



UNIVERSITA' POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTA' DI ECONOMIA "GIORGIO FUA"

Dottorato di Ricerca in Management and Law
Curriculum Economica Aziendale

**Sistemi di controllo interno e normativa,
lotta all'illegalità nelle aziende a partecipazione
pubblica:
il caso AnconAmbiente**

Tutor di Ateneo: Chiar.ma:

Prof.ssa Monica De Angelis

Co - Tutor di Ateneo: Chiar.mo

Prof. Sergio Branciarì

Dottorando:

Leonardo Lombardi

Tutor Aziendale:

Prof. Antonio Gitto

INDICE

INTRODUZIONE	<i>pag.</i>	7
1. LE ATTIVITÀ ILLEGALI	<i>pag.</i>	16
1.1 PREMESSA	<i>pag.</i>	16
1.2 ETICA	<i>pag.</i>	30
1.3 L'ACCONTABILITÀ	<i>pag.</i>	35
1.4 IL RISK MANAGER	<i>pag.</i>	39
1.5 RESPONSABILITÀ SOCIALE	<i>pag.</i>	42
1.6 LE FRODI	<i>pag.</i>	47
2. IL QUADRO NORMATIVO (cenni)	<i>pag.</i>	58

3. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	<i>pag.</i>	66
3.1 ASPETTI GENERALI	<i>pag.</i>	66
3.2 L'EVOLUZIONE DELLA NOZIONE E DEGLI OBIETTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	<i>pag.</i>	68
3.3 LE COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	<i>pag.</i>	73
3.4 L'AMBIENTE DI CONTROLLO	<i>pag.</i>	76
3.5 L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO	<i>pag.</i>	80
3.6 IL MONITORAGGIO	<i>pag.</i>	83
3.7 IL PROCESSO DI FRAUD AUDITING	<i>pag.</i>	85
4. IL CASO ANCONAMBIENTE	<i>pag.</i>	92
4.1 PREMESSA	<i>pag.</i>	92

4.2 IL SETTORE DEI RIFIUTI URBANI: IL QUADRO ECONOMICO/PATRIMONIALE	<i>pag.</i>	94
4.3 ANCONAMBIENTE	<i>pag.</i>	104
4.3.1 LA STORIA	<i>pag.</i>	104
4.3.2 LA PRIMA VICENDA GIUDIZIARIA	<i>pag.</i>	108
4.3.3 LA SECONDA VICENDA GIUDIZIARIA	<i>pag.</i>	112
4.3.4 DISCUSSIONE	<i>pag.</i>	113
CONCLUSIONI	<i>pag.</i>	123
BIBLIOGRAFIA	<i>pag.</i>	126

INTRODUZIONE

Il lavoro prende spunto dalla volontà del legislatore italiano di combattere fenomeni illegali e degenerativi del sistema produttivo del Paese, quali corruzione e cattiva amministrazione. In particolare, la legge 190/2012 ed il D.Lgs. 97/2016, ma anche il D.Lgs. 231/2001 ed il D.Lgs. n. 33/2013, si inseriscono in una significativa attività normativa che, negli ultimi anni, ha profondamente toccato l'organizzazione ed il funzionamento della pubblica amministrazione.

Fortemente connessi al concetto di stato di diritto sono i concetti di trasparenza e responsabilità. In effetti, affinché la democrazia funzioni, i cittadini devono avere accesso alle informazioni su cosa sta facendo il loro governo e come sono state prese le decisioni. Trasparenza nel governo, quindi, significa rispondere al “diritto di conoscere” dei cittadini attraverso la facilitazione dell'accesso alle informazioni ed alla comprensione dei meccanismi decisionali. La responsabilità del governo è facilitata da approcci e pratiche atti a garantire che le sue attività soddisfino gli obiettivi e gli standard prefissati. I due concetti di trasparenza e responsabilità vanno, pertanto, di pari passo, poiché se non vi sono adeguate informazioni su prestazioni, risultati e giustificazioni, è difficile rendere i governi responsabili delle proprie azioni. Dare conto delle risorse pubbliche e delle decisioni politiche è parte integrante della democrazia. Trasparenza e responsabilità servono come strumento di controllo e lotta alla cattiva gestione e

corruzione. Quindi sono pilastri di una sana governance che è fondamentale per vincere e mantenere la fiducia di cittadini, investitori e la comunità internazionale. Dal punto di vista aziendalistico appare utile comprendere come, soprattutto nel settore delle public utility, adeguati meccanismi di accountability (esterna ed interna) siano portatori di numerosi vantaggi economici: innanzitutto, elementi di trasparenza favoriscono una migliore allocazione delle risorse, con conseguente miglioramento dell'efficienza; in secondo luogo, la cultura della legalità e l'etica diventano patrimonio aziendale, e con esse la cultura della "responsabilità sociale" dell'azienda, contribuendo a migliorare l'ambiente nel quale l'azienda opera; inoltre, il sistema di regole ed i modelli organizzativi connessi, introdotti per questi specifici controlli etici, divengono, ove debitamente correlati e integrati, strumenti miglioramento delle performance aziendali; infine, una azienda, anche pubblica, con una immagine positiva, può trarre importanti vantaggi dal mercato.

Non a caso, gli elementi di maggiore rilievo della legge 190/2012 sono risultati, di conseguenza:

- creazione di una Autorità nazionale anticorruzione, con compiti di controllo e indagine sulla pubblica amministrazione;

- designazione di responsabili per il contrasto alla corruzione in tutti gli enti pubblici, inclusi quelli locali, con rotazione di cariche e incarichi nei settori più a rischio;
- accountability e trasparenza dell'attività delle amministrazioni pubbliche, in particolare nel settore degli appalti e degli incarichi in società controllate;
- inasprimento delle pene e, in alcuni casi, ridefinizione dei reati di corruzione e concussione, nonché recepimento della nuova fattispecie di “traffico di influenze”;
- tutele per i dipendenti pubblici che denuncino episodi di corruzione.

Come precisa la relazione illustrativa del disegno di legge relativo, l'obiettivo è la prevenzione e la repressione del fenomeno della corruzione attraverso un approccio multidisciplinare, nel quale gli strumenti sanzionatori si configurano solamente come alcuni dei fattori per la lotta alla corruzione e all'illegalità nell'azione amministrativa. Nello specifico, si pongono a sostegno del provvedimento legislativo motivazioni di trasparenza e controllo proveniente dai cittadini e di adeguamento dell'ordinamento giuridico italiano agli standard internazionali. La relazione illustrativa precisa come la corruzione porti danni alla credibilità che si traducono in danni di ordine economico, dal momento che

disincentiva gli investimenti anche stranieri, frenando di conseguenza lo sviluppo economico.

Peraltro, in questo processo di miglioramento dell'economicità all'interno della pubblica amministrazione, non possono essere dimenticate altre importantissime riforme: quella sull'introduzione del controllo di gestione (D.Lgs. n. 286/1999 e D.Lgs. n. 267/2000); la modifica della contabilità pubblica (D.Lgs. n. 118/2011); l'introduzione della valutazione delle performance (D.Lgs. n. 150/2009, L. n. 124/2015, DPR n. 105/2016); quelle riguardanti le partecipate pubbliche (D.Lgs. n. 100/2017); quella sul codice appalti (D.Lgs. n. 50/2016 integrato e corretto con il D.Lgs. n. 56/2017).

Tutte queste riforme dovrebbero portare, nelle intenzioni del legislatore, ad una maggiore efficienza del sistema, ma anche ad una maggiore efficacia dell'azione amministrativa.

Non si può escludere, infatti, che, in alcuni casi, le pubbliche amministrazioni si siano mostrate più portate alla "cultura dell'adempimento", privilegiando il rispetto degli aspetti meramente formali e la pedissequa puntualità nelle tempistiche e nelle procedure, che alle prioritarie finalità di erogazione di servizi pubblici economici e di qualità, che pure dovrebbero informare l'azione amministrativa.

Invero, non va dimenticato che la corruzione trova infatti terreno fertile nell'eccesso di norme e oneri procedimentali, nella ridotta qualità della burocrazia e in sistemi sanzionatori inefficaci. La norma non può essere in grado di attingere tutte le fenomenologie di abuso della funzione pubblica, ma l'individuazione di efficaci strumenti di contrasto permette di sviluppare, come già detto, una “cultura della responsabilità”.

Sulla base di queste premesse, questo studio, sorretto dalla teoria della “razionalità governativa” di Foucault (Foucault, 1988, 1991), mira ad analizzare il ruolo che la contabilità, le informazioni economico-finanziarie e le pratiche di accountability hanno svolto nel “rilevare e controllare i conti” in situazioni di degrado morale e contribuire, conseguentemente, al miglioramento delle performance aziendali.

In effetti, è plausibile che con rigorosi sistemi di misurazione e controllo siano meno possibili fenomeni di degenerazione morale e, quindi, una maggiore efficienza ed efficacia aziendale.

Diverse sono state le ricerche di accounting e/o di management, a livello internazionale, basate sulla teoria della “razionalità governativa” di Foucault, che si sono occupate del settore pubblico (Miller e O’Leary, 1994; Preston, Chua e Neu, 1997).

In relazione agli obiettivi specifici del presente lavoro, si è deciso di fare ricorso alla metodologia del “case study” (Eisenhardt, 1989; Eisenhardt e Graebner, 2007). Questa metodologia è, infatti, considerata adatta quando si vuole studiare un fenomeno nuovo nel suo contesto reale (Yin, 2008). In particolare, la scelta della prospettiva con cui analizzare le problematiche ha un fondamento e una giustificazione metodologica (Franceschi Ferraris, 1977: p. 102). Considerato che la ricerca empirica necessita di oggetti di studio (Fattore, 2005: p. 85), la nostra unità di indagine è costituita da Anconambiente S.p.a., società a capitale totalmente pubblico, che opera nella provincia di Ancona nel settore dell’igiene ambientale. Tale metodologia può consentire, tra gli altri, di sviluppare nuove teorie od estendere teorie preesistenti, può porre alla base dell’analisi l’esame di un singolo caso oppure di più casi. Nel presente lavoro si è deciso di analizzare, pertanto, il caso della Anconambiente S.p.a..¹

L’intera ricerca si è basata su fonti di ricerca distinte e, con larga approssimazione, inquadrabili in:

- ricerca bibliografica, storiografica e più in generale testuale, per la quale si rimanda alla bibliografia di settore citata;

¹ Il caso esaminato è stato scelto poiché sufficientemente rappresentativo del mondo delle utility pubbliche. Innanzitutto, perché Ancomambiente Spa è una società pubblica, con sei Comuni soci, affidataria di servizi in house (igiene ambientale, gestione cimiteri e pubblica illuminazione). Inoltre, per la sua dimensione (sia in termini di fatturato – circa euro 30 milioni annui - che di occupati – circa 350 unità). Infine, perché è stata oggetto, dalla sua costituzione, di due episodi di corruzione.

- ricerca empirica attraverso analisi dei documenti contabili, reports, ed approfondimenti a mezzo interviste².

La sostanziale carenza nella letteratura italiana di ricerche che descrivano i percorsi di miglioramento seguiti, in particolare, dalle aziende di igiene ambientale e la mancanza dei relativi dati empirici che siano in grado di dare una misura quantitativa dei risultati ottenuti, sia in termini di generale miglioramento degli equilibri economico-finanziari, sia in termini di aumento del grado di soddisfazione dei cittadini/utenti hanno portato a fondare il presente lavoro prevalentemente su materiali e/documenti primari elaborati dall'azienda stessa o da consulenti e sulle interviste a manager ed operatori che hanno vissuto direttamente i processi di cambiamento.

Tale scelta metodologica è condivisa anche a livello internazionale negli studi sugli impatti delle riforme pubbliche (Humphrey C., Miller P., Scapens R., 1993; Schick A., 1996; Pollitt C., Bouckaert G., 2004; Andrews M., Moynihan D., 2002).

Pertanto, lo studio del caso di Anconambiente, incentrato, principalmente, sulla ricostruzione del percorso di miglioramento delle performance economico-finanziaria. Miglioramento basato sull'implementazione del controllo di gestione

² In particolare, si è proceduto ad intervistare, con registrazione del colloquio, il Presidente del Consiglio di Amministrazione di Anconambiente, Prof. Antonio Gitto, nel periodo febbraio/maggio 2018.

e del modello organizzativo ex D.Lgs. 231/2001, non consente in alcun modo di fare generalizzazioni ma, semmai, di fornire riscontri empirici a quanto sostenuto e argomentato sul piano teorico (Yin, 2003).

In particolare, nel primo capitolo, si è provveduto a fare una panoramica, non esaustiva, di quelli che possono essere i fenomeni di attività illegali all'interno delle aziende pubbliche o a capitale pubblico. Concentrando l'azione sulla corruzione e sulle frodi aziendali, che sono tra gli altri tipi di attività illegali quelli che danno più "visibilità" e cassa di risonanza al fenomeno stesso.

Considereremo solamente la corruzione pubblico-privato, se scoperta, questa attività, qualora non fosse considerata illegale, ricevere sicuramente un forte biasimo sociale. Pertanto, l'aspetto culturale è di importanza fondamentale per reprimere questo tipo di attività, ed in particolare, la cultura della legalità e della trasparenza divengono strumento di efficientamento del sistema.

Nel secondo capitolo, vedremo il quadro normativo e la sua evoluzione negli anni, con l'introduzione di norme ad hoc e modelli organizzativi atti, a reprimere, ma anche ad "*educare*" gli enti di riferimento. Infatti, per la prima volta, il legislatore prova a modificare l'approccio culturale ed etico all'interno degli enti a cui sono riferiti queste normative, istituendo, oltre a modelli organizzativi e pene atte a sanzionare le attività illecite, anche norme esimenti per comportamenti corretti. Cercando così di istituire l'utilizzo di "*best practices*" negli enti di riferimento

Nel terzo capitolo verranno presentati i sistemi di controllo interni e il loro ruolo nel conseguimento degli obiettivi previsti dalle imprese. Vedremo come un efficace sistema di controllo interno influenza attraverso la riduzione dei rischi il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali, sia di economicità, sia di attendibilità delle informazioni.

Nel quarto inquadreremo le aziende di igiene ambientale e nello specifico AnconAmbiente, che è la protagonista del nostro case study, con ben due fenomeni corruttivi all'inizio degli anni 2000. Valutando empiricamente i risultati pre e post fenomeni corruttivi.

Capitolo 1

LE ATTIVITÀ ILLEGALI: CORRUZIONE E FRODI

1.1 PREMESSA

Le attività illegali come ad esempio corruzione, riciclaggio di denaro sporco e, in generale, le frodi determinano, un serio ostacolo alla prosperità ed allo sviluppo del Paese³.

In effetti, vi è una forte correlazione negativa tra PIL pro-capite e graduatoria negli indici di corruzione, così come dimostra il “Corruption Index Perception” della World Bank. Seppure, non sia sempre possibile comprendere se sia la corruzione a produrre povertà in un Paese oppure sia la povertà stessa che induca fenomeni di corruzione. Nella tabella 1 inseriamo la graduatoria del C.I.P. per l’anno 2018.

³ Nel 1996, James Wolfensohn, all'epoca Presidente della World Bank, portò all'attenzione del mondo la questione della corruzione con queste parole: “... *per portare crescita economica e riduzione della povertà ai paesi in via di sviluppo, dobbiamo affrontare il problema cancro della corruzione*” (Weaver C.E., 2007: "Reforming the World Bank: Promises and Pitfalls", Brown Journal of World Affairs, vol.13, no. 2, pp. 55-65.). Da allora, l'agenda anticorruzione ha cominciato a prendere forma e la sola Banca mondiale ha speso dieci milioni di dollari all'anno per indagini e sanzioni, creando un dipartimento investigativo e lanciando numerosissimi programmi specifici di lotta alla corruzione.

CPI 2018	CPI 2018
1 Denmark	45 Cabo Verde, Dominica, Korea South,
2 New Zealand
3 Finland, Singapore, Sweden, Switzerland	52 Namibia
.....	53 Italy, Oman
11 Germany
11 United Kingdom	67 Greece, Montenegro, Senegal
.....
17 Belgium	87 China, Serbia
18 Ireland
18 Japan	105 Egypt, Brazil, El Salvador, Zambia
.....
22 United States of America	180 Somalia

Tabella 1⁴ corruption perception index

⁴ La tabella 1 è presentata in maniera sintetica indicando solo alcuni dei paesi presi in considerazione sui 180 totali per una questione di spazio. Ma sono state indicate le principali economie mondiali e quelle peggiori. Inoltre sono state messe in prossimità i raffronti con l'Italia.

In particolare, la corruzione, intesa come l'utilizzo del pubblico ufficio per un guadagno privato, può essere considerata una "industria" multimilionaria che distoglie le già limitate risorse governative disponibili da settori essenziali per lo sviluppo (istruzione, università, ricerca, sanità, il sociale, etc.).

Il vantaggio per il pubblico funzionario corrotto può essere costituito, non soltanto, o necessariamente, da un guadagno diretto di denaro o altri beni ad esso fungibili (gioielli, oro, regali di significativo valore, ecc.), ma anche da qualsiasi "altra utilità", dove per "altra utilità" si intende qualsiasi bene che costituisca per il soggetto pubblico (o anche per un terzo, cui è destinato) un vantaggio, materiale o morale, patrimoniale o non patrimoniale (quindi anche non necessariamente economico), ma giuridicamente rilevante (Cassazione, 351/1998).

Invero, il problema della corruzione è conosciuto sin dall'antichità ed ha interessato diversi popoli: arabi, indiani, cinesi, romani e greci, solo per citarne alcuni. Le norme di quei tempi già prevedevano indennità supplementari per quei funzionari pubblici a maggior rischio di corruzione, come esattori delle tasse e magistrati, nonché rotazioni ogni pochi anni, così che i funzionari pubblici non si avvicinasero troppo, diventandone contigui, agli operatori del posto.

Robert Klitgaard ha sostenuto che la corruzione è "un reato basato sul calcolo", nel quale "le persone tendono a corrompere o a essere corrotte quando i rischi

sono bassi e le ricompense grandi”, ove la corruzione aumenta proporzionalmente alle possibilità che uno o più soggetti dispongano di un bene in via esclusiva o se trasparenza e responsabilità siano basse. In particolare, essa dipenderebbe da tre variabili essenziali: monopolio (inteso come assenza di mercato), discrezionalità e segretezza (Klitgaard, 1988).

La corruzione è tanto più ricorrente quanto meno mercato c'è (per ottenere un dato bene devo rivolgermi a quei pochi produttori, spesso uniti da un accordo di cartello) e più opache sono le procedure di gara (la procedura di aggiudicazione è priva di trasparenza).

Tuttavia, un'altra variabile che alimenta la corruzione è, sicuramente, la burocratizzazione del sistema; più burocrazia determina maggiore corruzione, anche perché, spesso, ai differenti gradi della burocrazia si accompagnano spazi autonomi di discrezionalità, che tendono a crescere con il crescere della burocrazia stessa (Klitgaard, 1988)⁵. A tal proposito, alcuni studiosi hanno osservato come l'estensione indiscriminata della burocrazia o dei vincoli alla concorrenza sia una strategia degli amministratori pubblici per accrescere la disponibilità a pagare da parte di imprese e cittadini, con ciò spiegando la

⁵ È stato inoltre osservato che, a parità di altre condizioni, si può riscontrare l'esistenza di una correlazione tra livello dei salari dei funzionari pubblici e grado di corruzione. In pratica, in taluni casi, il basso livello salariale dei funzionari pubblici favorisce fenomeni corruttivi.

resistenza alle riforme del settore pubblico mostrata dai burocrati stessi (Bardhan, 1997, pp. 1320-1346; Rose-Ackermann, 1978; Schleifer, Vishny, 1999).

Con l'avvento della globalizzazione, peraltro, l'antico problema della corruzione ha assunto dimensioni sovranazionali, attraverso infiltrazioni transfrontaliere. Queste dimensioni transnazionali stanno creando il bisogno di cercare con urgenza efficaci strategie nazionali contro di esse, ma anche una coordinata e forte risposta internazionale.

In effetti, nel contesto della globalizzazione, la trasparenza e la responsabilità sono importanti non solo all'interno dei governi, ma anche in settori economici chiave come il settore dei servizi bancari e finanziari, quello dei servizi di rete e quello delle grandi infrastrutture.

Un'importante strategia di crescita di tutti i paesi è stata quella di liberalizzare le proprie economie, compresa l'apertura agli investimenti stranieri e l'internazionalizzazione.

All'interno di questo contesto, i funzionari pubblici svolgono una funzione regolatoria e di controllo fondamentale, poiché percezioni di trasparenza e responsabilità sociale influenzano notevolmente le opinioni degli analisti

finanziari e, conseguentemente, i livelli di intervento degli investitori stranieri (Garofoli, 2013)⁶.

Non a caso le istituzioni internazionali si sono schierate, con importanti provvedimenti, contro la corruzione, a cominciare dall'ONU, che con la Convenzione n. 1131 del 2007 ha individuato strumenti per:

1. promuovere e rafforzare le misure volte a prevenire e combattere la corruzione in modo più efficace;
2. promuovere, agevolare e sostenere la cooperazione internazionale e l'assistenza tecnica ai fini della prevenzione e della lotta alla corruzione;
3. promuovere l'integrità, la responsabilità e la buona fede nella gestione degli affari pubblici e dei beni pubblici⁷.

