

Giornata di Studio

Milano, 7 giugno 2011 – Aula Udienze
Corte dei Conti Regione Lombardia
Via Marina, 5

ENTI LOCALI: I CONTROLLI INTERNI, IL CONTROLLO DI GESTIONE ED IL REFERTO PER LA CORTE DEI CONTI

Prassi e Orientamenti Giurisprudenziali, Dottrinali e Operativi

ORGANIZZATA DA



**CORTE DEI CONTI
SEZIONE CONTROLLO
REGIONE LOMBARDIA**

**ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI DI MILANO
COMMISSIONE DI STUDIO ENTI PUBBLICI**

Presiede e Coordina i Lavori

Dott. Nicola Mastropasqua

Presidente della Sezione Controllo della Corte dei Conti Sezione Lombardia

La riforma dei controlli interni nell'ambito della Carta delle Autonomie
“La dinamica dell'attività, valutata secondo i criteri dell'economicità, della efficienza, della efficacia e valorizzata nella dimensione data dall'art. 97 della Costituzione dalla giurisprudenza costituzionale, si presenta così come elemento costitutivo della legalità nella Pubblica amministrazione segnandone anche le condizioni di tutela.”¹ - Bozza provvisoria

*Giuseppe Farneti – Ordinario di Economia Aziendale presso l'Alma Mater Studiorum
Università di Bologna – Facoltà di Economia – Sede di Forlì;
giuseppe.farneti@unibo.it - garneti@farnetieassociati.com*

Sommario:

1. Introduzione
2. Tendenze evolutive della p.a. locale: l'approccio manageriale e il buon andamento (BA)
3. I nuovi controlli interni (coinvolgimento dei responsabili e nuove norme sul controllo strategico, sul controllo di gestione, sul controllo delle partecipate, sulla qualità dei servizi)
4. Piano esecutivo di gestione (PEG), Rendiconto, Relazione illustrativa, contabilità economica (CE)
5. Conclusioni.

¹ Corte dei conti, Sezione regionale di controllo della Lombardia, deliberazione n. 10/2008.

Si vuole subito anticipare che, nella mia visione, il sistema dei controlli interni, eventualmente “aiutato” dalla riforma in atto, ha il compito di assicurare l'effettività del principio del Buon Andamento e la legalità dei comportamenti. La sua comprensione e la verifica del suo corretto svolgimento dovranno in conseguenza essere particolarmente curati da parte di tutti i controllori esterni. Secondo le rispettive competenze.

1. Introduzione

Ciò che colpisce la pubblica opinione e che nel contempo preoccupa gli addetti ai lavori, in Italia, quando ci si riferisce alla Pubblica Amministrazione, è che la stessa COSTA MOLTO e produce SCARSI RISULTATI, rendendo MENO COMPETITIVO il nostro sistema paese. Non solo, se ci confrontiamo con altri paesi dell'Unione Europea, tipicamente con la Germania, allora possiamo verificare che anche la Germania pochi anni addietro si è posta il problema di dare una svolta al modo di essere della sua pubblica amministrazione, perché costava troppo in termini di percentuale sul PIL e che da allora tale percentuale è scesa sensibilmente, senza che la qualità dei servizi ne abbia risentito; non così in Italia.

Dunque in Italia si spende molto e male. Vi è un articolo della nostra Costituzione, il 97, che nella sostanza è disapplicato. Tanto che il “fare bene”, nella nostra pubblica amministrazione, può anche verificarsi, ma non certo perché il quadro delle norme, da una parte ed il sistema dei “valori” condivisi, dall'altra, riescano nel complesso ad orientare, in questa direzione, i comportamenti di chi vi opera.

In un recente convegno annotavo², facendo riferimento a studi precedenti che, sul punto, pochi anni addietro, con riferimento al bilancio dello Stato, qualcuno ha autorevolmente affermato che le unità previsionali di base sono contenitori privi di significato, sia sotto il profilo dei programmi, cioè della finalizzazione della spesa, sia sotto quello delle responsabilità dei gestori. Ma perché, volendo fare un esempio di enorme rilievo ed entrare nel merito dei soggetti circa i quali ci proponiamo di discutere, non è forse vero che negli enti locali il perimetro contabile delle funzioni/servizi non corrisponde al perimetro delle attività, talché non è dato conoscere quali sono i costi degli stessi e ricavarne quei dati standard senza i quali non si può affermare, accanto alla autonomia degli enti, la loro responsabilità, nell'ambito di una Repubblica che si vorrebbe federalista? E senza i quali non si hanno le conoscenze necessarie per indirizzare e controllare la gestione? In tal modo diventa estremamente difficile, anzi, impossibile, responsabilizzare gli operatori e, a monte, determinare gli obiettivi.

