonché nella natura politica e giuridica e nel suo contenuto.

criteri di gestione che assumono la denominazione di garanzie inderogabili<sup>158</sup> e obiettive<sup>159</sup>.

Queste garanzie sono il dovere dello Stato fiscale (dovere, che è inteso come garanzia a favore dei contribuenti) di destinare solamente ai fini pubblici quanto coattivamente prelevato dalle economie private e di gestire secondo canoni di correttezza. Esse hanno un duplice fondamento. Il primo è politico e si rinviene nel rapporto elettorale. Il secondo è giuridico e si individua nel diritto del bilancio e trova fondamento nella lettura degli artt. 23, 53, 81 e 97 della Cost.<sup>160</sup>.

Il principio all'effettiva e integrale destinazione dei mezzi pubblici ai fini pubblici e il principio alla correttezza dei criteri di gestione – che, peraltro, trovano accoglimento in molte Costituzioni europee – sono l'espressione di quella versione della sovranità, proveniente dal basso, in un quadro di democrazia sociale (o sostanziale), che s'individua ed è garantita nel (e dal diritto) all'effettiva partecipazione (come lo vorrebbe, nella sostanza, la Costituzione) della "persona umana", per il tramite del soggetto collettivo, al potere politico, economico e sociale, nel quadro di una nuova dimensione della personalità dell'uomo "sociale".

La logica della centralità del singolo cittadino si traspone, per fisiologica conseguenza, nella centralità della collettività, in una visione espansiva e collettivistica del ruolo degli attori degli strumenti finanziari<sup>161</sup>. La Costituzione pone al

---

<sup>158</sup> Sono inderogabili in quanto previste da norme costituzionali che prevalgono sulla sottostante normativa e che portano all'eliminazione di ogni incongruenza, anche se in realtà si assiste, non di rado, a manifestazioni di scantonamento dei principi che tendono a prevaricare le norme costituzionali e così affievoliscono le garanzie.

<sup>159</sup> Sono definite obiettive, perché la tutela della finanza pubblica, cioè gli interessi finanziari dell'intera collettività, deve manifestarsi obiettivamente, cioè attraverso un'operatività automatica, costante e uniforme di strumenti giuridici che agiscono all'interno del sistema giuridico. Questo anche perché il contribuente singolo non può sindacare le spese e, in presenza dello sperpero del danaro pubblico, non possiede alcun strumento diretto, ma è costretto ad assistere passivamente (o quasi) al fenomeno di mala gestione.

<sup>160</sup> Inoltre esse fungono da parametro per l'azione politica, per quella legislativa e per l'attività (amministrativa) di attuazione e di gestione delle risorse. Oltre a costituire un parametro di azione sono idonee a fungere altresì da parametro di valutazione e di giustiziabilità di comportamenti, provvedimenti e atti normativi (ad es. in sede di controllo, referto, parificazione e giudizio di responsabilità avanti la Corte dei conti o parametro di legittimità delle norme per il giudice costituzionale e dei provvedimenti per il giudice amministrativo). Indubbiamente sono delle posizioni soggettive il cui intestatario ne è la collettività. Sono dotate di una pluralità di regimi in ordine alla qualificazione giuridica, alla pretesa e alla giustiziabilità.

<sup>161</sup> La rilevanza della collettività, del resto, è riconosciuta anche dalla giurisprudenza costituzionale, amministrativa e civile e, soprattutto, dalla giurisprudenza contabile (la quale ha la primogenitura dell'allargamento del concetto di danno erariale e del suo collegamento diretto con la collettività). Si possono ricordare, a titolo di esempio, alcune storiche, meritorie e

centro del sistema pubblico la persona e i suoi diritti e sancisce la strumentalità dell'Amministrazione nella realizzazione e tutela di questi diritti.

Quest'impostazione si coglie sotto un duplice profilo.

Innanzitutto dall'art. 97 che sottopone l'organizzazione e l'attività amministrativa al rispetto dei principi di imparzialità e buon andamento oggi condizionati dai due superprincipi dell'equilibrio del bilancio e della sostenibilità del debito pubblico del nuovo primo comma e dagli artt. 24 e 113 che riconoscono i principi di giustiziabilità degli atti amministrativi e l'effettività della tutela<sup>162</sup>.

Oltre agli articoli inseriti nella sezione espressamente dedicata alla pubblica Amministrazione (artt. 97 e 98, ma anche l'art. 95) e a quelli riguardanti la giustizia, vanno presi in considerazione gli articoli relativi ai principi fondamentali. Difatti, di Amministrazione la Costituzione parla anche e soprattutto attraverso l'identificazione dei compiti della sfera pubblica e quindi dei principi ai quali è sottoposta in quanto responsabile della loro attuazione<sup>163</sup>. E allora in questa prospettiva emergono principi quali la solidarietà (art. 2) e l'eguaglianza formale e sostanziale (art. 3).