⁶ Secondo il Garofoli (che richiama dati della World bank), ogni punto di discesa nella classifica di percezione della corruzione, come redatta da Transparency International, provoca la perdita del 16% degli investimenti dall'estero; le imprese costrette a fronteggiare una pubblica amministrazione corrotta e che devono pagare tangenti crescono in media quasi del 25% di meno delle imprese che non fronteggiano tale problema; le piccole imprese hanno un tasso di crescita delle vendite di oltre il 40% inferiore rispetto alle grandi.

⁷ In precedenza, vi erano stati altri numerosi strumenti multilaterali volti a prevenire e combattere la corruzione, quali, tra gli altri, la Convenzione interamericana contro la corruzione, adottata dall'Organizzazione degli Stati americani il 29 marzo 1996, la Convenzione sulla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità Europee o degli Stati membri dell'Unione Europea, adottata dal Consiglio dell'Unione Europea il 26 maggio 1997, la Convenzione sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, adottata dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico il 21 novembre 1997, la Convenzione penale sulla corruzione, adottata dal Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa il 27 gennaio 1999, la Convenzione civile sulla corruzione, adottata dal Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa il 4 novembre 1999, e la Convenzione sulla prevenzione e la lotta alla corruzione, adottata dai capi di Stato e di governo dell'Unione africana il 12 luglio 2003.

Iniziative internazionali in tema di corruzione (1/2)

Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU)	<p>1975: Prima risoluzione della AG ONU contro la corruzione nelle attività di commercio internazionale</p> <p>Anni '90: nuova dichiarazione di lotta contro la corruzione (integrità pubblici ufficiali e leggi)</p> <p>Post anni '90: si concentra maggiormente sul settore pubblico</p> <p>Dal 2000: Ritorno per una maggiore attenzione del privato</p> <p>Dal 2005: adozione programma di lotta alla corruzione (UN's Global Programme Against Corruption) coordinato dallo UN Center for International crime prevention (adesione degli Stati su base volontaria)</p>
Fondo Monetario Internazionale (FMI)	<p>Stimolare una crescita economica duratura e sostenibile che, quindi, non può prescindere da una governance pubblica dell'economia definita e trasparente</p>

Iniziative internazionali in tema di corruzione (2/2)	
La Banca Mondiale (BM)	<p>Nel 1995 la corruzione è stata inserita tra le questioni critiche da affrontare attivando la definizione di strategie anti-corruzione anche in collaborazione con il Transparency International.</p> <p>Formulazione linee strategiche da intraprendere per combattere il fenomeno (investire nell'accountability, creare un settore privato competitivo, migliorare la gestione del settore pubblico e di coinvolgere maggiormente i cittadini</p>
Organization for Economics Co-operations and Development (OECD)	<p>1997: adozione Convenzione contro la corruzione, ratificata negli anni da 36 Stati i quali hanno riconosciuto la gravità del problema e della necessità di adottare misure per superarlo (rafforzamento delle punizioni).</p>
Transparency International (TI)	<p>Corruption Perception Index (CPI)</p> <p>Bribe Payer's Index: individua i settori più colpiti dalla corruzione e Paesi aventi maggiori rapporti con "corruttori"</p>

Fig. 2⁸

⁸ In Fig.2 le principali tappe internazionali per la prevenzione della corruzione.

Secondo la teoria economica si possono distinguere tre tipologie di corruzione: corruzione pubblico-privato, corruzione pubblico-pubblico, corruzione privato-privato (Huber, 2002; Forti, 2003, pp. 1115-1163). Precisando che la corruzione può essere sia attiva, quando si elargisce denaro o si promettono altri vantaggi illeciti ad un soggetto in modo che compia un atto non conforme o contrario ai propri doveri di ufficio, sia passiva, quando vi è accettazione da parte di chi svolge una funzione pubblica o di chi ricopre un incarico pubblico dei suddetti vantaggi (concussione).

In questo capitolo si considera solamente la corruzione pubblico-privato. In tale contesto si può operare un'ulteriore distinzione:

- 1) corruzione amministrativa, intesa come abuso del potere pubblico, dipendenti pubblici o incaricati di un pubblico servizio, per ottenere vantaggi privati;
- 2) corruzione legislativa, cioè quando uno o più portatori di interessi privati, attraverso le *lobbie*, prendono il sopravvento sull'esercizio del potere decisionale del soggetto pubblico.

In entrambi i casi i pubblici ufficiali e i burocrati, i politici e i legislatori, usano il potere a loro delegato dalla collettività per perseguire interessi economici personali a danno del bene comune.

Alcuni autori mostrano come all'aumentare del numero dei corrotti diminuisca la probabilità che questi possano essere scoperti e denunciati da un collega o dalle

stesse vittime (Andvig, Moene, 1990, pp. 63-76). Ciò sta a significare che gli stessi vincoli morali di condanna della corruzione tendono ad allentarsi in presenza di corruzione diffusa.

Se scoperte, queste attività, qualora non fossero considerate illegali, riceverebbero sicuramente un forte biasimo sociale.

Pertanto, l'aspetto culturale assume una importanza fondamentale, ed in particolare, la cultura della legalità e della trasparenza divengono strumento di efficientamento del sistema.

Quando il ruolo della pubblica amministrazione è assecondato da una diffusa etica pubblica, che tende a valorizzarne e rispettarne l'azione, si creano processi virtuosi di sviluppo; al contrario, dove prevale la corruzione, essa determina delegittimazione istituzionale. Infatti, nei Paesi caratterizzati da un forte senso delle istituzioni, i cittadini rispettano le regole dettate dalle pubbliche amministrazioni nel presupposto che da esse dipenda lo sviluppo socio-economico (cultura dell'etica pubblica).

Il fenomeno, in Italia, ha raggiunto dimensioni critiche che unitamente alla difficile congiuntura economica che sta attraversando insieme agli altri Paesi di area dell'Unione Europea, ne sta mettendo a repentaglio le sue condizioni di ripresa e di successivo sviluppo nel tempo.

Procedimenti iscritti e definiti nei tribunali italiani -sezione dibattimento- contenenti reati di concussione, corruzione, millantato credito e traffico di influenze illecite negli anni 2013-2016

Reato	2013		2014		2015		2016	
	iscritti	definiti	iscritti	definiti	iscritti	definiti	iscritti	definiti
Concussione (art. 317 cp)	131	106	97	105	115	124	110	117
Corruzione per l'esercizio della funzione (art. 318 cp)	18	13	19	8	35	17	27	17
Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 cp)	218	197	300	192	196	163	206	180
Corruzione in atti giudiziari (art. 319 ter cp)	11	10	22	14	17	12	10	9
Corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio (art. 320 cp)	8	15	16	11	18	10	13	9
Istigazione alla corruzione (art. 322 cp)	136	115	122	127	118	105	95	103
Millantato credito (art. 346 cp)	76	71	76	76	74	56	66	53
Traffico di influenze illecite (art. 346 bis cp)	0	0	0	0	1	1	1	3

I dati degli uffici non rispondenti sono stati stimati

Fonte: Ministero della Giustizia - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

Modalità di definizione nei tribunali italiani -sezione dibattimento- dei procedimenti contenenti reati di concussione, corruzione, millantato credito e traffico di influenze illecite.

Anno 2013

Reato	Sentenze								Definiti in altro modo	Totale definiti
	Condanne	Patteggiam.	Promiscue	Absoluzioni	Non doversi procedere per prescrizione	Non doversi procedere diverso da prescrizione	Altre sentenze	totale sentenze		
Concussione (art. 317 cp)	44%	0%	4%	27%	7%	3%	3%	88%	12%	100%
Corruzione per l'esercizio della funzione (art. 318 cp)	62%	0%	0%	23%	8%	0%	0%	92%	8%	100%
Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 cp)	34%	4%	4%	18%	18%	2%	2%	81%	19%	100%
Corruzione in atti giudiziari (art. 319 ter cp)	60%	0%	0%	10%	20%	10%	0%	100%	0%	100%
Corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio (art. 320 cp)	47%	0%	0%	20%	7%	0%	0%	73%	27%	100%
Istigazione alla corruzione (art. 322 cp)	52%	12%	3%	10%	3%	0%	0%	79%	21%	100%
Millantato credito (art. 346 cp)	70%	0%	1%	10%	4%	1%	0%	87%	13%	100%
Traffico di influenze illecite (art. 346 bis cp)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

I dati degli uffici non rispondenti sono stati stimati

Fonte: Ministero della Giustizia - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

Modalità di definizione nei tribunali italiani -sezione dibattimento- dei procedimenti contenenti reati di concussione, corruzione, millantato credito e traffico di influenze illecite.

Anno 2014

Reato	Sentenze								Definiti in altro modo	Totale definiti
	Condanne	Patteggiam.	Promiscue	Absoluzioni	Non doversi procedere per prescrizione	Non doversi procedere diverso da prescrizione	Altre sentenze	totale sentenze		
Concussione (art. 317 cp)	44%	5%	10%	26%	2%	3%	0%	90%	10%	100%
Corruzione per l'esercizio della funzione (art. 318 cp)	38%	0%	0%	63%	0%	0%	0%	100%	0%	100%
Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 cp)	26%	6%	11%	17%	17%	3%	3%	82%	18%	100%
Corruzione in atti giudiziari (art. 319 ter cp)	57%	0%	0%	21%	21%	0%	0%	100%	0%	100%
Corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio (art. 320 cp)	27%	0%	0%	27%	27%	0%	0%	82%	18%	100%
Istigazione alla corruzione (art. 322 cp)	55%	11%	9%	11%	0%	0%	2%	88%	12%	100%
Millantato credito (art. 346 cp)	54%	4%	7%	18%	7%	0%	0%	89%	11%	100%
Traffico di influenze illecite (art. 346 bis cp)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

I dati degli uffici non rispondenti sono stati stimati

Fonte: Ministero della Giustizia - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

Modalità di definizione nei tribunali italiani -sezione dibattimento- dei procedimenti contenenti reati di concussione, corruzione, millantato credito e traffico di influenze illecite.

Anno 2015

Reato	Sentenze							Definiti in altro modo	Totale definiti	
	Condanne	Patteggiam.	Promiscue	Absoluzioni	Non doversi procedere per prescrizione	Non doversi procedere diverso da prescrizione	Altre sentenze			totale sentenze
Concussione (art. 317 cp)	37%	0%	19%	36%	6%	0%	1%	100%	0%	100%
Corruzione per l'esercizio della funzione (art. 318 cp)	24%	0%	12%	29%	29%	0%	6%	100%	0%	100%
Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 cp)	26%	1%	24%	20%	23%	4%	3%	100%	0%	100%
Corruzione in atti giudiziari (art. 319 ter cp)	42%	0%	33%	8%	0%	17%	0%	100%	0%	100%
Corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio (art. 320 cp)	50%	0%	0%	30%	20%	0%	0%	100%	0%	100%
Istigazione alla corruzione (art. 322 cp)	51%	10%	4%	25%	4%	2%	4%	100%	0%	100%
Millantato credito (art. 346 cp)	36%	2%	9%	23%	21%	7%	2%	100%	0%	100%
Traffico di influenze illecite (art. 346 bis cp)	0%	0%	0%	0%	100%	0%	0%	100%	0%	100%

I dati degli uffici non ripondenti sono stati stimati

Fonte: Ministero della Giustizia - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

Modalità di definizione nei tribunali italiani -sezione dibattimento- dei procedimenti contenenti reati di concussione, corruzione, millantato credito e traffico di influenze illecite.

Anno 2016

Reato	Sentenze							Definiti in altro modo	Totale definiti	
	Condanne	Patteggiam.	Promiscue	Absoluzioni	Non doversi procedere per prescrizione	Non doversi procedere diverso da prescrizione	Altre sentenze			totale sentenze
Concussione (art. 317 cp)	32%	0%	22%	31%	12%	3%	1%	100%	0%	100%
Corruzione per l'esercizio della funzione (art. 318 cp)	24%	0%	6%	29%	41%	0%	0%	100%	0%	100%
Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio (art. 319 cp)	22%	0%	24%	22%	27%	4%	1%	100%	0%	100%
Corruzione in atti giudiziari (art. 319 ter cp)	56%	0%	0%	33%	11%	0%	0%	100%	0%	100%
Corruzione di persona incaricata di un pubblico servizio (art. 320 cp)	11%	0%	44%	33%	11%	0%	0%	100%	0%	100%
Istigazione alla corruzione (art. 322 cp)	59%	4%	5%	24%	6%	1%	1%	100%	0%	100%
Millantato credito (art. 346 cp)	51%	0%	9%	19%	15%	6%	0%	100%	0%	100%
Traffico di influenze illecite (art. 346 bis cp)	33%	0%	0%	33%	0%	33%	0%	100%	0%	100%

I dati degli uffici non ripondenti sono stati stimati

Fonte: Ministero della Giustizia - Direzione Generale di Statistica e Analisi Organizzativa

Fig.1⁹

9 Come si può vedere dalla Fig. 1 i reati legati alla corruzione sono nel quadriennio 2013 – 2016 aumentati, con sempre più attenzione delle pubbliche amministrazioni a definire in tempi che si vanno abbassando,

Al contrario le condanne si abbassano in maniera percentuale e aumentano sempre più i casi di prescrizione.

Dal lato delle aziende, invece, vi sono studi empirici che dimostrano le inefficienze prodotte dalla corruzione (Kaufmann, Wei, 2000, pp. 3-21). Innanzitutto, il tempo perso da parte del management in pratiche burocratiche e costo del capitale; in secondo luogo, vi è una distorsione nell'allocazione delle risorse, non essendo stimolata la competitività dell'impresa, poiché il vantaggio competitivo non viene ricercato con adeguati e fisiologici strumenti (investimenti nell'attività caratteristica, innovazione di processo e di prodotto, ricerche di nuovi mercati, ecc.), ma con illegali scorciatoie, che minano le capacità prospettive dell'azienda.

Peraltro, la corruzione genera un maggiore impatto sulle imprese di minori dimensioni, poiché queste ultime non riescano a sopportarne i costi per tutta una serie di motivi, tra i quali, principalmente, il maggior grado di informalità della loro struttura, che renderebbe il fenomeno corruttivo maggiormente tollerabile e la propensione ad una visione di breve periodo, che porterebbe le stesse a individuare i "benefici" immediati della corruzione piuttosto che le diseconomie che si genereranno nel lungo periodo.

Tuttavia, è sempre necessario chiedersi come si possono individuare i comportamenti devianti e devianti.

I parametri di riferimento possono essere sostanzialmente due:

- regole morali, ritenute rilevanti o consolidate in un determinato contesto sociale;
- regole giuridiche, codificate dal diritto positivo di ogni paese.

La scelta del primo o del secondo criterio porta ad allargare o restringere l'ambito dei fenomeni che si possono far rientrare nel concetto di corruzione, ma il criterio legalistico appare quello più frequentemente utilizzato, poiché più semplice e maggiormente definito.

1.2 ETICA

L'art. 97 della Costituzione Italiana statuisce che "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione".

Le regole sul buon andamento, non necessariamente giuridiche, sono relative all'attività amministrativa e gestionale, i cui corollari sono l'efficienza, l'efficacia e l'economicità.

Il primo, l'efficienza, è inteso come la capacità di massimizzare rapporto tra mezzi impiegati e risultati conseguiti.

Il secondo, l'efficacia, è la propensione dell'Amministrazione a raggiungere i suoi obiettivi e rappresenta il rapporto esistente tra obiettivi attesi e obiettivi raggiunti.

Il terzo, l'economicità, è definito come la capacità di minimizzare i costi dei fattori necessari per ottenere l'unità di prodotto ed è sintomatico dei risultati delle scelte effettuate tra le diverse opzioni possibili.

L'altro principio costituzionale, il principio di legalità e imparzialità subordina l'organizzazione e l'attività dei pubblici poteri a regole predeterminate, correlate all'esigenza di garantire: partecipazione, trasparenza e verificabilità dei processi decisionali.

L'amministrazione pubblica, secondo le buone pratiche, infatti, si dovrebbe contraddistinguere per l'autonomia, l'indipendenza e la neutralità dei dipendenti

pubblici dagli organi politici. Tuttavia, in molti paesi, in periodi storici diversi, vi è stata una “degenerazione” del sistema pubblico, che si è caratterizzata per gli abusi degli organi rappresentativi dei cittadini (politici), non ispirato all’interesse generale, ma piegato ad interessi particolari.

Pertanto, per evitare la degenerazione dell’amministrazione, nel corso del tempo, si è radicato un modello di separazione dei poteri della politica da quelli dell’amministrazione ed è stato implementato un modello di amministrazione che risponde alla legge¹⁰, configurando, in tal modo, il cosiddetto modello “burocratico” di amministrazione pubblica.

In effetti, poiché la tecnocrazia (le leggi, i regolamenti, ecc.) presenta ampi spazi di interpretazione, chi vi opera può assumere comportamenti guidati dall’obiettivo di esercitare un proprio potere “burocratico” o di ridurre il proprio rischio personale, soprattutto di fronte a norme confuse o/e contraddittorie, e non dall’obiettivo di dare interpretazioni che rispondono alle esigenze reali di coloro che hanno rapporti con l’amministrazione pubblica stessa.

¹⁰ In particolare, Max Weber ha indicato che il miglior modo per raggiungere gli obiettivi è quello di procedimentalizzare l’amministrazione e di imporre ai pubblici ufficiali e in generale ai dipendenti pubblici di perseguire gli obiettivi politici nel pieno rispetto della legge e delle procedure definite a priori in grado di garantire l’autonomia, l’indipendenza e la neutralità rispetto ad interessi particolari. *Cfr.* Weber, Parlamento e governo, a cura di F. Fusillo, Roma-Bari, Laterza 1918 (trad. it. 2002); Weber, La politica come professione, Torino, Einaudi, 1919 (trad. it. 2004).

Il superamento del modello burocratico è rappresentato dalla nascita l'approccio manageriale definito "New Public Management" (Aucoin, 1990, pp. 115-137; Hood, 1991, pp. 3-19; Id, 1995, pp. 93-109; Gruening, 2001, pp. 1-25).

Con l'affermarsi del modello manageriale si è cercato, soprattutto a partire dagli ultimi venti anni, di introdurre anche nelle amministrazioni pubbliche la logica di correlare più elevate retribuzioni al livello dei risultati, sia in termini di produttività che di quantità/qualità.

Tuttavia, mentre i modelli dell'amministrazione pubblica "soggetta solo alla legge" erano caratterizzati da una riduzione degli spazi di autonomia, il modello manageriale implica un aumento della discrezionalità.

Invero, quando questa discrezionalità viene utilizzata per raggiungere obiettivi "particolari", si determinano effetti nefasti, riassumibili nei seguenti termini:

- declino del principio di legalità e del rispetto delle istituzioni;
- delegittimazione delle istituzioni pubbliche sia nella componente politica (degli organi eletti, dei partiti) sia della componente tecnico-burocratica (dipendenti e dirigenti pubblici);
- inefficienze sempre più alte, con aumento di costi che si scaricano sui cittadini;
- riduzione del tasso di sviluppo e di competitività dell'intero paese;

- permeabilità dell'amministrazione pubblica alle interferenze della politica ed alla pressione di gruppi di interesse, che rallentano o ostacolano i processi di innovazione e modernizzazione.

Per contrastare questi fenomeni degenerativi, sono necessari alcuni accorgimenti, che permettano di incidere, innanzitutto, sull'aspetto culturale ed, in secondo luogo, sugli aspetti operativi. In particolare, occorre:

1. implementare strumenti di misurazione, valutando il grado di raggiungimento degli obiettivi, ciò al fine di stabilire un sistema di chiare responsabilità su “chi deve fare che cosa e chi deve rispondere dei risultati”;
2. implementare sistemi per la verifica successiva degli effetti reali delle politiche attuate, così da poter esprimere un giudizio sulla qualità dell'azione politica;
3. definire sistemi di governance in grado di correlare, a livello di scelte politiche e di amministrazione, l'autonomia decisionale alle responsabilità, alla verifica dei risultati;
4. intervenire con strumenti volti a recuperare il senso di appartenenza dei dipendenti pubblici, così da ridare un valore positivo al lavoro di chi opera nell'interesse generale;

5. semplificare, passando da un sistema di congestione normativa ed esasperazione burocratica ad un sistema di poche ed utili norme di principio e semplificazione dell'attività amministrativa;
6. proporre, diffondere e consolidare valori etici, sia nella società che nella pubblica amministrazione, ossia l'insieme delle regole e dei valori che consentono di distinguere ciò che è giusto da ciò che è sbagliato¹¹.

L'etica non va intesa come un valore astratto, ma deriva, soprattutto, da processi educativi. In particolare, una forte tensione etica è condizione necessaria per ridare la speranza nel futuro; soprattutto per le amministrazioni pubbliche, il recupero del senso etico si basa su autorevolezza, credibilità, trasparenza e ricerca della verità da parte di chi occupa posizioni di potere/responsabilità.

In effetti, ciò significa essere rigidi nel proporre regole di funzionamento e criteri di valutazione dell'amministrazione, ma flessibili nell'applicare principi, regole e criteri alle specifiche situazioni di chi si rapporta all'amministrazione (Della Porta, 2006, pp. 119-127; Tabellini, L'economia e l'etica sono sorelle e non rivali, Il Sole 24Ore, 05/11/2009).

¹¹ Quando si parla di "valori", si fa riferimento a principi in base ai quali si può dare un peso (giusto/sbagliato) alle diverse attività che un individuo può compiere. Le "regole", invece, indicano il comportamento moralmente corretto in un determinato contesto.

1.3 L'ACCOUNTABILITY

Il tema della rendicontazione sociale ha investito il mondo della pubblica amministrazione con un certo ritardo rispetto a quanto avvenuto nel settore privato (Ball, 2004). Tuttavia, negli ultimi anni, si è assistito, anche al suo interno, ad una rapida diffusione degli strumenti di rendicontazione dell'attività pubblica (Marcuccio e Steccolini, 2005). Tra gli elementi che hanno spinto in questa direzione, tre sono particolarmente importanti:

- la pressione dell'Unione Europea¹²;
- la pressione sulla qualità dei servizi da parte dei cittadini, sempre più attenti alla concreta risposta ai bisogni piuttosto che alla mera titolarità dei diritti sul piano formale (Guarini, 2000);
- fattori culturali, per cui l'adozione di strumenti di rendicontazione sociale deriva dal tentativo di migliorare le proprie performance attraverso il potenziamento di sistemi di rilevazione, di rendicontazione e di gestione.

Secondo accreditata dottrina (Steccolini: 2004), gli studi aventi per oggetto il concetto di accountability possono essere suddivisi, a livello teorico, in due grandi gruppi:

- quelli che si basano sulla teoria normativa;

¹² Secondo autorevole dottrina: *“L'accountability del governo europeo deve garantire i singoli stati che il maggiore peso politico di alcuni di questi non abbia come conseguenza l'affermazione di alcuni interessi sugli altri”*. Pezzani (2005), *Accountability: l'analisi del contesto e le esigenze*, in Pezzani (a cura di), *Logiche e strumenti di accountability per le Amministrazioni Pubbliche*, Milano, Egea, p. 5.

- quelli che accolgono la prospettiva interpretativa.

Appartengono al primo gruppo, tutti quegli approcci teorici che considerano fondamentale il mancato allineamento tra gli obiettivi dei soggetti in campo, con tutti i costi in termini di controllo che ne conseguono. L'accountability, in questo caso, si concentra sulla definizione di un sistema di strumenti informativi votati a ridurre le asimmetrie informative esistenti tra i due soggetti.

Appartengono al primo gruppo, quelli che si focalizzano sulla valorizzazione del contesto in cui i sistemi di accountability si sviluppano. Questa prospettiva sostiene che i sistemi informativi non siano neutrali, poiché influenzano e sono influenzati dal contesto economico, culturale e sociale con cui interagiscono (Degeling, Anderson, Guthrie, 1996).

Per meglio comprendere il concetto di accountability, può essere utile capire come questo si declini in virtù dei suoi fruitori, interni o esterni:

- verso l'esterno, esse dovrebbero comunicare con trasparenza agli stakeholder le azioni intraprese ed i risultati raggiunti;
- verso l'interno, i dirigenti dell'ente dovrebbero assumersi le proprie responsabilità gestionali, acquisire la piena titolarità degli obiettivi da raggiungere e rendicontare le scelte adottate ed i risultati conseguiti (Caperchione, Pezzani, 2000).

Pertanto, l'accountability interna ha il ruolo fondamentale di supportare sia le decisioni strategiche, sia le decisioni operative, di allocare le risorse all'interno dell'organizzazione e di definire un sistema delle responsabilità gestionali; mentre quella esterna ha come finalità specifica lo stimolo e il supporto del controllo sociale sulle decisioni di allocazione delle risorse, sui risultati ottenuti e sulla coerenza tra azione e finalità istituzionali¹³.

Tuttavia, perché si possa parlare di accountability nella pubblica amministrazione è necessario che si rispettino le seguenti condizioni:

- possibilità di accesso da parte del pubblico alle informazioni fornite;
- esistenza di spiegazioni e giustificazioni della condotta seguita;
- possibilità di dibattito e giudizio, inclusa la possibilità di emettere sanzioni (Bovens, 2006).

Invero, alla luce dei provvedimenti normativi emanati in Italia negli ultimi anni, si comprende come l'attenzione del legislatore sia stata rivolta soprattutto allo sviluppo di un'accountability verso l'interno, mirata a spingere i dirigenti della pubblica amministrazione ad assumersi le proprie responsabilità gestionali ed a distinguere le prerogative dei politici da quelle dei tecnici.

¹³ Secondo la NPM, la public accountability è sia uno strumento, sia un obiettivo; è uno strumento per migliorare efficacia ed efficienza nella gestione delle risorse pubbliche ma è gradualmente diventata anche un obiettivo a sé stante. *Cfr.* Bovens M. (2005), From financial accounting to public accountability, in H. Hill (ed.) Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts – und Finanzmanagements, Baden Baden: Nomos Verlag.

In effetti, l'accountability rappresenta una modalità per superare la contrapposizione tra due esigenze opposte: l'orientamento al breve termine della classe politica, da un lato, e le dinamiche economiche delle aziende (pubbliche, ma anche private), che sono orientate al medio lungo tempo, dall'altro¹⁴.

¹⁴ “...il politico cerca di massimizzare il “profitto politico” espresso dal consenso conseguito nel breve tempo ed i processi decisionali sembrano molto orientati all'apprezzamento da parte dei cittadini, in questo senso si ha talora l'impressione che le decisioni siano orientate dai sondaggi d'opinione più che dalla reale utilità delle stesse, le combinazioni economiche devono essere apprezzate nel medio lungo tempo nel rispetto di una strategia individuata e condivisa”. Pezzani (2005), Accountability: l'analisi del contesto e le esigenze, in Pezzani (a cura di), Logiche e strumenti di accountability per le Amministrazioni Pubbliche, Milano, Egea, p. 7.

1.4 IL RISK MANAGEMENT

Il rischio può essere definito come la combinazione delle probabilità di un evento e delle sue conseguenze (Guida ISO/IEC 73).

I rischi che minacciano un'organizzazione e la sua gestione possono aver origine da fattori sia esterni sia interni a essa.

Il Risk management è l'insieme di processi attraverso cui un'azienda identifica, analizza, quantifica, elimina e monitora i rischi legati ad un determinato processo produttivo. Il suo obiettivo principale è quello di minimizzare le perdite e massimizzare l'efficacia e l'efficienza dei processi produttivi. (Pozzoli S., Gitto A. 2018 *Trasparenza nelle società partecipate obblighi e opportunità*)

Una prima fase del processo di gestione del rischio è quella dedicata alla valutazione del rischio. In effetti, ci possono essere rischi che possono avere un grosso impatto sull'operatività aziendale e rischi con basso impatto. Pertanto, la principale difficoltà legata al risk management è relativa, principalmente, al grado di difficoltà legata alle analisi e alle valutazioni da effettuare.

Al fine di rendere operativa la gestione dei rischi, occorre procedere per approssimazioni successive, procedendo secondo le seguenti fasi:

- definizione del contesto;
- identificazione dei rischi;
- analisi del rischio;

- valutazione dei rischi;
- controllo dei rischi.

La verifica del rischio è definita dalla Guida ISO/IEC 73 come il processo generale di analisi e valutazione del rischio.

L'identificazione del rischio si propone di misurare l'esposizione di un'organizzazione all'incertezza.

A tal fine, è necessaria una conoscenza precisa dell'organizzazione e dell'ambiente nel quale essa opera (normativo, sociale, politico e culturale).

L'identificazione del rischio va affrontata con metodo, per garantire che tutte le attività significative all'interno dell'organizzazione siano state individuate e che tutti i rischi derivanti da tali attività siano stati determinati.

L'analisi del rischio si propone di mostrare i rischi identificati in forma strutturata, per esempio mediante la predisposizione di una tabella, che può essere usata per favorire la descrizione e la valutazione dei rischi.

Il processo di analisi del rischio genera un profilo di rischio che assegna un voto di significatività ad ogni rischio e fornisce uno strumento per dare la priorità alle attività di trattamento del rischio. Ogni rischio identificato viene così classificato al fine di determinarne l'importanza relativa.

Questo processo consente la mappatura del rischio nell'area produttiva interessata, definisce le procedure primarie di controllo esistenti e indica le aree nelle quali il

volume degli investimenti per il controllo del rischio andrebbe aumentato, diminuito o riequilibrato.

La responsabilità aiuta a garantire l'accertamento della "proprietà" del rischio e lo stanziamento della risorsa di gestione adeguata.

Lo studio delle conseguenze e della probabilità di ogni rischio individuato dovrebbe permettere di dare la priorità ai rischi chiave che richiedono un'analisi più dettagliata.

La valutazione del rischio serve a definire la rilevanza dei rischi per l'organizzazione e l'accettazione o meno di ogni rischio specifico. Essa può essere quantitativa, semi-quantitativa o qualitativa in termini di probabilità dell'evento e di possibili conseguenze.

Tuttavia, una volta completato il processo di analisi del rischio, è necessario confrontare i rischi stimati e i criteri di rischio fissati dall'organizzazione.

Il trattamento del rischio è il processo di selezione e di attuazione di misure che modificano il rischio. Questo processo ha come elemento principale il controllo e la mitigazione del rischio, ma si estende fino a comprendere, per esempio, l'eliminazione del rischio, il trasferimento del rischio, il finanziamento del rischio.

1.5 RESPONSABILITÀ SOCIALE

Gli studiosi di economia aziendale ritengono che l'azienda sia un sistema integrato di elementi in interazione dinamica, volta al raggiungimento di un obiettivo economico globale e sottoposta a vincolo di sopravvivenza (Zappa 1956-1957: pp. 37-38).

In questa visione, l'azienda, anche quella pubblica, sviluppa un processo continuativo di produzione di beni e servizi per il soddisfacimento di bisogni umani (Airoldi et al., 1989; Amaduzzi, 1963; Masini, 1970; Bertini, 1990; Cavalieri, 1995; Paolone, D'Amico, 1994).

Il fine aziendale è, pertanto, anche nelle aziende pubbliche sempre il raggiungimento dell'equilibrio economico (Giannessi, 1961: p. 1038) ovvero l'ispirazione a criteri di economicità (Farneti, 1995: p. 8).

Tuttavia, mentre nelle aziende di produzione l'economicità è quantificabile e misurabile attraverso un valore-parametro, riassuntivo, periodico espresso dagli esiti reddituali; nelle aziende pubbliche ciò non è possibile, in quanto i bisogni da soddisfare non sono rappresentati esclusivamente dalla remunerazione del capitale investito (Farneti, 1995: p. 9).

In tale logica, il fenomeno della corruzione può rivelarsi un fattore di squilibrio (economico e finanziario) all'interno dell'azienda pubblica.

Conseguentemente, la prevenzione della corruzione costituisce un tema prioritario negli studi riguardanti la gestione dell'etica nel contesto delle pubbliche amministrazioni (Frederickson e Ghere 2013), sia in merito all'evoluzione dei sistemi di controllo interno che in merito alle azioni dirette a rafforzare l'accountability.

Tutto ciò comporta implicazioni manageriali e organizzative rilevanti per le aziende pubbliche: tra questi, assumono indubbia rilevanza la ridefinizione degli assetti organizzativi, la formazione del personale, la comunicazione interna ed esterna, il risk management, il sistema dei controlli interni ed esterni.

Nell'ottica gestionale, la valutazione della performance (d.lgs. n. 150/2009), rappresenta una linea di sviluppo coerente con un'impostazione manageriale più efficace.

L'implementazione della valutazione della performance presuppone, infatti, la pianificazione strategica ed operativa, reportistica, il controllo dei costi, la valutazione dirigenziale e del personale. La misurazione e valutazione della performance, inoltre, implica un'attenzione particolare ai meccanismi di accountability verso gli stakeholder esterni.

In effetti, secondo recenti studi (Zarone: 2017, p. 37), *“tra le numerose variabili che condizionano la “pianificazione strategica”, è opportuno tenere conto dell'impatto dei comportamenti fraudolenti, come minaccia esterna ed anche*

come elemento di disequilibrio interno, se si considera che la circostanza delittuosa coinvolge gli utenti esterni e il personale interno. Se si interpreta la pianificazione strategica come il “processo di decisione delle mete dell’organizzazione e delle strategie per raggiungerle” (Anthony, 1988), nella definizione della strategia complessiva finalizzata al raggiungimento dei fini istituzionali, per le organizzazioni del settore pubblico diventa un’esigenza sempre più pressante la rimodulazione del controllo manageriale per contemperare nuove istanze che influenzano la gestione corrente e le aspettative dei diversi portatori di interesse”.

Responsabilità sociale delle aziende significa, essenzialmente, che esse decidono di propria iniziativa di contribuire a migliorare la società e rendere più pulito l’ambiente.

Tale responsabilità si esprime nei confronti dei dipendenti e, più in generale, di tutte le parti interessate all’attività dell’impresa ma che possono a loro volta influire sulla sua riuscita.

L’Unione Europea si preoccupa della responsabilità sociale delle imprese, poiché essa potrebbe recare un contributo positivo all’obiettivo strategico definito a Lisbona: *“divenire l’economia della conoscenza più competitiva e più dinamica del mondo, capace di una crescita economica sostenibile accompagnata da un*

miglioramento quantitativo e qualitativo dell'occupazione e da una maggiore coesione sociale".

Numerosi fattori alimentano tale evoluzione verso una responsabilità sociale (Commissione Delle Comunità Europee, 2001; Della Porta, 2006, pp. 11-42):

- le nuove preoccupazioni e attese dei cittadini, dei consumatori, delle pubbliche autorità e degli investitori in vista della mondializzazione e delle trasformazioni industriali di grande portata;
- criteri sociali che influiscono sempre più sulle decisioni di investimento degli individui o delle istituzioni, sia in quanto consumatori che in quanto investitori;
- la trasparenza arrecata dai mezzi di comunicazione e dalle tecnologie moderne dell'informazione e della comunicazione nell'attività delle imprese.

Essere socialmente responsabili significa soddisfare puntualmente gli obblighi giuridici, investire nel capitale umano e nei rapporti con le altre parti interessate.

L'applicazione di norme sociali che superano i meri obblighi normativi può avere un impatto diretto sulla produttività, consentendo di gestire il cambiamento e di conciliare lo sviluppo sociale con una maggiore competitività.

Tuttavia, essa non deve essere considerata come un sostituto alla regolamentazione o alla legislazione, poiché nei paesi in cui tali regolamentazioni

non esistono, gli sforzi dovrebbero concentrarsi sulla creazione di un contesto regolamentare o legislativo adeguato, al fine di definire una base equa, a partire dalla quale potrebbero essere sviluppate le prassi socialmente responsabili.

1.6 LE FRODI

In una società moderna in cui si opera in regime di mercato le regole sono un bene pubblico di primaria importanza: *“non può esistere un sistema che consenta a ciascun individuo di provare a realizzare nel corso del tempo i propri obiettivi economici e finanziari senza un insieme di regole, condiviso e cogente. Non può esistere mercato senza regole”*. (D. Masciandaro, in Frodi aziendali, di Pogliani G., Pecchiari N., Mariani M., 2012.)

Le regole sono un asset imprescindibili per uno sviluppo regolare dell'attività dei mercati, di cui tutti gli attori possono fruire con beneficio da ambo le parti senza dover pagare un prezzo direttamente imputato alla quantità consumata. Esiste quindi un bisogno di regole — effettivo o potenziale — e un'offerta di regole, quasi sempre di derivazione pubblica.

L'importanza di un sistema delle regole che coniughi efficienza ed efficacia ci è stata mostrata, negli ultimi anni, prima dai troppi scandali societari e in successivamente dalla crisi, iniziata nel 2008 ed ancora in corso.

La letteratura che ha per oggetto, in forma più o meno diretta, il tema del *white collar crime* ha assunto, negli ultimi anni, dimensioni ragguardevoli, principalmente nei paesi anglosassoni.

In considerazione della particolare natura dell'argomento trattato, gli approcci dei diversi autori alla problematica sono diversi e difficilmente riconducibili ad unità;

a testi di estrazione giuridica e criminologica se ne accostano altri che enfatizzano gli aspetti tecnici di natura contabile, organizzativa o matematico-statistici; a studi incentrati sulla ricerca di elementi predittivi se ne annoverano altri orientati al fronte investigativo. Non si deve, inoltre, trascurare l'enorme influenza esercitata dai fattori di tipo culturale e sociologico, si osserva per questi motivi una notevole disomogeneità nelle metodologie di studio proposte dai diversi autori come pure la loro pratica fruibilità a livello generale.

Da una ricerca effettuata dall'Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) dal 2008 al 2009 in 106 Paesi emerge che le aziende hanno subito danni provocati da frodi per importi pari al 5% del loro fatturato, con una perdita globale stimata in più di 2,9 trilioni di dollari.

Come è noto non tutti i casi di frode sono scoperti o portati alla luce e non tutte gli illeciti denunciati rientrano nelle statistiche redatte da enti e associazioni, appare chiaro che i valori riportati, pur rilevanti nel loro ammontare, risultino di molto sottostimati. Oltre a tutto questo ben poco si è scritto in merito al danno che, annualmente, i crimini di natura economica provocano alla società nel suo complesso.

Ad una analisi affrettata e superficiale sembrerebbe che tale patologia riguardi in maniera crescente l'ambiente economico e sociale di questi ultimi anni. In realtà frodi, abusi e comportamenti scorretti hanno da sempre interessato il mondo del

commercio fin dagli albori della civiltà o meglio fin da quando ha fatto la sua comparsa lo scambio di risorse fra diversi soggetti.

La storia dell'uomo ha avuto modo di dimostrare che all'avvento delle pratiche commerciali si è registrata la comparsa di individui le cui azioni avevano il solo scopo di conseguire — a spese di altri — risultati superiori a quanto fosse lecitamente di loro spettanza.

Le azioni in argomento, accomunate dal fine ultimo di sottrarre illegittimamente ricchezza a terzi, possono essere ricondotte a tre generali categorie: estorsioni, furti, mistificazioni.

Le enunciazioni di frode fornite dalle diverse discipline che, a vario titolo, si sono interessate allo studio, come alla prevenzione e al contrasto, del fenomeno; sono state svariate, ma buona parte delle difficoltà enunciative trovano origine negli utilizzi e richiami spesso impropri, e a volte gergali, del termine. Volendo provare a ricondurre le innumerevoli definizioni ad una unica, senza pretesa di rigosità dottrinale o esaustività, si può sostenere che con la locuzione “frode” si indicano i molteplici mezzi e metodi a cui una persona ricorre intenzionalmente, con false rappresentazioni, per conseguire un vantaggio nei riguardi di un terzo; in buona sostanza ci si riferisce a qualunque tipo di inganno, che possono essere manipolazione della verità o soppressione e occultamento di fatti e informazioni, in conseguenza del quale una parte è indotta a separarsi da cose di sua proprietà

per meno del loro valore effettivo o a riconoscere un corrispettivo maggiore per la proprietà altrui.

Fatta questa premessa scarna ed essenziale, passiamo al vero oggetto di interesse del lavoro, il fenomeno della criminalità economica.

Il concetto, richiama tutti quei comportamenti illegali e illeciti aventi un contenuto economico e un legame più o meno marcato con attività di tipo imprenditoriale o professionale. In altre parole, il riferimento è al coacervo di reati che, per i soggetti che li commettono, per il loro contenuto e per i mezzi utilizzati, sono riferiti più o meno direttamente a un'impresa o a un'attività professionale. Punteremo l'attenzione dunque a quelle fattispecie che nella letteratura anglosassone sono definiti "*white collar crime, corporate crime, organizational crime od occupational crime*".

La certamente suggestiva espressione white collar crime fu coniata alla fine degli anni Trenta del secolo scorso dal criminologo statunitense, Edwin Sutherland che la usò, per la prima volta, in una presentazione ad un convegno dell'American Sociological Society tenutosi a Philadelphia nel dicembre del 1939, di cui era presidente. Lo studioso non fornì mai un chiaro e coerente significato del termine, limitandosi a enfatizzare la presenza, nella società, di comportamenti criminali e "devianti" compiuti da persone "rispettabili e rispettate" di elevato status sociale

nello svolgimento delle attività lavorative, violando la fiducia che formalmente o implicitamente gli era affidata.

Per quanto Sutherland non fosse il primo a interessarsi al fenomeno di “criminalità economica”, egli ebbe senza dubbio il merito di fornire risonanza alla sua vastità denunciandolo e descrivendolo come una realtà diffusa tra gli operatori e caratterizzato da elementi di raffinata professionalità e diffusa recidività.

Tale approccio risultò, a quei tempi, innovativo e per certi versi rivoluzionario visto che era solo da pochi anni che sociologi e criminologi avevano abbandonato l'impostazione classica secondo cui la predisposizione di un individuo a compiere atti criminosi era legata a fattori di tipo "biologico" e ambientale, passando a un approccio più psicologico del fenomeno.

Il concetto introdotto da Sutherland rappresentò pertanto un significativo passo avanti nella criminologia del tempo soprattutto per l'enfasi posta dallo studioso sulla posizione sociale e sull'attività svolta da questi criminali.