Va però ricordato che "l'azione dell'amministrazione è vista in funzione della Nazione e cioè della collettività", secondo il principio enunciato dall'art. 98, c. 1, della Cost. Il richiamo alla Nazione, si deve rilevare, è abituale in gran parte dei testi costituzionali, perché evoca immediatamente, con riferimento allo Stato-comunità, l'idea di popolo quale gruppo politicamente ordinato a Stato nel succedersi delle generazioni.

Questi diritti messi "a fuoco" dal diritto finanziario pubblico sono prospettati all'elevazione a diritti fondamentali dell'uomo. Al pari dei diritti dell'uomo hanno come destinatari entità collettive.

Rappresentano un momento di "promozione" umana e di ulteriore tutela dell'individuo. Sono rivolti a garantire interessi di primaria importanza.

Risultano radicati profondamente nella coscienza popolare, per cui possiedono il *consensus omnium gentium*, che è il requisito per far nascere un diritto fondamentale. Hanno collegamenti diretti con le costituzioni di quasi la

---

innovative decisioni della Corte dei conti in tema di danno ambientale che trattano delle formazioni sociali, tra cui è collocata, *in primis*, appunto, la collettività (considerata a tutti gli effetti soggetto titolare di rapporti giuridici), e che, per il loro valore estremamente importante, sono state recepite dal legislatore. In esse viene riconosciuto il danno ambientale quale lesione inferta proprio alla collettività.

<sup>162</sup> Per una completa disamina del principio di imparzialità v., in particolare, F. VETRÒ, *Il principio di imparzialità*, in M. RENNA, F. SAIITA (a cura di), *Studi sui principi del diritto amministrativo*, cit., 91 ss.

<sup>163</sup> Così insegnano C. ESPOSITO, *La Costituzione italiana*, Saggi, Padova, 1954, U. ALLEGRETTI, *Amministrazione e Costituzione*, Padova, 1996, A. ZITO, *Il danno da illegittimo esercizio della funzione amministrativa. Riflessioni sulla tutela dell'interesse legittimo*, Napoli, 2003, 182.

totalità degli stati moderni, dei quali sono divenuti parte integrante del sistema normativo<sup>164</sup>.

A tutela di questi diritti vi deve essere preposto un organismo costituzionalmente riconosciuto, indipendente e globalmente collegato che costituisca “la coscienza finanziaria degli Stati e delle loro collettività” e che abbia “una voce globale” che la rappresenti: le ISC nazionali la cui connessione globale è garantita dall’INT.O.S.A.I.

Sul punto gli Accordi di Johannesburg del XX Incosai 2010, focalizzati a parare i *values and benefits* delle ISCN, hanno posto le basi per le seguenti tre massime:

(23) *Accountability and transparency is an indispensable part of a democracy.*

(24) *In a democracy structures are created and elected representatives are empowered to implement the will of the people and act on their behalf. An important point of departure in constructing democratic institutions is that the citizens of a country should be able to hold their representatives accountable. The democratically elected representatives can only be held accountable if they, in turn, can hold accountable those who have to implement their decisions. Legislatures therefore need a body in the form of a Supreme Audit Institution (SAI) that can serve as a tool in the checks and balances of public accountability and promote such accountability through the transparency created by making public its audit reports. Such a body has to be independent in order to be trustworthy.*

(25) *The overall objective of independent audits is therefore to make a difference in the lives of citizens by contributing to trust, efficiency and effectiveness. An independent and effective SAI is accordingly a necessary precondition for democracy. This does imply that the mandate of an independent auditor in the public sector goes far beyond the traditional definition of external auditing because it also addresses matters of public interest – the interest of the citizens.*

---

<sup>164</sup> Fattispecie che secondo certe opinioni troverebbero esistenza solo teorica e scarsa attuabilità pratica in un contesto caratterizzato da una maggiore complessità. Tale riserva si genera nel pregiudizio che la materia di contabilità (prima dello Stato e ora) pubblica sia incompleta per la trattazione delle questioni finanziarie. L’altro preconconcetto vede(va) meritevoli di tutela, e giuridicamente rilevanti, solo le posizioni individuali. Invece gli interessi non strettamente individuali, ma meta-individuali, in quanto diffusi in settori più o meno ampi della società, sono destinati a ricevere una tutela meramente oggettiva. Il limite di questa visione era sostanzialmente non riconoscere la possibilità di considerare la collettività a tutti gli effetti soggetto titolare di rapporti giuridici. Sul tema degli interessi collettivi: R. Lombardi, *La tutela delle posizioni giuridiche meta-individuali nel processo amministrativo*, Torino, 2008; di recente la voce di Manfredi.