La sua teoria, sviluppatasi a partire da 1934 trovò definitiva espressione nel 1947 (Sutherland, 1947), essa si sviluppa sostanzialmente su precisi capisaldi che, ancora oggi, presentano caratteri di assoluta attualità. Tipo la “persistenza del comportamento” criminoso da parte di tale categoria di soggetti, elemento che li accomuna, nella recidività al reato, alle altre tipologie di criminali, oppure sul fatto che il “colletto bianco” agisce non per impulso bensì in modalità freddo,

razionale, premeditato e avvalendosi di una organizzazione più e meno sofisticata. In pratica, secondo Sutherland, pochi sarebbero gli elementi distintivi tra tali soggetti e quelli che normalmente sono qualificati “criminali professionisti”; l'unica differenziazione degna di nota, sarebbe nel fatto che i primi, diversamente dai secondi, non si considerano criminali.

Sutherland fornisce un inquadramento volutamente soggettivo e non oggettivo del fenomeno; il suo interesse primario, infatti, è quello di confutare le conclusioni delle teorie criminologiche a quel tempo prevalenti. Chiarifica la ragione per cui una grande enfasi è posta sulle caratteristiche e sui comportamenti degli individui che pongono in essere tali crimini. Sono individui ben inseriti nel tessuto sociale e che agiscono nell'ambito di organizzazioni produttive ove acquisiscono, con il tempo, una conoscenza profonda delle regole economiche e delle strategie gestionali come pure delle metodologie di lavoro più complesse. Oltre a ciò lo studioso mette in rilievo che queste persone — lui li identifica come “criminali” — sono particolarmente abili nell'architettare ingegnose e false, giustificazioni economiche alle loro azioni. Queste hanno le basi su un meditato lavoro di preparazione che nulla lascia al caso o all'improvvisazione sfruttando, per questo scopo, la copertura fornita dalle strutture societarie che, essendo altamente burocratizzate, facilitano il mantenimento dell'anonimato. Il criminologo aggiunge che il criminale economico è pienamente consapevole del suo agire illecito ma, lo

stesso, si considera un soggetto rispettabile per sé e per la società, arrivando a manifestare esplicitamente indignazione e condanna verso le violazioni alle regole e alle leggi realizzate dai criminali comuni.

La definizione fornita da Sutherland di *white collar crime* fu da subito oggetto di forti critiche perché troppo generale, poco chiara, e per la sua mancanza di scrupolosità nel fornire una esauriente spiegazione al significato del termine. L'espressione fu giudicata troppo vaga e poco idonea a enucleare una precisa classificazione di comportamenti criminali o illeciti sia in senso sociologico che giuridico. Molti sono stati nel tempo i tentativi di apportare rielaborazioni, integrazioni e aggiustamenti al concetto ma le varie soluzioni non sono riuscite ancora ad ottenere la chiarezza e la precisione che si proponevano.

Uno dei grandi meriti di Sutherland è quello di rappresentare un vero e proprio elemento catalizzatore di un'area di studi che ancora oggi contribuisce, con i suoi risultati, a migliorare e affinare le attività di prevenzione e lotta al fenomeno della criminalità economica.

Le analisi in discussione anche con le peculiarità che le contraddistinguono e le contrappongono, consentono di delineare alcuni tratti comuni del fenomeno criminoso in oggetto. Si è in buona sostanza di fronte ad una degenerazione della normale attività economica concepita e organizzata per il conseguimento di uno scopo corretto e lecito e che:

- beneficia della protezione rappresentata dall'attività svolta dall'organizzazione e della presenza dell'autore del reato all'interno della stessa che rende l'attività illecita di difficile percezione da parte di terzi;
- ricorre a complessi e sofisticati strumenti tecnici caratteristici che fanno parte del bagaglio di competenze e conoscenze di una particolare professione;
- sfrutta la separazione dei compiti propria di ogni organizzazione economica per rendere difficile l'individuazione del responsabile di un determinato atto;
- approfitta del fatto che gli effetti dannosi non abbiano un impatto immediato, ma si manifestino nel tempo e le vittime se ne accorgono con sensibile ritardo;
- difficilmente si indirizzano verso individui singoli e ben determinati con l'effetto di veder sottovalutata la portata e gli effetti dell'atto.

Premesso questo, gli elementi che caratterizzano la frode possono essere ricondotti ai seguenti:

1. **L'inganno.** Chi compie questo tipo di reato falsifica, nasconde e, più in generale, manipola la realtà dei fatti;

2. **L'intenzionalità.** Il reato comporta un premeditato e deliberato tentativo di agire illegalmente. Non è mai frutto di impulso o di momentanea perdita di controllo ma presuppone la presenza di un freddo e preordinato disegno;
3. **La violazione di un rapporto fiduciario.** Le relazioni si fondano e si consolidano sulla reciproca fiducia nutrita fra le parti. Chi commette questo tipo di reato rompe questo rapporto aggirando le difese e cautele della controparte;
4. **Il danno.** Chi agisce illegalmente per questo tipo di reato ha lo scopo di ottenere risorse o vantaggi a danno di terzi che vittime, saranno a vario titolo e in diverso modo danneggiati dall'azione illecita messa in atto;
5. **L'occultamento.** Per poter essere realizzata l'attività illegale deve essere debitamente resa occulta sia a chi ne è la vittima che a chi è incaricato di vigilare. È necessario pertanto sovrapporre una "apparenza" lecita a un comportamento "effettivo" illecito;
6. **La rispettabilità apparente.** L'autore del crimine sembra rispettabile e degno della massima fiducia. Questo trova evidenza sia nella posizione sociale, sia nel ruolo svolto all'interno del mondo professionale ma anche nella sua immagine esteriore (modo di vestire, parlare, educazione, scolarità ecc.);
7. **La vittima.** Rimane sostanzialmente invisibile e non è percepita dall'autore del reato come una persona; in assenza di un qualche coinvolgimento con chi subisce il danno il frodatore è libero di agire contro ignoti. Questa

situazione, quasi unica nell'ambito dei fenomeni criminosi, aiuta l'attore ad autogiustificarsi e lo induce a convincersi che, non esistendo una vittima, non esista neppure un reato e che la sua azione sia, al più, una semplice violazione tecnica di regole non vincolanti e da tutti disattese.

Fra le diverse componenti che possono spiegare le ragioni che spingono un soggetto a commettere un illecito fraudolento o "economico", si annovera:

- **la struttura** delle società capitalistica e dei valori su cui essa si fonda;
- **la cultura interna** delle imprese e le dinamiche interne ed esterne;
- **l'acquisizione** di vantaggi superiori alle probabilità e agli inconvenienti dovuta alla scoperta del reato;
- **l'interesse** diffuso all'emulazione che porta altri soggetti a rendere particolarmente complesso l'accertamento della condotta criminosa e induce l'attore a ritenersi immune da ogni punizione;
- **la grande fiducia** riposta dal contesto sociale in chi li commette;
- **il potere di influenzamento normativo esercitato**, conseguenza di una forte potenzialità di orientamento culturale.

Tuttavia, per quanto complesso possa essere il tentativo di fornire una risposta esauriente in merito alle ragioni alla base di un'azione fraudolenta si denota comunque la presenza costante, di alcuni elementi riconducibili a tre categorie omogenee di fattori (Cressey, 1953):

1. una situazione di pressione;
2. l'opportunità di procedere con un'azione;
3. il grado di integrità morale di un individuo.

È il cosiddetto Cressey Triangle che nel suo *Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement*, si esprimeva: “...which is also known as the *fraud triangle*, considers three dimensions of fraudulent behavior: *pressure, opportunity, and rationalization*”

È di immediata percezione che un comportamento fraudolento è destinato a trovare terreno favorevole al suo realizzarsi tanto maggiori saranno le pressioni sull'individuo e le opportunità di cui dispone e, palesemente, quanto minore sarà il suo grado di integrità morale.

Capitolo 2

IL QUADRO NORMATIVO (cenni)

Il crescente fenomeno dei cosiddetti “white collar crimes” presente già dagli anni 70, ha reso pressante per l’Unione Europea l’esigenza di introdurre un efficace sistema di contrasto dell’attività criminale, non di matrice individuale, ma riferibile agli Enti. Alla fine degli anni ’90 vista la gravità e la frequenza degli scandali imprenditoriali internazionali quali quelli di Enron, Worldcom, Vivendi, Cirio, Parmalat ed altri, ha reso indispensabile una risposta a tale fenomeno.

Ciò ha indotto il legislatore comunitario a sollecitare i singoli legislatori nazionali ad assumere strumenti legislativi capaci di perseguire direttamente le persone giuridiche ritenute responsabili di reati economici.

Nasce così la **Legge Delega n. 300/2000**, che configura storicamente il punto di partenza normativo per la responsabilità amministrativa degli Enti collettivi per gli illeciti dipendenti da reato.

Il decreto legislativo 231/2001 persegue l’intento di sensibilizzare gli stessi Enti o persone giuridiche sui fenomeni della criminalità d’impresa, coinvolgendoli nell’azione di contrasto dei reati escludendo quella “estraneità” in quanto il reato di natura economica era percepito come un evento episodico ed individuale e che non coinvolgeva l’Ente. Le viene quindi affidata una funzione di “garanzia e

controllo”, volta ad adottare ogni misura idonea alla prevenzione dei crimini economici, nel contesto di un esercizio dell’impresa conforme alla legge e rispondente a principi etici.

La **legge n. 190 del 2012** (legge anticorruzione) ha introdotto un sistema organico di prevenzione della corruzione e dell’illegalità all’interno della pubblica amministrazione amplificando quanto previsto con il **D.Lgs. 231/2001** applicabile a tutte le fattispecie di Ente ad eccezione di quelli pubblici.

Esso prevede la predisposizione di un piano di prevenzione della corruzione. Le disposizioni si applicano a tutti gli enti pubblici di cui all’art. 1, comma 2 del **d. lgs n. 165 del 2001** e successive modificazioni. La legge si applica anche alle società partecipate dalle amministrazioni pubbliche e dalle loro controllate solo per quello che riguarda i commi dal 15 al 33 dell’articolo 1 (*disposizioni sulla trasparenza*), espressamente previsto dal comma 34 stesso articolo¹⁵.

Il **Decreto 231/2001**, è stato successivamente integrato da:

- **Legge 409/2001** “Disposizioni urgenti in vista dell’introduzione dell’euro” che ha introdotto nel Decreto Lgs. 231, l’articolo 25bis: ”***Falsità in monete, carte di pubblico credito e in valori di bollo***”. }

¹⁵la legge è formata da 2 articoli di cui l’articolo 1 ha 83 commi e l’articolo 2, 2 commi

- **Legge 366/2001** (Legge delega per la riforma del diritto societario), che ha esteso il regime di responsabilità amministrativa degli Enti, anche nei confronti dei c.d. reati societari, (ex D.Lgs.61/2002) quali ad esempio: false comunicazioni sociali, falso in prospetto, falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni della società di revisione, impedito controllo, indebita restituzione dei conferimenti, illegale ripartizione degli utili e delle riserve, illecite operazioni sulle azioni o quote sociali o della società controllante, formazione fittizia del capitali, aggio, ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza.
- **Legge Finanziaria 2005 (Legge n. 311 del 30/12/2004)** che ha imposto l'adozione obbligatoria dei Modelli con misure organizzative e di funzionamento idonee a prevenire il rischio del compimento di illeciti nel loro interesse o a loro vantaggio, per gli enti e le società che fruiscono di finanziamenti a carico di bilanci pubblici o dell'Unione europea, anche sotto forma di esenzioni, incentivi o agevolazioni fiscali, in materia di avviamento, aggiornamento e formazione professionale, utilizzazione di lavoratori, sgravi contributivi per personale addetto all'attività produttiva. Tali Modelli devono essere verificati ed approvati dall'ISFOL (Istituto per lo sviluppo della formazione professionale dei lavoratori).

Il decreto legislativo 231/01 persegue l'intento di sensibilizzare gli stessi operatori economici sui fenomeni della criminalità d'impresa, coinvolgendoli nell'azione di contrasto dei reati e rompendo quella relazione di "estraneità" in virtù della quale il reato di natura economica veniva percepito come un evento episodico ed individuale del quale l'ente poteva disinteressarsi. All'ente viene quindi demandata una funzione di "garanzia", volta ad adottare ogni misura idonea alla prevenzione dei crimini economici, nel contesto di un esercizio dell'impresa conforme alla legge e rispondente a principi etici.

Il regime della responsabilità amministrativa degli Enti, introdotto dal D. Lgs 231/01, presenta le seguenti caratteristiche:

- **Destinatari:** Enti forniti di personalità giuridica, società fornite di personalità giuridica e associazioni anche prive di personalità giuridica.
- **Soggetti esclusi:** Stato, Enti pubblici territoriali ed Enti con funzioni di rilievo costituzionale Quando: per reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio (è esclusa la responsabilità dell'ente qualora la persona fisica abbia commesso il reato per esclusivo vantaggio proprio o di terzi) }
- **Reati commessi da:**
 - Art. 5 Lettera A - soggetti che rivestono funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione dell'Ente stesso o di una sua unità

organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale o che ne esercitano, anche di fatto, la gestione ed il controllo;

- Art. 5 Lettera B - persone sottoposte alla direzione o vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera A } Casi di esonero: adozione da parte degli Enti di modelli organizzativi idonei a prevenire il compimento dei reati.

Il **D. Lgs 231/01** istituisce quindi la responsabilità amministrativa dell'ente per reati posti in essere da amministratori, dirigenti e/o dipendenti nell'interesse o a vantaggio dell'ente stesso, e introduce la responsabilità in sede penale dell'Ente che va ad aggiungersi a quella della personalità fisica. Inoltre c'è il superamento del principio "societas delinquere non potest" ex Art. 27 Costituzione

Il **D.Lgs 231** introduce altresì l'adozione del Modello del organizzazione, gestione e controllo , che nel caso in cui il giudice penale accerti ex post la sua congruità, può dar luogo alla concessione del beneficio dell'esimente in toto da responsabilità dell'ente, quand'anche sia stato realizzato un reato della fattispecie di quelli citati nel decreto.

È previsto un regime di responsabilità con l'inversione dell'onere della prova Art. 6, se il reato è commesso da soggetti in posizione *apicale* (Art. 5, Lettera A, se il

reato è stato commesso da un dipendente, non c'è l'inversione alla prova della elusione fraudolenta dei protocolli.

Da un confronto tra le due normative (D.Lgs. 231/2001 e L. 190/2012), appare subito evidente come il legislatore abbia voluto collegare le due norme, evidenziato tra l'altro nel Piano Nazionale Anticorruzione, che per evitare inutili ridondanze ha previsto che qualora si adottino già modelli organizzativi previsti dal D.Lgs. 231/2001, nella loro azione di prevenzione della corruzione possono adottare gli stessi, estendendone l'ambito di applicazione non solo ai reati previsti dal decreto, ma anche a quelli previsti dalla L. 190/2012, sia dal lato attivo che quello passivo.

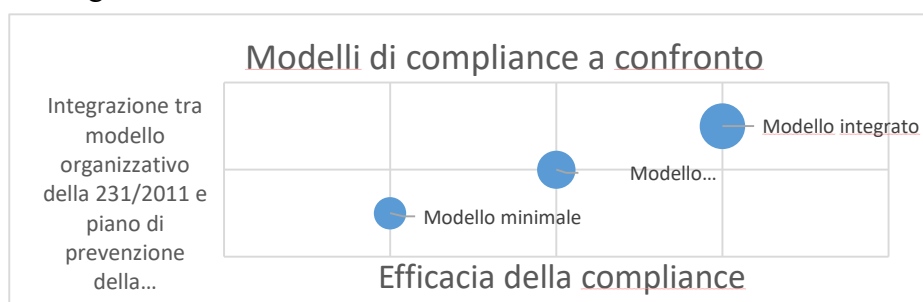
Confronto tra L.190/2012 e D.Lgs. 231/2001	
Legge 190/2012	D.Lgs. 231/2001
<p>Art.1 comma 9 il piano di prevenzione risponde alle seguenti esigenze</p> <p>a) <u>individuare le attività</u> nell'ambito delle quali è più elevato il rischio di corruzione.</p> <p>b) prevedere meccanismi <u>di formazione attuazione e controllo delle decisioni</u> idonei a prevenire il rischio di corruzione</p> <p>c) <u>prevedere obblighi di informazione</u> nei confronti del responsabile chiamato a vigilare sul funzionamento e sull'osservanza di piano.</p> <p>Art. 1 comma 12 in caso di commissione di un reato di corruzione il responsabile anti-corruzione <u>risponde salvo</u> che provi tutte le seguenti circostanze</p> <p>a) di aver predisposto <u>prima della commissione del fatto</u> il piano di cui al comma 5 e di aver osservato le prescrizioni di cui ai commi 9 e 10 del presente articolo</p> <p>b) di <u>aver vigilato sul funzionamento e sull'osservanza del piano</u></p>	<p>Art. 6 comma 2 I modelli devono rispondere alle seguenti esigenze</p> <p>a) <u>individuare le attività</u> nel cui ambito possono essere commessi reati</p> <p>b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare <u>la formazione e l'attuazione delle decisioni</u> dell'ente in relazione ai reati da prevenire.</p> <p>c) <u>prevedere obblighi di informazione</u> nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli</p> <p>Art. 6 comma 1 Se il reato è stato commesso l'ente <u>non risponde se prova che</u></p> <p>a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, <u>prima della commissione del fatto, i modelli di organizzazione e di gestione</u> idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi.</p> <p>b) <u>non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b)</u></p>

Guardando la tabella di confronto appare subito evidente l'esigenza delle aziende a partecipazione pubblica di dotarsi del modello organizzativo previsto dal D.Lgs, 231/2001 e se già in possesso dello stesso adeguarlo e integrarlo con le

prescrizione di riferimento della Legge 190/2012, per le aree di rischio prevista dalla stessa.

Si sta sempre più diffondendo nella prassi aziendali l'implementazione del modello 231/2001, in 3 modelli:

- Il modello minimale, che consiste di fatto in un make up del modello organizzativo previsto dal D.Lgs. 231/2001, con riferimento all'area dei reati contro la pubblica amministrazione e la parte speciale del modello.
- Il modello incrementale, si aggiunge al modello del D.Lgs 231/2001, preesistente una parte con funzione di piano anticorruzione.
- Il modello integrato che parte dal modello organizzativo del D.Lgs. 231/2001 ed estende a tutte le attività sensibili l'analisi dei rischi e dei relativi protocolli, andando così a coprire tutte le aree sia ai sensi del D.Lgs. 231/2001 che della L. 190/2012



grafico¹⁶

¹⁶Il grafico, costruito secondo evidenze empiriche mostra come il modello integrato è lo strumento più efficace da utilizzare per rispettare il dettato normativo.

Capitolo 3

IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

3.1 ASPETTI GENERALI

Il sistema di controllo interno, oggetto del presente capitolo, può essere interpretato come un processo, costituito da attività ed elementi strutturali, rivolto a consentire l'eliminazione o almeno la riduzione, dei numerosi e differenti rischi a cui è esposta la gestione aziendale.

Il sistema di controllo interno è quindi un elemento costitutivo dell'azienda che, seguendo gli obiettivi aziendali, si propone di eliminare o ridurre i rischi la cui manifestazione potrebbe pregiudicarne il raggiungimento.

Nella prassi internazionale, il sistema di controllo interno è definito come l'insieme dei processi attuati dal consiglio di amministrazione, dal management e dal personale di una organizzazione, finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie (Viganò A, De Cicco R, 1983):

- efficacia ed efficienza delle attività operative;
- attendibilità delle informazioni contabili ed extracontabili, sia per i terzi, sia a fini interni;
- conformità alle leggi, ai regolamenti, alle norme e alle politiche interne.

La definizione sopra riportata rimarca come attraverso il sistema di controllo interno non si possa garantire il raggiungimento degli obiettivi aziendali, ma soltanto mettere in essere le condizioni per pervenire ad una ragionevole certezza del loro raggiungimento, non esistendo strumenti e strategie in grado di garantire il successo aziendale.

Tuttavia, la definizione non fa espresso riferimento alla gestione dei rischi, ma appare evidente che i processi che possono fornire una ragionevole sicurezza del conseguimento degli obiettivi aziendali devono necessariamente riguardare la gestione dei diversi rischi a cui è esposta la gestione delle aziende. Tale impostazione è confermata dall'Enterprise Risk Management Framework che, al fine di sottolineare il ruolo della gestione dei rischi per la salvaguardia del raggiungimento degli obiettivi aziendali, non è più chiamato come il precedente «sistema di controllo interno», ma «gestione dei rischi d'impresa».

La gestione aziendale è, infatti, soggetta all'eventualità di manifestazione della parte dei rischi che non possono essere eliminati dal sistema di controllo interno: tali rischi sono definiti «rischi residui».

Un efficace sistema di controllo interno pertanto, attraverso la riduzione dei rischi a cui è soggetta la gestione, influenza il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

3.2 L'EVOLUZIONE DELLA NOZIONE E DEGLI OBIETTIVI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

L'espressione «sistema di controllo interno» fa ricorso a studi utilizzati di frequente nelle discipline economico-aziendali, poiché l'azienda stessa è definita un sistema.

Un sistema è un insieme di elementi coordinati tra loro, la cui interazione e complementarità formano un «complesso unitario» (Ferrero G., 1987, *Impresa e management.*) che presenta caratteristiche differenti rispetto al semplice aggregato degli elementi da cui è composto.

Il modello sistemico si è adatto a studiare il controllo interno perché consente di sottolineare l'interdipendenza dei diversi elementi che lo compongono. Proprio per questa interdipendenza, l'eventuale debolezza di un componente viene riflessa inevitabilmente sull'affidabilità complessiva del sistema, così come la positiva interazione tra gli elementi costitutivi permette al sistema di controllo interno di rafforzarsi e raggiungere una maggiore efficacia.

Anche il sistema di controllo interno può essere scomposto ed indagato attraverso l'analisi degli elementi da cui è composto, così come il sistema impresa dove è possibile osservare l'elemento umano e l'elemento materiale.

È possibile osservare elementi di «struttura»¹⁷ (Bertini U. 1990, *Il sistema d'azienda*) ed elementi «di processo», legati all'attività svolta dall'elemento umano del sistema.

Il termine «controllo» concerne l'attività ispettiva e di vigilanza, secondo il significato più tradizionale, oppure, secondo l'accezione anglosassone, assume un valore di guida e di governo dell'impresa.

Il sistema di controllo interno interessa entrambe le nozioni di controllo:

- un controllo di tipo ispettivo
- il controllo come guida per il governo dell'impresa.

Nel corso del tempo, il sistema di controllo interno ha assunto il significato più ampio del termine «controllo», ed è diventato un elemento primario al fine di consentire una corretta gestione aziendale volta al raggiungimento degli obiettivi di business.

Molte sono le ragioni del perché il sistema di controllo interno ha un ruolo di primo piano, per un'efficiente ed efficace gestione delle imprese.

In particolare, possiamo individuarne alcune:

- nella più rapida evoluzione dei business e nella competizione globale;

¹⁷ Bertini U. afferma infatti «un processo, perché possa perfettamente svolgersi, sempre presuppone un ordinamento delle sue componenti elementari, ovverosia una struttura».

- nel diffuso processo di aggregazione che induce le imprese, ad assumere dimensioni sempre più ampie, di frequente non per crescita interna ma attraverso acquisizioni, operazioni che impattano fortemente sugli assetti organizzativi e possono determinare inefficienza nei controlli;
- nella complessità dell'apparato normativo e regolamentare. La direzione aziendale deve riuscire ad assicurare che i comportamenti della propria azienda siano costantemente in linea con i dettati normativi;

Il termine «interno», invece, è espressione della volontà decisionale dell'azienda, indica un controllo che opera nel tessuto della struttura aziendale a tutela dei vincoli di aderenza agli obiettivi interni, delle condizioni di regolarità formale e sostanziale.

Al contrario, i controlli «esterni» si collocano al di fuori del sistema aziendale e sono finalizzati a tutelare i soggetti che interagiscono con il sistema aziendale stesso (ad esempio, i revisori o le autorità di vigilanza, come la Consob, la Banca d'Italia, l'Isvap).

La definizione di «sistema di controllo interno» mette in risalto il carattere di «processo» trasversale del sistema, poiché, per essere efficace, deve coinvolgere tutti li organi e le funzioni aziendali.

Il controllo interno è rappresentato da una serie di azioni connesse alle modalità di gestione delle attività aziendali.

Le attività aziendali delle diverse unità organizzative sono svolte attraverso:

- processi di programmazione;
- esecuzione;
- controllo.

Il sistema di controllo interno è una parte di tali processi e si integra con essi, consentendo loro di funzionare, controllandone l'andamento.

Non si tratta quindi di un processo supplementare che deve essere aggiunto perché imposto da alcune norme o autorità, o per scelta del management, piuttosto è parte integrante delle attività operative e trova la sua genesi in primis nel principio di economicità dell'impresa.

Un ruolo fondamentale in questo processo è l'elemento umano: infatti, il controllo interno è attuato da soggetti che operano all'interno dell'impresa sotto la responsabilità del consiglio di amministrazione.

Ad esso spetta il compito di stabilire le linee di indirizzo per il controllo interno e la gestione dei rischi aziendali, e di verificarne periodicamente il funzionamento, con l'assistenza degli organi aziendali che si occupano del sistema di controllo

interno; nel nostro ordinamento essi sono il comitato per il controllo interno, la funzione di Internal auditing, il preposto al controllo interno, il collegio sindacale e le società di revisione.

Gli organi di controllo interno devono essere liberi da vincoli gerarchici nei confronti dei soggetti sottoposti al loro controllo, al fine di evitare interferenze con la loro autonomia di giudizio. (Bava F. 2003, *L'audit del sistema di controllo interno*)

3.3 LE COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Per poter formulare un giudizio in merito alla efficacia del sistema di controllo interno, dobbiamo individuare un'articolazione del sistema nei seguenti cinque elementi:

1. l'ambiente di controllo, ovvero il contesto aziendale ed i soggetti che operano nell'organizzazione con i loro valori, competenze, integrità;
2. l'informazione e la comunicazione, intendendosi la corretta gestione dell'informazione al fine di una corretta attività operativa e controllo aziendale;
3. l'identificazione e valutazione dei rischi, ovvero il processo di gestione dei rischi aziendali finalizzato ad individuare le attività di controllo;
4. l'attività di controllo, evidenziando le politiche e procedure che vengono elaborate ed applicate per garantire l'efficace attivazione dei provvedimenti ritenuti necessari dal management al fine di ridurre i rischi connessi al raggiungimento degli obiettivi;
5. il monitoraggio, cioè l'attività di verifica del corretto funzionamento di tale sistema di controllo, al fine di reagire tempestivamente alle sollecitazioni del contesto competitivo.

Non è un modello sequenziale nel quale un elemento influisce su quelli successivi, ma un processo interattivo in cui i diversi componenti influiscono uno con altro, indipendentemente dalla sequenza del processo.

La complementarità degli elementi costitutivi richiede che nell'indagare i singoli elementi siano sempre considerate le relazioni che li legano agli altri.

Le componenti del sistema di controllo interno sono state classificate in due categorie: (Bava F. 2003, *L'audit del sistema di controllo interno*)

- le componenti di «struttura»;
- le componenti di «processo».

Tra le componenti di struttura sono state considerate quelle che fanno riferimento al «contesto organizzativo», ossia elementi che soltanto in via mediata costituiscono elementi del sistema di controllo, in quanto si tratta di aspetti di natura organizzativa e di processi dell'impresa non direttamente legati alle funzioni degli organi del controllo interno (come il controllo di gestione e la gestione del personale), ovvero l'insieme delle condizioni «ambientali» peculiari della singola organizzazione all'interno del quale si definisce e realizza il sistema di controllo interno.

Questi elementi condizionano il sistema di controllo interno, sia per quanto concerne la definizione degli elementi di processo, come la valutazione dei rischi

e la definizione delle attività di controllo, sia per quanto concerne l'efficacia del sistema stesso.

3.4 L'AMBIENTE DI CONTROLLO

L'ambiente di controllo è l'ambito all'interno del quale il sistema di controllo viene progettato e monitorato.

Così come il sistema aziendale viene indagato attraverso lo studio dell'ambiente, anche il sistema di controllo interno può essere analizzato preliminarmente attraverso l'analisi dell'ambiente di controllo, ovvero del contesto nel quale tale processo opera.

L'ambiente di controllo influisce sugli altri elementi del sistema: sulla valutazione dei rischi, sulla definizione delle attività di controllo, sulle attività di monitoraggio.

I rischi a cui è esposta la gestione saranno infatti differenti in relazione alle scelte aziendali in merito alla definizione della struttura organizzativa e degli organi aziendali, del sistema informativo, ed altro ancora.

Di conseguenza saranno differenti anche le forme di intervento finalizzate a "gestire" tali rischi, nonché le attività di monitoraggio.

L'ambiente di controllo costituisce la base di tutte le componenti del sistema di controllo interno ed influisce fortemente sulla sensibilità del personale alle esigenze di controllo.

Tra gli elementi che definiscono l'ambiente di controllo un ruolo di primaria importanza lo hanno le variabili che costituiscono tipicamente l'oggetto di scelte organizzative (Brusa L. 1986, *Strutture organizzative d'impresa*) quali:

- la struttura organizzativa;
- meccanismi operativi: la gestione delle risorse umane, il sistema informativo, il sistema di controllo di gestione;
- lo stile di leadership.

La struttura organizzativa riguarda gli organi tra cui è suddiviso il lavoro, le funzioni a loro assegnate, le relazioni tra i diversi organi.

Le scelte riconducibili alle variabili organizzative definiscono la collocazione dell'organo di controllo interno nell'organigramma aziendale, le deleghe attribuite, i soggetti a cui devono riferire i responsabili.

Accanto alla struttura organizzativa le imprese necessitano di meccanismi operativi, rivolti a chiarire che cosa è richiesto ai diversi soggetti che partecipano all'organizzazione, ossia a rendere «operativo» la struttura organizzativa prestabilita.

Si tratta dell'elemento dinamico del sistema aziendale, che favorisce l'integrazione tra la struttura organizzativa ed i diversi processi aziendali rappresentati dai diversi cicli operativi svolti dall'impresa.

I principali meccanismi operativi o «sistemi operativi» sono:

- il sistema di gestione del personale;
- il sistema informativo;
- il sistema di controllo della gestione.

I sistemi operativi sono strettamente legati tra loro, pensiamo al ruolo che assume il sistema informativo nel rendere operative le scelte in materia di controllo di gestione.

Lo stile di leadership è il modo in cui i capi si comportano nei confronti dei subordinati ai ogni livelli della struttura gerarchica. Si tratta di una sorta di “codice di conduzione” che, dovrebbe trascendere le caratteristiche personali, in modo da costituire una vera e propria variabile organizzativa per il corretto funzionamento dell'organizzazione.

Non possiamo definire uno stile di direzione migliore in assoluto, visto che nella scelta influiscono elementi quali le caratteristiche del capo e dei subordinati, il tipo di compiti da svolgere, la particolare situazione in cui si trova l'impresa e l'ambiente culturale.

Lo stile di leadership influisce sulla qualità del sistema di controllo interno, poiché incide sulla conduzione aziendale e sui livelli di rischio accettati, oltre che sul livello di integrità che si diffonde all'interno dell'organizzazione.

L'efficacia del sistema di controllo interno dipende dall'integrità e dall'eticità delle persone che operano nell'organizzazione e di coloro che effettuano il controllo. (Viganò A, De Cicco R, 1983, *La revisione del bilancio di esercizio*,)

Spetta infatti al vertice aziendale impegnarsi per far rispettare le norme ed i regolamenti, così come il compito di assicurare l'efficacia del sistema di controllo interno.

In questo contesto assume un'importanza particolare l'adozione di codici etici e comportamentali e la capacità del management di trasmettere e promuovere, in maniera efficace, la condivisione di tali norme all'interno dell'organizzazione.

Tuttavia, un adeguato contesto organizzativo aziendale non è sufficiente a garantire l'affidabilità del sistema di controllo interno, poiché tra le componenti di tale sistema vi sono anche elementi dinamici quali:

- la valutazione dei rischi;
- la definizione delle attività di controllo all'interno dei diversi processi aziendali;
- il monitoraggio delle diverse componenti del sistema, sia di struttura sia di processo.

3.5 L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO

L'insieme delle politiche e delle procedure che devono essere attivate per consentire di attuare le direttive del management finalizzate a ridurre i rischi connessi al raggiungimento degli obiettivi è l'attività di controllo.

Essa rappresenta dunque la componente attuativa del sistema di controllo interno, l'insieme dei processi necessari a raggiungere, con buona approssimazione, gli obiettivi prefissati.

Per perfezionare un attività di controllo efficace è indispensabile disporre di un buon processo di identificazione dei rischi, nel caso questo sia incompleto nella mappatura dei rischi la possibilità di determinare le opportune attività di controllo sono limitate.

Possiamo distinguere le attività di controllo in base agli obiettivi generali dell'impresa, avremmo quindi:

- attività di controllo relative agli aspetti operativi;
- attività di controllo sulle informazioni;
- attività di controllo sul rispetto dei vincoli legali e regolamentari.

La distinzione sul piano operativo non è particolarmente rilevante, in quanto le attività di controllo rivolte ad uno specifico obiettivo spesso consentono il raggiungimento anche di altri obiettivi. Ad esempio, le attività di controllo sui processi operativi del ciclo passivo, oltre a consentire di raggiungere gli obiettivi

di processo, consentono anche l'ottenimento di dati di bilancio attendibili, quindi indirettamente, il rispetto della normativa sul bilancio.

Assume così maggiore importanza non tanto il tipo di attività di controllo quanto il ruolo che ha al fine del raggiungimento degli obiettivi aziendali.

Con la definizione di un programma operativo per la gestione dei rischi individuati si fissano le attività di controllo necessarie per consentire la corretta gestione del rischio e il raggiungimento degli obiettivi stabiliti.

Le tipologie di attività di controllo sono numerose sia nel tipo che nella classificazione, possiamo distinguerle in base:

- al momento di effettuazione dei contro controlli in preventivi, contestuali, successivi;
- ai soggetti che li effettuano in controlli direzionali e operativi;
- all'oggetto del controllo in controlli fisici, o controlli sui dati;
- alle modalità di effettuazione di tali controlli in controlli manuali o automatici.

Le attività di controllo sono programmate in via preventiva all'interno dei processi aziendali e vengono quindi eseguite contestualmente allo svolgimento dei processi.

Le attività di controllo effettuate dopo lo svolgimento dei processi assumono il significato di monitoraggio dell'efficacia delle attività di controllo contestuali, per mettere in evidenza inefficienze delle attività di controllo effettuate.

Riguardo i soggetti che effettuano i controlli, la direzione aziendale è il primo che si occupa degli stessi, ogni volta in cui verifica il raggiungimento degli obiettivi di budget, o degli obiettivi della campagna di marketing. Nel ruolo stesso della direzione aziendale è insito il compito di svolgere attività di controllo, al fine di prendere le decisioni più opportune in ogni situazione.

Alcuni consistono in una verifica della consistenza numerica dei beni dell'impresa, come la rilevazione delle rimanenze di magazzino, dei titoli, della consistenza della cassa solo a titolo esemplificativo.

I controlli sui dati sono legati a filo doppio ai controlli sui sistemi informativi, che assumono un'importanza fondamentale nella gestione delle imprese.

Il ruolo dei sistemi informativi è un elemento principale al fine di una corretta impostazione del sistema di controllo interno.

Infine, per quello che riguarda le modalità di effettuazione dei controlli, le attività di controllo manuali consistono in specifiche attività eseguite dal personale che opera all'interno dei processi aziendali, mentre i controlli automatici sono quelli che non richiedono l'intervento del personale.

3.6 IL MONITORAGGIO

Un sistema di controllo per di garantire il suo corretto funzionamento, deve essere continuamente monitorato, cioè sottoposto esso stesso a forme di controllo.

Attraverso l'attività di monitoraggio del sistema di controllo viene verificata la qualità delle performance durante il tempo, mettendo il management in condizione di effettuare aggiustamenti e modifiche a secondo dei cambiamenti richiesti dal contesto competitivo.

Con il trascorrere del tempo i sistemi di controllo e le modalità di esecuzione vengono modificati, anche nell'efficacia.

L'attività di monitoraggio deve rilevare l'efficacia del sistema di controllo interno nel segnalare i rischi e nell'attuare le attività di controllo in modo da verificare il suo corretto funzionamento in maniera continua.

L'attività di monitoraggio può essere effettuata secondo due modalità:

- con attività continuative;
- con attività specifiche.

L'insieme delle due tipologie, continuative e specifiche, garantiscono con ragionevole certezza il corretto e continuo funzionamento del sistema di controllo interno.

I sistemi di controllo interno dovrebbero sempre prevedere un'attività di monitoraggio continuo, in modo da limitare gli interventi di monitoraggio specifici.

Il management deve valutare il grado di cambiamento del contesto, delle modifiche nel personale in maniera da programmare ed indirizzare gli interventi specifici.

L'attività di monitoraggio continuo è tipicamente svolta dai revisori, sia interni che esterni, che propongono soluzioni tese a migliorare l'efficacia dei controlli interni e verificano, attraverso la comparazione dei dati interni con quelli esterni, l'efficacia dei controlli svolti dall'impresa.

Le attività di monitoraggio specifiche sono focalizzate sull'efficacia del sistema di controllo complessivo.

Attraverso tale modalità di monitoraggio è possibile verificare indirettamente il risultato dell'attività di monitoraggio continuo, che è finalizzata a garantire l'efficacia del sistema di controllo interno nel suo complesso.

La verifica dell'efficacia dell'intero sistema di controllo interno può essere necessaria in caso di operazioni straordinarie che comportano modifiche rilevanti nell'attività aziendale, per esempio l'acquisizione di aziende, la sostituzione di gran parte del management aziendale oppure il cambiamento del sistema informativo aziendale.

3.7 IL PROCESSO DI FRAUD AUDITING

Il processo di fraud auditing (Pogliani G., Pecchiari N., Mariani M, 2012, *Frodi aziendali*) si compone dei seguenti quattro elementi:

1. identificazione del rischio di frode inerente: bisogna individuare ed elencare quali frodi potrebbero interessare un'azienda, come queste potrebbero specificamente essere presenti all'interno dell'organizzazione, quali processi potrebbero esserne coinvolti e come potrebbero essere elusi i controlli interni, quali soggetti interni o esterni potrebbero essere coinvolti, quali strategie di occultamento potrebbero essere attuate per nascondere la vera sostanza di determinate operazioni "devianti";

2. apprezzamento della probabilità che i rischi si verifichino. Ciò che si definisce *fraud risk assesement*. Esso rappresenta l'elemento centrale di tutta la procedura oltre a essere l'aspetto più complesso e delicato proprio per le sue caratteristiche. Sintetizzando l'argomento si può sostenere che il compito del revisore sia quello di valutare se e in che misura una particolare tipologia di frode potrebbe aver luogo nell'impresa, a quale livello organizzativo potrebbe impattare, quale effetto quali-quantitativo la frode potrebbe avere, quali meccanismi di controllo interno potrebbero essere coinvolti e quali le loro risposte specifiche.

Si sottolinea che il *fraud risk assesement* presenta caratteristiche logiche e metodologiche ben diverse da quelle proprie al *risk assesement*; occorre infatti tenere nel giusto conto che, a differenza del comune rischio, la frode si caratterizza per il tentativo da parte di chi la attua di occultarne l'esistenza. In breve, il rischio di frode è ben diverso dal rischio di controllo con cui i revisori operano nella pianificazione delle proprie attività e di ciò occorre avere consapevolezza anche nella scelta degli strumenti da utilizzare per la sua determinazione.

Accanto a una solida esperienza di base su cui appoggiare il giudizio professionale necessario per portare a termine questa fase, è quanto mai opportuno il ricorso a tecniche di estrazione dei dati allo scopo di approfondire la conoscenza di tutte quelle transazioni e quelle informazioni di tipo qualitativo compatibili con il profilo di frode oggetto di attenzione;

3. impostazione di opportune procedure di *fraud auditing* coerenti con lo schema di frode ritenuto il più riscontrabile all'interno della organizzazione controllata. Particolare attenzione deve essere prestata per non cadere vittime delle strategie di dissimulazione e mistificazione messe in atto dal potenziale autore di una frode. Non si potrà fare a meno di verificare l'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno e non solo la sua struttura formale, la veridicità delle affermazioni rese dal management e le operazioni da cui

scaturiscono le registrazioni contabili presenti, mettere in evidenza tutte le informazioni provenienti da fonti terze indipendenti che non possono essere alterate da coloro potenzialmente coinvolti negli schemi di frode che si vogliono prendere in esame. Effettuare studi a campione ma non selezionare il campione in maniera casuale, bensì a partire da dati coerenti con lo scenario di frode da analizzare proprio per trovare transazioni anomale.

4. formulazione delle conclusioni in base a quanto le informazioni ottenute dai punti precedenti hanno fatto emergere. Più precisamente si potrà decidere se indirizzare l'analisi o l'investigazione su alcune aree operative o transazioni particolari per verificare la presenza di illeciti oppure giudicare sufficientemente provata l'assenza di frodi.

Quella sopra rappresenta una descrizione schematica ed estremizzata delle modalità secondo cui il revisore agisce e imposta la sua attività in tema di gestione del rischio di frode. Nella realtà è difficile riscontrare la presenza concreta di situazioni in cui la metodologia adottata possa essere fatta ricadere, totalmente e precisamente, nell'ambito dell'uno o dell'altro dei criteri richiamati. Quanto avviene è la realizzazione di quello che potrebbe essere definito un approccio integrato alla problematica dove i revisori, innestano all'interno di un'attività di auditing condotta utilizzando processi operativi ordinari e più tradizionali, elementi, modalità operative e strumenti tipici dei programmi di *fraud auditing*.

Appare chiaro, che sussiste una palese differenza fra *fraud auditing* e *fraud investigation* anche se, il più delle volte, questi termini risultino essere sinonimi, nel linguaggio comune. Si può affermare che i risultati conseguiti con la *fraud auditing* rappresentino la premessa per lo svolgimento di attività di *fraud investigation*; per quanto infatti buona parte delle procedure e degli strumenti adottati per condurre tale ultimo processo di analisi siano dal tutto analoghi a quelli utilizzati per svolgere l'attività di *fraud auditing*, l'approccio e le finalità perseguite risultano ben distinte.

Il processo di *fraud investigation* si può declinare come segue:

1. **pianificazione dell'indagine.** In questa fase si prendono decisioni rapide, destinate a incidere oltremodo sull'esito dell'indagine stessa, in merito ai tempi e alle modalità con cui realizzare il lavoro. Tali decisioni sono prese sulla base della conoscenza delle informazioni di cui si può disporre per la fattispecie indagata, alla qualità delle stesse, agli indirizzi di ricerca delle evidenze e prove di fatto, ai limiti posti dalle normative e dalle condizioni ambientali alle attività di investigazione come pure dalle finalità perseguite con l'attività stessa;
2. **raccolta delle evidenze.** Si deve essere in grado di selezionare tutte le informazioni qualitative e quantitative rilevanti, includendo anche quelle provenienti da fonti pubbliche o da dichiarazioni verbali rese. Dovrà

essere posta in evidenza il fatto che le modalità di raccolta e il successivo trattamento sia conforme a quanto prescritto dalle vigenti normative in modo da renderle efficacemente utilizzabili nell'aula di un tribunale, se necessario;

3. **esecuzione di interviste o interrogatori** al fine di ottenere informazioni o conferme rilevanti da parte di soggetti con conoscenza, responsabilità e coinvolgimento nell'indagine;
4. **analisi e verifica delle conclusioni** cui si è pervenuti formulata sulla base della relazione fra ipotesi di lavoro ed evidenze ottenute durante l'indagine;
5. **predisposizione di report** per esporre, in forma chiara, i risultati delle attività svolte. La forma assunta da tale documento dipende dall'utilizzo dello stesso che deriva, a sua volta, dalle finalità perseguite dall'indagine.

Il soggetto che porta a termine l'attività di *fraud auditing* è solitamente un revisore poiché questo tipo di attività rientra nell'ordinaria area di competenza del revisore. Chiaramente il soggetto deve sviluppare una particolare sensibilità allo specifico contesto in cui si trova a dover operare integrando le ordinarie competenze di auditing con la conoscenza dei diversi schemi di frode, delle diverse strategie di occultamento attuabili e delle motivazioni che possono indurre

all'illecito. Inoltre deve avere conoscenza di specifiche tecniche di analisi, di trattamento, esame e verifica di dati quali-quantitative.

La fraud investigation è un'attività che si allontana da quella di auditing, perseguendo finalità diverse e richiedendo, anche specifiche professionalità. Il soggetto identificabile come *fraud examiner* o *fraud investigator* può essere tanto un revisore specializzato in *fraud auditing*, o un professionista indipendente. Il suo intervento avviene a seguito di segnalazione di anomalie o indizi di frodi provenienti da revisori, sindaci, amministratori o altri stakeholder, oppure da altre istituzioni, ad esempio la Procura della Repubblica, per verificare la fondatezza di denunce presentate riguardanti azioni illecite. Proprio per la tipologia di attività esercitata, il fraud examiner sarà particolarmente attento a operare in conformità alle norme del diritto civile e penale in tema di investigazione, raccolta delle prove ed utilizzo delle stesse, dovrà avere una solida preparazione multidisciplinare.

Una ulteriore figura che si occupa di investigazioni finanziarie è rappresentato dal *forensic accountant*. In pratica, quest'ultimo applica tecniche di analisi e di investigazione a problematiche economiche e finanziarie secondo un approccio forense, ossia avendo come riferimento l'utilizzabilità del risultato conseguito con il proprio lavoro in sede di arbitrati, contenziosi civili e cause penali. È bene chiarire che la definizione del termine *forensic accounting* non fa richiamo alla

fattispecie delle frodi anche se l'attività svolta ricomprende anche questo ambito di competenze. Il loro apporto, dunque, si rende necessario, ad esempio, per la stima di danni economici subiti o da risarcire, nei casi di insolvenza o fallimento di società ed enti, in controversie che nascono nell'ambito del diritto di famiglia, in problematiche riguardanti il trattamento delle informazioni elettroniche, ed altro ancora.

Capitolo 4

IL CASO ANCONAMBIENTE

4.1 PREMESSA

In questo capitolo ci si occuperà di analizzare, in particolare, due fenomeni di corruzione che hanno riguardato un'azienda di igiene ambientale, ovvero di un'azienda che si occupa dei servizi di raccolta e smaltimento dei rifiuti, prevalentemente urbani, oltre che dello spazzamento delle città.

L'argomento è, ai nostri fini, particolarmente interessante poiché, in questo settore, il mercato è in mano a società partecipate da enti pubblici, essendo il servizio affidato, prevalentemente, con il cosiddetto in house providing (ovvero affidamento diretto).

Si tratta di un mercato regolamentato (dagli ATO – Ambito territoriale ottimale - a livello locale e da ARERA - Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente - a livello nazionale), ove l'equilibrio aziendale va ricercato, essenzialmente, tramite l'efficientamento dei costi, anche se queste aziende sono “labour intensive”.

Invero, seppure tutti conoscono l'attività che svolgono le aziende di igiene ambientale, nonché l'essenzialità e l'importanza dei servizi erogati dalle stesse, non tutti sono consapevoli della dimensione del fenomeno.

In Italia, nell'anno 2016, i 100 maggiori operatori della raccolta operanti, sia pubblici che privati, hanno generato un valore della produzione complessivo pari a 7,37 miliardi di euro, con una crescita del 3,8% rispetto all'anno precedente. Tale cifra rappresenta il 74,1% dell'intero valore della produzione delle aziende che si sono occupate di raccolta di rifiuti non pericolosi in Italia.

Confrontando il fatturato del settore con il Prodotto Interno Lordo (PIL) si rileva una incidenza del comparto rifiuti pari allo 0,73% (Utilitatis, 2018).

In termini di addetti impiegati direttamente nel comparto, i lavoratori del settore rappresentano lo 0,4% del totale degli occupati in Italia, e l'1,6% di quelli del solo comparto industriale (Utilitatis, 2018)¹⁸.

¹⁸ Complessivamente, nel 2016 le migliori 100 aziende hanno effettuato i servizi di raccolta in oltre 3.500 Comuni, poco meno del 45% del totale, coprendo quasi 38 milioni di abitanti pari al 62,4% della popolazione italiana. I volumi di rifiuti urbani raccolti ammontano ad oltre 19,3 milioni di tonnellate (oltre il 64% della produzione totale), con una crescita dell'1,3% rispetto al 2015, un tasso inferiore rispetto al 2% registrato a livello nazionale.

4.2 IL SETTORE DEI RIFIUTI URBANI: IL QUADRO ECONOMICO/PATRIMONIALE

L'analisi effettuata da Utilitatis (2018) ha evidenziato che, dal punto di vista del numero di Comuni serviti, il 40% delle società a partecipazione pubblica gestisce un solo Comune e il 50% delle società non va oltre i quattro Comuni. Il dato medio è pari a 14 Comuni per gestore.

In termini di popolazione servita, il 50% delle aziende a partecipazione pubblica eroga il servizio di raccolta rifiuti su bacini territoriali non superiori ai 56 mila abitanti. Solo il 10% delle aziende gestisce più di 260 mila abitanti. Il dato medio è di circa 135.000 abitanti per gestore.

A livello di quantitativi di rifiuti urbani raccolti annualmente, il 50% delle aziende raccoglie meno di 27.000 tonnellate di rifiuti urbani, a fronte di un 10% che ne raccoglie tra 125.000 e 1,7 milioni di tonnellate.

Il dato medio si attesta su circa 71.000 tonnellate per gestore (Utilitatis, 2018).

Attraverso l'analisi dei bilanci è possibile rappresentare il settore in termini di fatturato e di addetti impiegati direttamente¹⁹.

Le aziende mono-utility contribuiscono per il 79,48% al fatturato e per il 78,92% agli addetti del settore.

¹⁹ Nel 2016, il settore dell'igiene urbana ha evidenziato oltre 12 miliardi di fatturato, occupando oltre 90.000 addetti.

Il 14% circa delle aziende mono-utility appartiene a gruppi multi-utility, che, in riferimento agli aggregati di settore, rappresentano circa l'11% delle aziende, il 25% del fatturato ed il 16% degli addetti.

All'interno del settore operano soggetti partecipati completamente dal pubblico (prevalentemente enti locali), soggetti a capitale misto pubblico-privato e operatori privati, che erogano il servizio secondo le modalità di affidamento consentite dalla normativa.

Le aziende partecipate dal pubblico rappresentano il circa 66% degli operatori, realizzano il 72% del fatturato complessivo e occupano il 68% degli addetti.

Analizzando l'insieme delle società del settore dell'igiene ambientale, emerge quanto segue:

il 45% degli operatori è a capitale interamente pubblico; in termini di fatturato ed addetti, tali aziende generano il 37% del fatturato e occupano il 43% degli addetti;

il 17% degli operatori è caratterizzato da aziende con capitale misto a maggioranza pubblica: complessivamente, il cluster registra il 30% del fatturato ed occupa il 22% degli addetti;

il 3% degli operatori è a maggioranza privata, cui si deve il 4% dei ricavi generati dal comparto ed il 3% degli addetti;

il 4% degli operatori è rappresentato da società quotate o controllate da gruppi quotati partecipati dagli enti locali; complessivamente tali operatori generano il 22% del fatturato di settore e impiegano il 15% degli addetti;

il restante 31% degli operatori ha natura privata; complessivamente le aziende private producono il 29% del fatturato di settore e impiegano il 32% degli addetti (Utilitatis, 2018).

Nel 2016, in termini aggregati, le 308 mono-utility analizzate registrano un Valore della Produzione pari a 8,3 milioni di euro, di cui 7,9 milioni di euro rappresentati dai Ricavi per vendite e prestazioni, generando un Valore Aggiunto di 4 milioni di euro, in grado di remunerare i fattori produttivi lavoro, impianti e costi di finanziamento.

I margini più significativi risultano positivi. In particolare, l'EBITDA si attesta ad 1,39 milioni di euro, garantendo la copertura dei costi non monetari (ammortamenti e accantonamenti), a seguito dei quali l'EBIT risulta pari a 0,57 milioni di euro, mentre il risultato di esercizio si attesta, in termini aggregati, intorno ai 0,31 milioni di euro.

Il 44% del Valore Aggiunto è generato dalla classe delle Top, il 14% dalle Grandi, il 16% dalle Medio Grandi, il 17% dalle Medie e l'8% dalle Piccole.

In termini di EBITDA, le Top contribuiscono per il 48%, le Grandi per il 17%, le Medio-Grandi per il 15%, le Medie per il 13%, mentre le Piccole per il 7%. In

termini di EBIT, i 579 milioni di euro complessivi risultano costituiti per il 52% dal risultato operativo raggiunto dalle Top e per il 19% da quello derivante dalle Grandi; il 10% è attribuibile alle Medio Grandi, il 13% alle Medie e il 7% alle Piccole.

In termini di Reddito netto, i 310 milioni di euro complessivi di utile sono prodotti per il 58% risultano formati da utili conseguiti delle Top, per il 15% dal risultato complessivo delle Grandi, mentre la restante quota di utile deriva per il 9% dalle Medio Grandi, per il 12% dalle Medie e per il 7% dalle Piccole.

Passando all'analisi patrimoniale delle aziende di igiene ambientale, nel 2016, le 308 aziende mono-utility esaminate registrano un totale attivo pari a 13,5 milioni di euro, di cui 6,4 milioni di euro costituiti da immobilizzazioni e 6,9 milioni di euro da attivo circolante.

Dal lato delle fonti di finanziamento, 3,5 milioni di euro sono rappresentati dal patrimonio netto, mentre il restante dal capitale esterno in prevalenza costituito da debiti (7,7 milioni di euro).

Al diminuire della dimensione aziendale il valore medio dell'attivo circolante (82% costituito da crediti) tende ad eguagliare e superare il valore medio dell'attivo immobilizzato (73% costituito da immobilizzazioni materiali), che passa da un valore medio di 254 milioni di euro delle Top ad un valore medio di 3 milioni di euro per le Piccole.

Dal lato del passivo (fonti di finanziamento) il ricorso all'indebitamento esterno (debiti e fondi) risulta prevalente in tutte le classi.

Considerando i soli debiti, la percentuale rispetto al totale passivo risulta in media pari al 57%.

Nella composizione del capitale investito i crediti costituiscono complessivamente circa il 42%.

L'ammontare complessivo dei crediti (5,6 milioni di euro), per il 91,5% è formato da crediti a breve termine, mentre il residuo 8,5% è costituito da crediti in scadenza oltre l'esercizio.

Rispetto alla natura dei crediti, si osserva una forte incidenza dei crediti verso clienti in tutte le classi dimensionali, che dal 64% registrato dalle Piccole raggiungono il oltre il 67% nelle Grandi, Medio Grandi e Medie. Nelle aziende Top tale incidenza scende al 23%.

I debiti rappresentano, mediamente, il 57% delle fonti di finanziamento: per il 70% sono costituiti da debiti in scadenza entro l'anno mentre per il restante 30% da debiti in scadenza oltre i 12 mesi.

In genere, la somma dei debiti di natura commerciale (debiti verso fornitori e acconti, i debiti tributari e previdenziali) ha un'incidenza maggiore rispetto ai debiti di origine finanziaria (banche, altri finanziatori, soci per finanziamento, obbligazioni); mentre per la classe delle Top la composizione dei debiti tende a

riequilibrarsi se si considerano di natura finanziaria anche parte dei debiti verso controllanti.

Le aziende mono-utility presentano nel 2016 un capitale investito del valore di 13,5 milioni di euro, di cui il 49% rappresentato in media da attività correnti (in particolare crediti) e il 51% da attività consolidate.

L'ammontare totale viene finanziato per il 41% da passività in scadenza entro l'anno e per il 59% da passività consolidate, il cui 27% è rappresentato dal patrimonio netto. Si rileva, pertanto, un sostanziale equilibrio tra attivo e passivo, sia nel breve che nel lungo periodo.

L'incidenza del patrimonio netto nella composizione delle fonti assume valori maggiori nelle Top, Medio Grandi e Piccole, ma non supera il 30%.

Differenze più rilevanti emergono in relazione all'attività svolta. In effetti, le aziende operanti nella fase di raccolta o mostrano un capitale investito costituito, prioritariamente, da attività correnti, circa il 57%. Mentre l'attivo immobilizzato costituisce il 43% dell'attivo. I gestori degli impianti, invece, sono caratterizzati, evidentemente, da un'elevata componente di attivo immobilizzato, circa il 62%.

Dal lato delle fonti di finanziamento, per i gestori della raccolta e del ciclo integrato si osserva una prevalenza di passività di breve periodo, circa il 48%, alle quali seguono le fonti di lungo periodo, circa il 27%, ed il patrimonio netto, che si attesta solamente al 24%.

La composizione delle fonti di finanziamento dei gestori degli impianti è prevalentemente traslata sulle passività di lungo periodo, che costituiscono il 70% del totale passivo: in particolare, il 40% risulta costituito da passività consolidate provenienti da fonti esterne, mentre il 30% è costituito da patrimonio netto; il restante 30% è rappresentato dalle passività di breve periodo.

Nel settore dell'igiene urbana i margini risultano contenuti e il risultato finale è di poco al di sopra del pareggio, evidenziando la difficoltà di copertura dei costi, riscontrabile soprattutto nelle aziende attive esclusivamente nella raccolta.

Se, infatti, si analizzano le aziende mono-utility dell'igiene urbana, si osserva come i margini economici risultano molto più elevati per le aziende che effettuano esclusivamente attività di trattamento-smaltimento dei rifiuti, caratterizzate da un'impiantistica complessa per natura capital-intensive.

Nel 2016 i maggiori operatori della raccolta hanno visto aumentare il proprio volume di ricavi del 3,8%, con tassi di crescita differenti tra i vari cluster, benché tutti positivi.

Tuttavia, ad aumentare più significativamente sono state le multi-utility, sia quelle Grandi (7,2%) che quelle di Piccole e medie dimensioni (6,4%).

Più bassi, invece, i valori delle mono-utility, sia pubbliche che private.

Abbiamo visto che le aree di affari delle aziende di igiene ambientale possono essere molteplici e che il loro output è estremamente complesso, poiché il fine ultimo di queste aziende è quello di rendere pulite, salubri e vivibili le nostre città. Tuttavia, è ora opportuno comprendere quali potrebbero essere le differenti fonti del vantaggio competitivo di queste istituzioni economiche.

In effetti, le variabili che influenzano le performance di queste imprese sono molteplici.

Tuttavia, influiscono in maniera particolare:

la localizzazione;

la morfologia del territorio nel quale si opera;

il tipo di servizio di raccolta praticato;

la dimensione dell'area oggetto del trattamento;

il numero di persone che insistono sull'area;

la circostanza che l'area di affare riguardi la sola raccolta o anche lo smaltimento.

Abbiamo visto che la dimensione aziendale è, in questo settore, determinante. In effetti, le aziende Top e le Grandi aziende sono estremamente più performanti.

Inoltre, la disponibilità di impianti per lo smaltimento è una variabile in grado di influenzare il vantaggio competitivo delle aziende di igiene ambientale. La disponibilità di impianti, infatti, accresce in maniera più che proporzionale la capacità reddituale dell'azienda. Peraltro, ciò potrebbe imporre un irrigidimento

dell'azienda stessa dovuto ad un incremento dei costi fissi ed una maggiore propensione al rischio, che deriva da tale irrigidimento. Tuttavia, la crescita del volume di affari permette di generare delle economie di scala, che rendono estremamente redditizio il capitale investito.

A ben vedere, in effetti, in questo settore la relazione dimensione/efficienza trova solide basi di studio.

La questione dimensionale è stata a lungo dibattuta in dottrina (Amaduzzi, 1966; Cassandro, 1960; Bozzola, 1985) e con risultati non sempre concordanti. Tuttavia, i criteri che di solito aiutano a distinguere le dimensioni aziendali possono essere principalmente di due tipi: personali o reali. Intendendosi per personali quelli che hanno a riferimento il numero di addetti e per reali quelli che hanno a riferimento i mezzi patrimoniali e finanziari impiegati per l'attività aziendale. Prescindendo, ai nostri fini, dal criterio personale, appare che la dimensione aziendale, dal punto di vista dei mezzi impiegati, è influenzata da una serie di variabili, alcune esogene ed altre endogene. Esistono ovviamente dei limiti alla dimensione aziendale, di cui il primo, e forse più importante, è rappresentato dai mezzi finanziari che il soggetto economico può riuscire a investire nell'attività aziendale; inoltre, potrebbero esistere limiti tecnologici, fisici. Tuttavia, il problema della dimensione aziendale ottimale per la massimizzazione dell'efficienza e dei profitti rimane prioritario per il buon andamento economico delle aziende di igiene

ambientale ed in tal caso essa è strettamente correlata alla disponibilità di impianti, anzi potremmo dire che il criterio reale più adeguato alle aziende di igiene ambientale è quello che tiene conto della disponibilità di impianti per lo smaltimento.

In conclusione, si può affermare che nel settore dell'igiene ambientale:

le multi-utility sono più performanti delle mono-utility;

la parte industriale del servizio di smaltimento, con la presenza di impianti, costituisce la parte ad alta redditività della filiera;

gli investimenti per la realizzazione di impianti richiedono adeguate dimensioni aziendali (in termini di mezzi propri) ed adeguate performance.

4.3 ANCONAMBIENTE

4.3.1 LA STORIA

Anconambiente Spa è il maggiore gestore dei servizi di igiene urbana della provincia di Ancona. Essa è una società per azioni, costituita per trasformazione della preesistente azienda speciale a seguito della delibera del Consiglio Comunale di Ancona n. 6 del 29 gennaio 2001.

Anconambiente spa è a totale partecipazione pubblica, assemblea straordinaria del 23 settembre 2004 repertorio n. 298216 – rogito n. 47714.

Il capitale sociale di Anconambiente S.p.A. aggiornato ad agosto 2016 è di € 5.164.240 così distribuito tra i soci²⁰:

SOCIO	N. AZIONI	CAPITALE SOCIALE	%
Comune di Ancona	467.471	4.674.710,00	90,521
Comune di Fabriano	27.878	278.780,00	5,398
Comune di Chiaravalle	15.580	155.800,00	3,017
Comune di Cerreto d'Esi	5.174	51.740,00	1,002
Comune di Sassoferrato	178	1.780,00	0,034
Comune di Serra de' Conti	143	1.430,00	0,028

²⁰ Verbale dell'assemblea straordinaria del 28/04/2016.

Anconambiente nacque come ASMIU (Azienda Servizi Municipalizzati Igiene Urbana), nel 1973, per gestire i servizi di igiene urbana e la pulizia delle spiagge, del Comune di Ancona.

A metà degli anni '90 l'ASMIU si trasformò in Azienda Speciale e mutò il suo nome in Anconambiente. Il Comune di Ancona le affidò allora il servizio delle pubbliche affissioni.

Nello stesso anno anche il Comune di Camerano scelse di affidare all'azienda dorica il servizio di igiene urbana.

Nel 2001 Anconambiente venne trasformata in Società per Azioni, a totale capitale pubblico. I Comuni di Castelfidardo e di Chiaravalle vollero assegnarle i servizi di igiene urbana.

Nel 2002 Anconambiente acquisì, per il Comune di Ancona, anche i servizi del catasto termico e la gestione e manutenzione della pubblica illuminazione, servizio questo erogato a partire dal 2003.

Anconambiente, configurandosi a questo punto già come una società di multiservizi, e disponendo di professionalità esperte e capaci oltre che di tecnologie utili allo scopo, decise di mettere a disposizione dei privati una offerta servizi commerciali: dall'autospurgo con videoispezione, allo svuotamento locali con ritiro rifiuti ingombranti, dalla prevenzione infestanti ai trattamenti del verde.

Nello stesso anno il Comune di Ancona ha consegnato ad Anconambiente la manutenzione di alcune aiuole, delle aree verdi spartitraffico e delle rotatorie.

Da settembre, in associazione temporanea d'impresa con Cam di Falconara e Astea di Osimo, si sono acquisiti i servizi di igiene urbana della città di Fabriano e, nello stesso anno, i Comuni di Castelfidardo e Fabriano sono diventati azionisti di Anconambiente.

Nel 2004 la compagine sociale di Anconambiente contempla l'ingresso dei Comuni di Camerano, Cerreto d'Esi e Chiaravalle.

In questo stesso anno il servizio di pubblica illuminazione comincia la sua opera di riqualificazione della città di Ancona, dando il via anche alla serie monumentale e al quartiere del centro storico, il cui corso centrale (corso Garibaldi) viene acceso a dicembre 2004.

Nel 2006 il Comune di Ancona affida ad Anconambiente la gestione dei servizi cimiteriali e delle lampade votive nei 13 cimiteri comunali, la gestione di altre aree verdi e la disinfestazione e derattizzazione del territorio comunale.

Nello stesso anno Anconambiente stipula una convenzione con la regione Marche che la vede diventare parte operativa della protezione civile.

Oggi Anconambiente è un'azienda multiutilities, dotata di mezzi all'avanguardia e di personale esperto e qualificato. Un'azienda moderna in grado di far fronte con estrema professionalità a tutte le esigenze della cittadinanza.

L'Anconambiente spa nel novembre 2009 si è dotata del Modello di Organizzazione e Gestione e conseguente Codice Etico previsto dal Decreto Legislativo 8 giugno 2001 n. 231 che ha introdotto un regime di responsabilità a carico delle società per alcune tipologie di reati.

Parimenti, la società ha nominato l'Organismo di Vigilanza con il compito, in sintesi, di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del Modello di Organizzazione e Gestione adottato dalla Società allo scopo di prevenire la commissione dei reati contemplati dal D.Lgs 231/01.

Per prevenire comportamenti scorretti che possono portare a disfunzioni a carico dell'utenza e della cittadinanza ovvero alla commissione di reati è stato anche formalizzato un Codice etico aziendale. Le segnalazioni di violazioni del Codice Etico sono esaminate e valutate da un Comitato etico presieduto da un soggetto esterno e indipendente.

4.3.2 LA PRIMA VICENDA GIUDIZIARIA

La prima vicenda giudiziaria tratta di una compravendita per un'area portuale di proprietà della società C.C.S. S.r.l., che è stata acquistata da Anconambiente mediante acquisizione delle quote della stessa società C.C.S. S.r.l. (13/06/2001).

Secondo la tesi della Procura ci sarebbe stata corruzione da parte di alcuni soggetti che hanno nascosto informazioni necessari alla formazione del prezzo di vendita delle quote societarie, per interesse personale. Ribaltando su Anconambiente un debito pregresso di titolarità della CCS nei confronti della Regione.

La vicenda si svolge tra il 1998 e il 2001 e vede coinvolti, come imputati, un ex Sindaco di Ancona (R.G.), un ex Assessore di Ancona e poi Sindaco (F.B.), un ex Presidente di Anconambiente (U.M.), l'amministratore di fatto della C.C.S. S.r.l. (A.R.), l'amministratore legale della C.C.S. S.r.l. (L.O.).

La procura ha contestato agli imputati imputati, i reati di:

319 c.p.: corruzione per atto contrario ai doveri di ufficio;

321 c.p.: pene per il corruttore;

110 c.p.: pene per coloro che concorrono nel reato;

317 c.p.: concussione;

61 n. 2 c.p.: circostanze aggravanti comuni;

316 bis c.p.: malversazione a danno dello Stato.

È stata ricostruita l'intera vicenda dell'acquisizione dell'area portuale di proprietà C.C.S. S.r.l., con i vari passaggi che negli anni hanno portato la società Anconambiente, a passare dalla locazione dell'area individuata (10/09/1996), all'acquisizione del 100% delle quote della C.C.S. S.r.l. (13/06/2001).

È stata poi ricostruita la vicenda successiva, ad iniziare dal 2004, che ha portato all'indagine in oggetto Il 27/05/2004 si è avuto conferma del fatto che se l'area cambiava destinazione d'uso si avrebbe avuto un forte deprezzamento dell'acquisizione. Questi i punti in sintesi:

il 09/09/2004 il Sindaco di Ancona in una assemblea dei soci ha dato assicurazioni che le esigenze della società sarebbero state tenute in debito conto nell'approvazione del piano regolatore;

il 18/03/2005 l'amministratore di Anconambiente comunicava l'approvazione del piano regolatore e il fatto che l'edificabilità dell'area era azzerata, motivo per il quale ci si ritrovava con un valore di molto inferiore rispetto all'acquisto;

inoltre, è stato rilevato come nel 2000 sull'area fosse stato dato un finanziamento regionale per la costruzione di un parcheggio, mai realizzato, finanziamento richiesto indietro dalla Regione.

Tuttavia, del finanziamento non era stata fatta menzione alcuna al momento dell'acquisto delle quote e non sono state per questo motivo inserite nel contratto le clausole di salvaguardia.

Con sentenza di primo grado il 14/10/2010 la Corte di Assise di Ancona si è così espressa:

giudizio separato per A.R. e L.O.;

archiviazione per i reati di “corruzione e pene del corruttore” (art. 319 e 321 c.p.)

perché il fatto non sussiste. Imputati R.G., F.S., A.R. e L.O.;

assoluzione perché il fatto non sussiste per i reati di “concussione e malversazione” (art.317 e 316bis c.p.) per l’ex Sindaco R.G.;

condanna ad 1 anno 9 mesi e 10 giorni per il reato di “concussione” (art. 317 c.p.), oltre alla confisca di € 118.500 e beni fino ad un importo per € 1.500.000 per l’ex Sindaco F.S.;

condanna a 4 mesi di reclusione per “malversazione” (art. 316 bis), oltre al risarcimento del danno alla parte civile (Anconambiente), all’ex Presidente di Anconambiente U.M..

Con sentenza del 08/11/2012 la Corte di Assise di Appello:

conferma la sentenza di primo grado per l’ex Sindaco R.G.;

assolve perché il fatto non sussiste per concussione (art. 317 c.p.) e revoca le confische all’ex Sindaco F.S. (non poteva rinunciare alla prescrizione);

dichiara il non doversi procedere per intervento della prescrizione del reato di “malversazione” (art. 316 bis c.p.) all’ex presidente Anconambiente U.M..

La sentenza d'appello è in linea con i dati che abbiamo sopra riportato dove i reati inerenti la corruzione in senso lato, siano sempre di difficile dimostrazione da parte dell'autorità giudiziaria e conferma quel trend di crescita delle sentenze di sopraggiunta prescrizione.

4.3.3 LA SECONDA VICENDA GIUDIZIARIA

La seconda vicenda giudiziaria riguarda un episodio di “corruzione”, avvenuto nel 2003, ma rivelatosi il 05/02/2004 a seguito di ispezione della Digos, sugli appalti di pulizia dei mercati, che ha riguardato un dirigente (G.C.) ed una funzionaria (L.V.) di Anconambiente. Le altre parti coinvolte furono due imprenditori (P.R. e L.B.).

La procura ha contestato agli imputati imputati, i reati di:

319 c.p.: corruzione per atto contrario ai doveri di ufficio;

321 c.p.: pene per il corruttore;

110 c.p.: pene per coloro che concorrono nel reato.

A ottobre 2004 G.C. e P.R. hanno patteggiato una pena a 11 mesi, restituendo le somme percepite come tangente, rispettivamente di € 35.000,00 e € 25.000,00.

4.3.4 DISCUSSIONE

Dall'analisi dei bilanci di Anconambiente si sono estrapolati, allo scopo di fornire un'evidenza empirica alla ricerca, 4 serie di valori per un periodo di tempo che va dal 2000 al 2018.

anno	valore della produzione	costo della produzione	reddito operativo	risultato netto
2001	14.122.535,00 €	13.772.384,00 €	350.151,00 €	391.113,00 €
2002	15.161.783,00 €	14.982.219,00 €	179.564,00 €	164.641,00 €
2003	18.770.943,00 €	18.445.706,00 €	325.237,00 €	186.306,00 €
2004	19.824.834,00 €	19.306.711,00 €	518.123,00 €	482.678,00 €
2005	22.783.446,00 €	22.206.417,00 €	577.029,00 €	204.902,00 €
2006	25.474.440,00 €	25.599.459,00 €	-125.019,00 €	-399.203,00 €
2007	25.027.641,00 €	24.880.566,00 €	147.075,00 €	64.365,00 €
2008	25.347.179,00 €	25.488.714,00 €	-141.535,00 €	76.397,00 €
2009	28.122.716,00 €	30.641.730,00 €	-2.519.014,00 €	-2.161.244,00 €
2010	30.336.540,00 €	29.811.473,00 €	525.067,00 €	24.934,00 €
2011	29.507.578,00 €	28.979.739,00 €	527.839,00 €	-190.043,00 €
2012	30.102.632,00 €	30.027.669,00 €	74.963,00 €	-500.542,00 €
2013	30.468.410,00 €	29.681.947,00 €	786.463,00 €	-295.168,00 €
2014	30.367.373,00 €	29.148.532,00 €	1.218.841,00 €	416.863,00 €
2015	30.234.167,00 €	28.177.333,00 €	2.056.834,00 €	1.721.152,00 €
2016	30.261.884,00 €	29.528.001,00 €	733.883,00 €	306.793,00 €
2017	28.252.387,00 €	27.028.213,00 €	1.224.174,00 €	1.153.688,00 €
2018	28.692.255,00 €	28.309.781,00 €	382.474,00 €	315.571,00 €

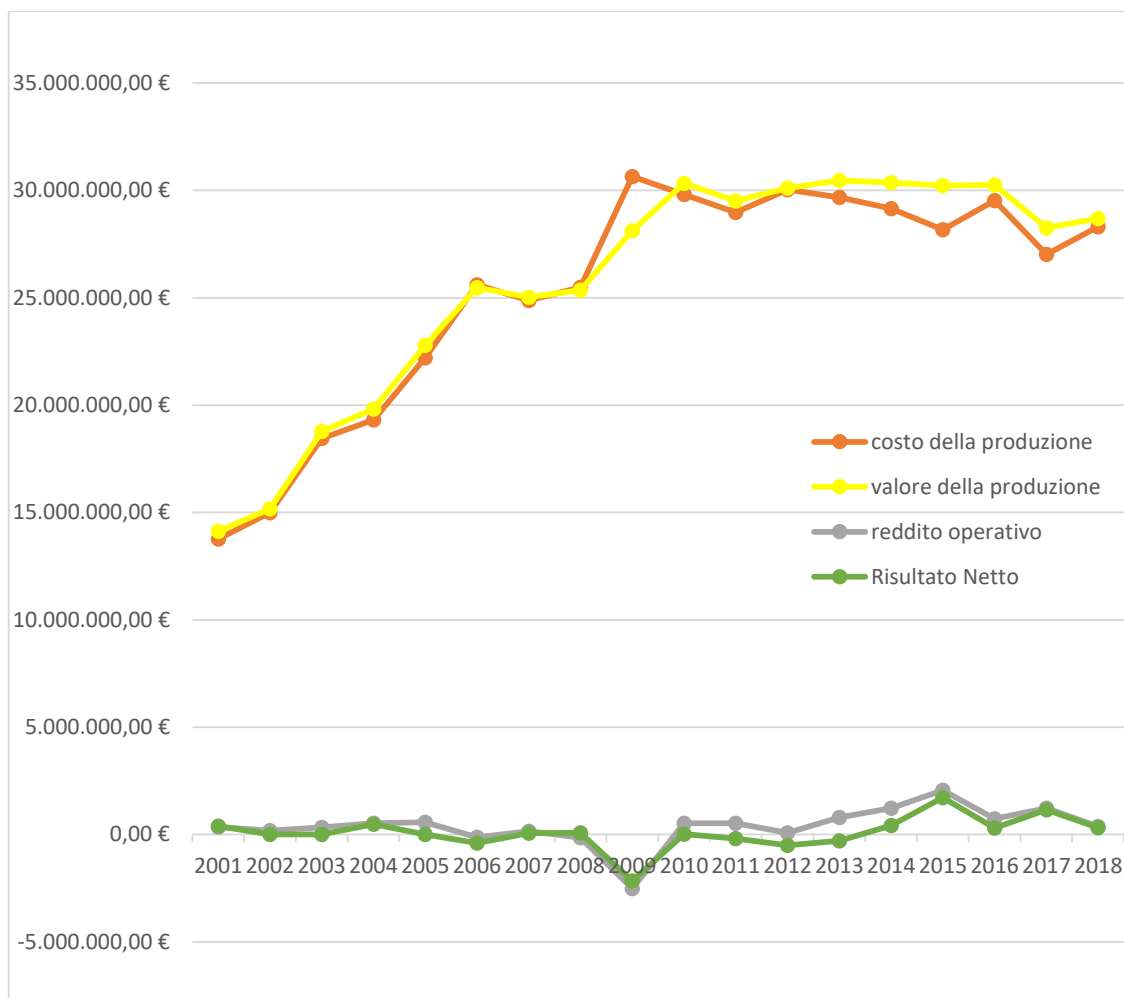


Grafico n. 1

Dal grafico n. 1 si può notare che nel periodo oggetto di indagine, ossia fino al 2010 per quello che riguarda gli eventi corruttivi, sia i costi che i ricavi tendono ad alzarsi, ma i redditi operativi ed anche i risultati netti rimangono sostanzialmente costanti, anzi con la tendenza a decrescere, infatti dal 2001 fino al 2009 si ha un andamento altalenante con molte puntate al di sotto del pareggio,

ma con una tendenza progressiva verso il basso che raggiunge il minimo nel 2009 con una perdita nel reddito operativo di € 2.519.014,00 e una perdita di esercizio pari a € 2.161.244,00.

La differenza tra i due è dovuta ai “dividendi” che Anconambiente ha ricevuto da una sua partecipata.

A partire dal 2010, invece, il Valore della produzione rimane praticamente costante, mentre i costi sono altalenanti con tendenza al basso.

Infatti, i redditi operati e i risultati netti, iniziano a risalire, con una corretta sovrapposizione del reddito operativo rispetto al risultato netto, con una tendenza verso l’alto, portando al miglior risultato del periodo nel 2015 con un utile di € 1.721.152,00 e un reddito operativo di € 2.056.834,00.

I dati dimostrano come dall’anno d’inserimento del MOG (Manuale di organizzazione, gestione e controllo) si è avuto un miglioramento sistematico delle performance, dovute ad una puntuale rilevazione, oltre che a controlli mirati sulle attività svolte, Da notare che la miglior performance si è avuta nell’anno di approvazione ed integrazione del MOG con il piano di prevenzione della corruzione (25/01/2015).

Nel nostro *case study*, abbiamo ottenuto la conferma empirica che l’inserimento di sistemi di controlli interni e modelli organizzativi, hanno permesso all’azienda di migliorare le proprie performance economiche ma soprattutto di non avere più

fenomeni di attività illegali o fraudolente dopo l'introduzione dei modelli sopracitati.

Come sopra evidenziato, il presente lavoro viene sorretto dalla nozione della "razionalità governativa" di Foucault per analizzare il ruolo dell'accounting e dell'accountability in caso di corruzione. A tale scopo, sembra appropriato tracciare i contorni di tale prospettiva teorica maggiormente rilevanti ai fini di tale studio.

Secondo Foucault (1982, pp. 220-221) il "governo" può essere brevemente definito come una "conduct of conduct", esprimendo una forma di attività mirante a formare, guidare o determinare la condotta di singole persone o gruppi di persone (Gordon, 1991, p. 2).

Più in generale, per governo si intende la giusta maniera di disporre cose in modo da condurre al fine che è "conveniente" per ciascuna delle cose che devono essere governate. (Foucault, 1991, pp. 95; 93).

Pertanto, la "razionalità governativa" di Foucault richiama l'attenzione ad un modo di pensare ed agire, rappresentato da tutti quei tentativi per conoscere e governare le popolazioni (Rose e Miller, 1992, p. 174).

Le razionalità sottolineano gli obiettivi ed i principi che dovrebbero guidare le attività di governo, chiarendo, nel contempo, le idee od i principi a cui il governo è fedele. In particolare, le "razionalità politiche" sono illustrate attraverso un uso

distintivo del linguaggio, rendendo la realtà pensabile in un modo che è attribuibile alla deliberazione politica (Rose e Miller, 1992, p.178).

Come mostrato nel lavoro, l'evento "corruzione" impone una tempestiva risposta politica, volta ad elaborare soluzioni capaci di superare l'emergenza sorta. Pertanto, gli amministratori intervengono immediatamente nel proporre appropriati programmi di gestione (rectius governo) e strumenti capaci di superare i problemi sorti per effetto della crisi stessa, legittimando, in tal modo, le azioni dispiegate al fine di risolvere le suddette problematiche (Rose, 1991).

Al fine di analizzare con maggiore profondità i governi e le politiche di gestione, particolare attenzione dovrebbe essere indirizzata, infatti, verso l'analisi delle tecnologie che cercano di dare effetto alle aspirazioni dei "programmatori" (Miller e Rose, 1990, p. 28), ove per "tecnologie di governo" si intendono quei meccanismi attraverso cui autorità di vario genere hanno cercato di formare, normalizzare e strumentalizzare la condotta, pensieri, decisioni ed aspirazioni di altri al fine di raggiungere gli obiettivi ritenuti desiderabili ed auspicabili (Burchell, 1991, p. 119).

Chi gestisce può razionalmente intervenire solo attraverso una conoscenza esaustiva e dettagliata della realtà (Gordon, 1991, p. 10; Miller e Rose, 1990, p. 6; Id, 1992, p. 175).

Il descritto approccio teorico ha proposto che la “conoscenza” deve essere intesa come una tecnologia di governo che aiuta a mettere in pratica il programma di emergenza comunale.

In particolare, il New Public Management (Aucoin, 1990; Hood, 1991, 1995; Gruening, 2001), ha costituito il framework teorico che ha accolto concetti e strumenti da differenti discipline, integrandole tra loro in modo originale e coerente, al fine di attivare processi per ridurre la spesa pubblica complessiva ed aumentare la qualità dei servizi pubblici.

Gli elementi raccolti non sono nuovi, poiché riprendono proposte già presenti in altri contesti (Aucoin, 1990; Hood, 1991, 1995; Gruening, 2001).

Nel sistema di governo-gestione delle aziende pubbliche, il NPM si è tradotto in un insieme di tecniche di accounting che va sotto il nome di New Public Financial Management (NPFM) (Olson et al., 1998).

Tali tecniche sono classificabili in:

1. cambiamenti nel sistema di contabilità finanziaria attraverso l'introduzione dei sistemi economico-patrimoniali;
2. implementazione di sistemi di gestione fortemente orientati al mercato;
3. introduzione di strumenti di misurazione della performance, attraverso indicatori;
4. introduzione di metodi di valutazione dei programmi;

5. sviluppo di budget attraverso i quali integrare gestione operativa e finanziaria con struttura delle responsabilità e risultati attesi;

6. modifiche radicali nei sistemi di revisione e controllo, interni ed esterni, ed introduzione di elementi di valutazione delle politiche pubbliche.

Pertanto, l'obiettivo del presente lavoro è quello di fornire una indagine esplorativa circa i contributi informativi che potrebbero essere assicurati dall'applicazione di strumenti evoluti di accounting e di accountability.

Secondo un articolo di recentissima pubblicazione (Paterson A.S. Changwony F, Miller P. B., *The British Accounting Review* 51 (5) 2019), tutti gli approfondimenti che espandono la nostra conoscenza sulle frodi e la corruzione, pongono più domande di quelle a cui viene data risposta ma offrono sempre più opportunità di ricerca. Infatti molta enfasi viene posta sulla governance e sulla rendicontazione finanziaria per migliorare la trasparenza, anche se l'obiettivo è garantire un attento monitoraggio e valutazione delle attività finanziarie delle diverse parti interessate.

L'interesse per questi rapporti può variare all'interno dei governi subnazionali a seconda del loro livello di sviluppo socioeconomico. Pertanto, un'importante area di potenziale ricerca è esaminare se le differenze in termini di concorrenza politica e l'efficacia del monitoraggio da parte dei burocrati hanno un impatto sulla corruzione

Per un altro verso, la produttività della pubblica amministrazione è sempre più al centro del dibattito politico e dottrinale, per le sue implicazioni economiche, finanziarie, organizzative, sociali, culturali e morali. Ciò che nel settore privato è affidato al mercato, nel settore pubblico sembra un nodo critico per il quale si rendono spesso necessari interventi politico-istituzionali. Tuttavia, dopo la recente crisi economica globale, l'assunto che il "privato" fosse superiore al "pubblico" nella gestione delle risorse, appare molto debole e rende ancora più importante la questione di come "spendere meglio" le risorse pubbliche.

In effetti, con l'affermarsi del New Public Management, si è diffusa la convinzione che la responsabilizzazione della Pubblica amministrazione necessiti l'implementazione di sistemi in grado di legare la gestione ai risultati (o performance) piuttosto che al rispetto di regole formali (De Bruijn, 2002; Holzer, Yang, 2004; Hood, 1991; Pollitt, Bouckaert, 2004).

Tuttavia, si ravvisano alcuni fondamentali aspetti critici. Innanzitutto, per motivi storici e istituzionali, nella pubblica amministrazione, soprattutto italiana, la gestione è process-oriented piuttosto che results-oriented (Borgonovi, 2004; Halachmi, 1982, pp. 1-16; Id, 1992), ove le due logiche di gestione presentano aspetti di conflittualità (Thompson, 2006, p. 496; Wholey, 1983, p. 5). In effetti, la logica process-oriented si basa sul principio della conformità a regole predefinite e dal cui rispetto dovrebbero discendere i risultati attesi, mentre la

logica results-oriented non assume i risultati conseguenti al rispetto di regole predefinite. Da cui, il corollario, gli assetti giuridico-istituzionali delle amministrazioni pubbliche non sono immediatamente conciliabili con un orientamento ai risultati.

In secondo luogo, i principi guida della “misurazione” sono applicabili in modo relativamente semplice rispetto agli output, ma non altrettanto rispetto agli outcome, per i quali i problemi di misurazione risultano notevoli.

In effetti, la misurazione va intesa come definizione dei risultati che si intendono misurare e del valore target che essi assumeranno per effetto della gestione, ovvero come monitoraggio del valore assunto in itinere dagli indicatori e comprensione del significato gestionale, delle cause e delle conseguenze, che determinati valori comportano.

La misurazione è un processo di selezione ed impiego di indicatori che si collega in modo stretto all’analisi della performance, cioè alla comprensione delle condizioni alle quali un determinato livello di performance si determina. L’analisi colloca la performance nel suo contesto, individua standard e parametri di riferimento, collega la misurazione, con quanto previsto in fase di programmazione.

A tal proposito, è bene chiarire, infatti, che una delle condizioni fondamentali affinché la misurazione sia efficace, è che l'amministrazione assicuri la massima trasparenza e confrontabilità delle informazioni.

CONCLUSIONI

Il lavoro di ricerca ha evidenziato che, dal punto di vista aziendalistico, è estremamente utile comprendere come, in particolare nel settore delle public utility, adeguati meccanismi di controllo siano portatori di numerosi vantaggi economici: innanzitutto, elementi di trasparenza favoriscono una migliore allocazione delle risorse, con conseguente miglioramento dell'efficienza; in secondo luogo, la cultura della legalità e l'etica diventano patrimonio aziendale, e con esse la cultura della "responsabilità sociale" dell'azienda, contribuendo a migliorare l'ambiente nel quale l'azienda opera; inoltre, il sistema di regole ed i modelli organizzativi connessi, introdotti per questi specifici controlli etici, divengono, ove debitamente correlati e integrati, strumenti miglioramento delle performance aziendali.

L'obiettivo della prevenzione e la repressione del fenomeno della corruzione attraverso un approccio multidisciplinare, nel quale gli strumenti contabili e di misurazione si affiancano procedimenti sanzionatori, configurano significativi, se non decisivi, fattori per la lotta alla corruzione e all'illegalità nell'azione amministrativa.

In relazione agli obiettivi specifici del presente lavoro, ove l'unità di indagine è stata Anconambiente S.p.a., è risultata evidente la correlazione tra sistemi di controllo e risultati economici.

In effetti, antecedentemente all'implementazione del M.O.G., ex D.Lgs. 231/2001, si erano evidenziati ben due fenomeni di corruzione in due periodi diversi. I risultati economici conseguiti dall'azienda, sia in termini di risultato netto sia in termini di reddito operativo, negli anni in questione, si sono dimostrati tendenzialmente negativi (vedi cap. 4), mentre successivamente all'implementazione del M.O.G., avvenuta nel corso del 2009, essi sono divenuti tendenzialmente positivi, stabilizzandosi a partire dall'esercizio 2014.

Conseguentemente, la contabilità e i cosiddetti "contabili" possono svolgere un importante ruolo nel minimizzare la corruzione e le frodi.

In particolare, si può usare la rilevazione, la misurazione ed il controllo per organizzare e "dominare" l'attività economica quando altri cercano, tramite mirate strategie "contabili", di aggirare il predisposto sistema di regole. Pertanto, l'accounting può fornire un "cassetto degli attrezzi" utile per i vari "decision makers" al fine di aiutarli a minimizzare le attività illegali, limitando l'impatto di tali fenomeni, e contribuire allo sviluppo di una società più giusta ed equilibrata.

Tuttavia, nessuna leva da sola è in grado di risolvere definitivamente il problema della corruzione (o delle altre attività illegali), soprattutto se sedimentato da lungo tempo e socialmente diffuso ed accettato. Occorre agire contestualmente e in modo coordinato su un maggior numero possibile di azioni, sensibilizzando e

coinvolgendo, e dando garanzie di protezione ai soggetti più esposti a questo fenomeno.

In tal senso, l'esperienza di Anconambiente ha dimostrato che performance aziendali e sistemi di monitoraggio vanno di pari passo.

Bibliografia

Airoldi G., Brunetti G., Coda V. (1989), *Lezioni di economia aziendale*, il Mulino, Bologna.

Amaduzzi A. (1963), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino.

Amaduzzi (1926), *La fusione delle imprese*, R.I.R.E.A., Roma.

Amaduzzi (1966), *Saggi vari su problemi aziendali*, Giappichelli, Torino.

Andvig J.C., Moene K.O. (1990), *How corruption may corrupt*, in *JEBO*, 13(1).

Anselmi (1997) (a cura di), *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini.

Anselmi (2005) (a cura di), *Principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali: l'azienda Comune*, Giuffrè, Milano.

Armstrong, Sappiton, (2006) *Regulation, competition and liberalisation in Journal of economic literature*, vol. XLIV.

Atelli, D'Aries (2006), *La public governance nei servizi pubblici locali*, Il Sole 24Ore, Milano.

Aucoin P. (1990), *Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums*, in *Governance*,

Baldarelli (1997), *Il controllo di gestione nelle aziende di servizi pubblici*, Maggioli, Rimini.

- Ball A. (2004), *A Sustainability Accounting Project for the UK Local Government Sector? Testing the Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference*, in *Critical Perspective on Accounting*,
- Bardhan P. (1997), *Corruption and Development: A Review of Issues*, in *JEL*.
- Baroni (2004), *Enti locali e aziende di servizi pubblici. Assetti e processi di governance*, Giuffrè, Milano.
- Bava F. (2003), *L'audit del sistema di controllo interno*, Giuffrè editore
- Bertini U. (1990), *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino.
- Borgonovi E. (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Borgonovi, Mussari (2011), *Pubblico e privato: armonizzare gli opposti*, in "Azienda Pubblica", n. 2..
- Bovens M. (2005), *From financial accounting to public accountability*, in H. Hill (ed.), *Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts – und Finanzmanagements*, Nomos Verlag, Baden Baden.
- Bovens M. (2006), *Analysing and assessing Public Accountability. A conceptual framework*, in *European Governance Papers*, dal sito internet www.connex-network.org/eurogov.
- Boyne (2003), *What is Public Service Improvement?*, in "Public Administration", Vol. 81, Issue 2.

Bozzola (1985), *Dimensione ed efficienza nell'economia aziendale*, Franco Angeli, Milano.

Brusa L. (1986), *Strutture organizzative d'impresa*, Giuffrè, Milano

Burchell G. (1991), *Peculiar interests: civil society and governing "the system of natural liberty*, in G. Burchell, C. Gordon, P. Miller, *The Foucault effect: Studies in Governmentality*, Wheatsheaf, Hemel Hempstead.

Capaldo P. (1996), *Le aziende non profit tra Stato e mercato*, Atti del convegno Aidea, Clueb, Bologna

Caperchione E., Pezzani F. (a cura di) (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.

Cassandro (1960), *Le aziende. Principi di ragioneria*, Cacucci, Bari

Cassandro (1982), *Trattato di ragioneria*, Cacucci, Bari.

Catturi, Cavazzoni (a cura di) (2012), *Aziende di servizi e servizi per le aziende*, Giuffrè, Milano.

Cavalieri E. (a cura di) (1995), *Appunti di economia aziendale*, Edizioni Kappa, Roma.

Cavalieri (2012), *Le condizioni di funzionalità aziendale duratura e condivisa*, in R.I.R.E.A., n. 7/8.

Cavalieri (2010), *Le nuove dimensioni dell'equilibrio aziendale. Contributo alla rivisitazione della teoria*, Giappichelli, Torino.

- Coda (1988), *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino.
- Commissione delle Comunità Europee (2001), *Libro Verde. Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, Bruxelles.
- Conca (2010), *Acquisizioni (Le). Valutare e gestire i processi di crescita*, Egea, Milano.
- Corbella S., Pecchiari N., (1999), *Internal Auditing. Aspetti di struttura e di processo i risultati di una ricerca empirica*. EGEA
- Cressey D.R. (1953), *Other people's money : a study in the social psychology of embezzlement*, Free Press, Glencoe,
- Cristofori (2001), Le forme di gestione dei servizi pubblici locali tra conservazione e rinnovamento: un'analisi longitudinale, in *Azienda Pubblica*, n. 6.
- De Angelis Lorenzo, *Elementi di diritto contabile*, A.G. Editore – Milano, 2015
- De Bruijn H. (2002), *Managing Performance in the Public Sector*, Routledge, London.
- Degeling P., Anderson J., Guthrie J. (1996), *Accounting for public account committee*, in *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 9, 2.
- Della Porta A. (2006), *Responsabilità e performance sociale d'impresa. La prospettiva del Corporate Social Performance Model*, Aracne, Roma.

Della Porta, Gitto (a cura di) (2013), *La riforma del trasporto pubblico locale in Italia nella prospettiva aziendale. Il difficile compromesso tra economicità aziendale ed efficacia sociale*, Franco Angeli, Milano.

Dezzani, Pisoni, Puddu (1995), *Fusioni, scissioni, trasformazioni e conferimenti*, Giuffrè, Milano.

Dezzani, Pisoni, Puddu, Cantino (2000), *Revisore contabile e certificazione del bilancio*, Giappichelli, Torino.

Donativi (2016), *Le società a partecipazione pubblica*, IPSOA, Milano.

Farneti (2004), *Ragioneria pubblica. Il «nuovo» sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano.

Farneti G. (1995), *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica*, Giappichelli, Torino.

Fattore (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Egea, Milano.

Ferraris Franceschi (1977), *L'indagine metodologica in economia aziendale*, Giuffrè, Milano.

Ferrero G.(1987), *Impresa e management*, Giuffrè, Milano

Ferrero G.(1968), *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano

Ferrero G.(1955), *L'autoassicurazione nell'economia e nelle rilevazioni d'impresa*, Giuffrè, Milano

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

- Fici (2010), *I servizi pubblici locali: un modello di governance multidimensionale. I risultati di una ricerca empirica*, Franco Angeli, Milano.
- Fimmanò (a cura di) (2011), *Le società pubbliche*, Giuffrè, Milano.
- Fitzgerald, Johnston, Brignall, Silvestro, Voss (1998), *Misurare la performance nelle imprese di servizi*, Egea, Milano.
- Formez (2004), *Nuovi soggetti della governance esterna*, Quaderno n. 31.
- Forti G. (2003), *La corruzione tra privati nell'orbita della disciplina della corruzione pubblica: un contributo alla tematizzazione*, in *RIDPP*, XLVI(4).
- Foucault M. (1982), *The subject and the power*, in Dreyfus H., Rabinow P., Foucault M. *Beyond Structuralism and Hermeneutics*, Harvester Press, Brighton.
- Foucault M. (1988), *The political technology of individuals*, in Martin, Gutman, Hutton,
- Foucault M. (1988) *Technologies of the self: A seminar with Michel Foucault*, University of Massachusetts Press, Amherst.
- Frederickson H.G., Ghore R.K. (2013), *Ethics in Public Management*, *Political Science Faculty Publications*..
- Garofoli R. (2013), *Il contrasto alla corruzione. La l. 6 novembre 2012, n. 190, il decreto trasparenza e le politiche necessarie*, articolo pubblicato su www.giustizia-amministrativa.it.
- Giannessi E. (1961), *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in *Studi in*

memoria del prof. Gino Zappa, Giuffrè, Milano.

Gilardoni, Lorenzoni (2003), *Public utilities locali, Alleanze e aggregazioni*, Egea, Milano.

Gilardoni (a cura di) (2015), *Public utilities e infrastrutture. Profili economici e gestionali*, AGICI Publishing Division, Milano.

Gitto (2005), *Alleanze tra aziende: leva strategica per il miglioramento delle performance*, in R.I.R.E.A., n. 1/2.

Giusti (2018), *La corporate governance delle società a partecipazione pubblica: Profili civilistici e di diritto comparato*, Giappichelli, Torino.

Gordon C. (1991), *Government rationality: An introduction*, in Burchell G., Gordon C., Miller P., *The Foucault effect: Studies in Governmentality*, Wheatsheaf, Hemel Hempstead.

Grossi, Mussari (2004), *I servizi pubblici locali nella prospettiva economico-aziendale*, Aracne, Roma.

Gruening G. (2001), *Origin and theoretical basis of New Public Management*, in *International Public Management Journal*.

Guarini E. (2000), *Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo*, in *Azienda Pubblica*, n. 6.

Guzzo (2015), *I servizi pubblici locali*, Admaiora, Barletta.

- Halachmi A. (1982), *Purpose and Perspective in Evaluation: A Case Study*, in *Administrative Science Review*.
- Halachmi A. (1992), *Evaluation Research: Purpose and Perspective*, in Holzer M. (ed.), *Handbook of Public Sector Productivity*, Marcell Dekker, New York.
- Holzer M., Yang K. (2004), *Performance Measurement and Improvement: An Assessment of the State of the Art*, in *International Review of Administrative Science*.
- Hood C. (1991), *A Public Management for all seasons?*, in *Public Administration*, 69, Spring.
- Hood C. (1995), *The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme*, in *Accounting, Organizations and Society*.
- Huber B. (2002), *Combating Corruption in the European Union. Series of Publications by the Academy of European Law*, in Trier, 31, Koeln.
- Ibba, Demuro (2018), *Le società a partecipazione pubblica. Commentario tematico ai d.lgs. 175/2016 e 100/2017*, Zanichelli, Bologna.
- Kaufmann D., Wei S.J. (2000), *Does ‘grease money’ speed up the wheels of commerce?*, in IMF Working Paper.
- Klitgaard R. (1988), *Controlling Corruption*, Berkley.
- Lorenzoni (a cura di) (1992), *Accordi, reti e vantaggio competitivo*, Etas, Milano.
- Marchi L. (1988), *Strategie di revisione aziendale*, Ipsoa, Milano

Marcuccio M., Steccolini I. (2005), *Nuovi modelli di accountability nelle amministrazioni pubbliche: un'analisi empirica del contenuto del bilancio sociale degli enti locali*, in *Azienditalia*

Masini C. (1970), *Lavoro e risparmio*, Utet, Torino.

Mele, Parente, Popoli (a cura di) (2004), *I processi di deregolamentazione dei servizi pubblici, Vol. I e Vol. II*, Maggioli, Rimini.

Mella P. (1997), *Dai sistemi al pensiero sistemico*, Franco Angeli, Milano

Miller P., O'Leary T. (1994), *Accounting, economic citizenship and the spatial reordering of manufacture*, in *Accounting, Organizations and Society*.

Miller P., Rose N. (1990), *Governing economic life*, in *Economy and Society*, 19.

Mintzberg H. (1985) *La progettazione dell'organizzazione aziendale*, il Mulino, Bologna

Morbidelli (2018), *Codice delle società a partecipazione pubblica*, Giuffrè, Milano.

Mulazzani, Pozzoli (a cura di) (2005), *Le aziende dei servizi pubblici locali*, Maggioli, Rimini.

Musco Enzo, *I nuovi reati societari*, A.G. Editore - Milano, 2007

Nicotra A. I. a cura di, *L'autorità nazionale anticorruzione*,(2016) G. Giappichelli Editore Torino

Olson O., Guthrie J., Humphrey C. (1998), *Global warning: debating international developments*, in *New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.

Paolone G., D'Amico L. (1994), *L'economia aziendale, nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino.

Paterson A.S. Changwony F, Miller P. B., *The British Accounting Review* 51 (5) (2019), *Accounting control, governance and anti-corruption initiatives in public sector organisations*

Pellicelli G. (1992), *Strategie e pianificazione nelle imprese*, Giappichelli, Torino
Petretto, Bellandi (2002), *Beni e servizi pubblici locali in Italia: fra riforme e possibilità di sviluppo*, in *L'Industria*, vol. 4.

Pezzani F. (2005), *Accountability: l'analisi del contesto e le esigenze*, in Pezzani F.(a cura di), *Logiche e strumenti di accountability per le Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano.

Pini M. (1985), *La revisione d'impresa, Controllo interno e sistemi informativi automatizzati*, Giuffrè, Milano

Piperata (2011), *Il cammino lento e incerto dei servizi pubblici locali dalla gestione pubblica al mercato liberalizzato*, *Munus*, n.1:1-35.

Pogliani G., Pecchiari N., Mariani M,(2012) *Frodi aziendali*, Egea

Pollitt C., Bouckaert G. (2004), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*,

Pozzoli S., Gitto A. (2018) *Trasparenza nelle società partecipate obblighi e opportunità*. Oxford University Press, Oxford.

Preston A.M., Chua W.F., Neu D. (1997), *The diagnosis-related group prospective payment system and the problem of government of rationing healthcare to the elderly*, in *Accounting, Organizations and Society*.

Rizzoni (2008), *La gestione dei servizi pubblici: da aziende speciali a società in house*, Franco Angeli, Milano.

Rebora (1996), *Le dismissioni di unità aziendali nei processi di ristrutturazione*, Egea, Milano.

Rebora (1998), *Organizzazione aziendale – Teorie e strumenti per l'analisi e la progettazione*, Carocci, Roma

Rebora, Minelli (2007). *Change Management. Come vincere la sfida del cambiamento in azienda*, Etas, Milano.

Rose N., Miller P. (1992), *Political power beyond the State: Problematics of Government*, in *British Journal of Sociology*.

Rose-Ackermann S. (1978), *Corruption. A Study in Political Economy*, New York.

Russo, Scafarto (2004), *Le imprese di igiene ambientale*, Aracne, Roma

- Sargiacomo M., Ianni L., *La contabilità per i disastri naturali: il caso del terremoto dell'Aquila*. (2012) Quaderni monografici Rirea, Rirea – Roma
- Schleifer A., Vishny R.W. (1999), *The Grabbing Hand*, Cambridge.
- Sciumbata G., *I reati societari*,(2002) A.G. Editore – Milano
- Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali – dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.
- Sutherland E. (1947), *Principles of Criminology*, University of Chicago Press.
- Tabellini G. (2009), *L'economia e l'etica sono sorelle e non rivali*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 novembre.
- Tami (1996), *Soggetto economico e performance aziendale nel processo di privatizzazione*, Franco Angeli, Milano
- Thompson J.R. (2006), *The Federal Civil Service: The Demise of an Institution*, in *Public Administration Review*, 66 (4)..
- Torciva (2001), *I sistemi di reporting nelle aziende di pubblici servizi locali. Progettazione e controllo per il governo aziendale*, Giuffrè, Milano.
- Utilitatis (2018), Green Book 2018, Roma.
- Utilitatis (2017), Green Book 2017, Roma.
- Viganò A, De Cicco R, (1983), *La revisione del bilancio di esercizio*, Giuffrè, Milano
- Yin (2003), *Applications of case study research*, London: Sage Publications.

Yin (2008), *Case Study Research: Design and Methods* (4th edition). Beverly Hills, CA: Sage Publications

Weaver C.E. (2007), *Reforming the World Bank: Promises and Pitfalls*, in *Brown Journal of World Affairs*, 13, 2.

Weber M. (1918), *Parlamento e governo*, a cura di F. Fusillo, Laterza, Bari (trad. it 2002).

Weber M. (1919), *La politica come professione*, Einaudi, Torino (trad. it. 2004).

Wholey J.S. (1983), *Evaluation and Effective Management*, Little Brown and Co., Boston.

Zappa G. (1956-1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Vol. I, Giuffrè, Milano.

Zarone V. (2017), *Il fronteggiamento del rischio di corruzione nella prospettiva economico- aziendale. Problemi attuali e implicazioni per il management pubblico*, Giappichelli, Torino.

Ziruolo (2016), *Valore pubblico e società partecipate*, Franco Angeli Milano

.