Se con riferimento a una qualsiasi realtà organizzativa si può affermare che tutti fanno tutto e che nessuno è responsabile di ciò che solo lui dovrebbe fare³, come spesso è dato osservare, se ne deve dedurre che la stessa non riesce a realizzare le proprie finalità. In particolare se le attività svolte sono complesse, coinvolgono persone e mezzi, sono destinate a prolungarsi nel tempo, interagiscono con l'ambiente e si propongono di soddisfare i bisogni dei cittadini, collocandosi pertanto in un contesto di tipo aziendale⁴.

Poiché “ Responsabilità, merito, valutazioni delle *performance* restano l'eccezione, non la regola”, dobbiamo chiederci perché ciò si è verificato. Una risposta sintetica, che guarda ai fatti, è stato osservato, è nella riflessione per la quale le suddette responsabilità “sono state travolte da pratiche di *spoils system*, dalla distribuzione di incentivi a pioggia, dall'esplosione dei costi della politica, dalle resistenze di una cultura burocratica dura a morire, dal conservatorismo degli organi di controllo contabile, dalla incapacità del ceto politico di pensare le politiche pubbliche in termini di strategie, obiettivi e risultati quantificabili e misurabili”⁵. E', questa, una diagnosi dura, ma vera; che va approfondita per aiutare a comprendere come mettere in atto una “cura” che sia in grado di

² Cfr. G. Farneti, *Il procedimento gestionale di spesa, con particolare riguardo alla contrattualistica, secondo il modello aziendale: un'opportunità per la pubblica amministrazione*, in Corte dei conti, Seminario di formazione permanente, Convegno su Legge di contabilità e finanza pubblica, Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Le questioni aperte, Roma, Aula Sezioni riunite, 18-19 novembre 2010, p. 5.

³ Questa riflessione è contenuta e sviluppata in G. Farneti, “*Tutti fanno tutto; nessuno è responsabile di ciò che solo lui dovrebbe fare*”: *perché e prime riflessioni su come rilanciare lo spirito propulsivo della riforma*, su Amministrazione in cammino, Rivista elettronica del centro di ricerca sulle amministrazioni pubbliche “Vittorio Bachelet”, 2009.

⁴ Per approfondire questi temi cfr. G. Farneti, *Economia d'azienda*, FrancoAngeli, 2010, ristampa e G. Farneti, *Ragioneria Pubblica*, FrancoAngeli, 2011, ristampa.

⁵ Cfr. F. Bassanini, Astrid, cit., pp.21/22.

risolvere gradualmente nel tempo gli aspetti di una patologia che impedisce al sistema Italia di cogliere le sfide e le connesse opportunità che la competizione globale ci indica.

Ci sembra che il momento centrale di ogni osservazione al riguardo debba partire dal prendere atto che, in Italia, con riferimento alla nostra pubblica amministrazione, “bene o male, una riforma c’è stata”, anche se “non è stata attuata con coerenza e determinazione; è stata, anzi, in buona parte svuotata, boicottata o tradita”⁶. Dobbiamo cercare di comprendere perché ciò si sia verificato e, in conseguenza, porre le premesse per una diagnosi che consideri sì le indicazioni che si sono appena richiamate, ma come elementi, tasselli, di un quadro unitario, sul quale innestare un processo di recupero della qualità del nostro sistema istituzionale e, soprattutto, amministrativo.

Alcuni spunti possono essere colti nell’osservazione circa l’esistenza di un problema “di progressivo affievolimento del sistema dei controlli”, se si vogliono amministrazioni performanti⁷, o in quella che auspica “l’assoluta necessità di una riforma strutturale dell’organizzazione locale, tale da renderla ... conforme al principio del buon andamento ...”⁸ ed anche in quella che auspica un’attuazione del Titolo V fondata anche sul principio della responsabilizzazione di “ciascun soggetto rispetto alle decisioni di spesa autonomamente assunte”⁹, aspetti tutti che sono, chiaramente, fra loro strettamente collegati.

Il momento centrale di questa problematica è colto dall’osservazione di come, nel ridisegnare la struttura di Governo, “sia pure con adattamenti e deroghe, furono largamente incorporati, nel settore pubblico, metodi gestionali e rapporti di lavoro da lungo tempo in uso nel settore privato. Programmazione strategica, controllo di gestione, valutazione delle *performance*, responsabilità, merito, *customer satisfaction*¹⁰ cessarono di essere parole estranee alla cultura delle amministrazioni pubbliche e divennero, almeno sulla carta, strumenti ordinari della loro attività.”¹¹

“Almeno sulla carta”: questo è il punto. Una riforma che non sa (o non vuole ?) affermarsi, determina un processo d’involuzione; come quello, appunto, che abbiamo vissuto. Siamo dell’opinione che:

- Non si è riflettuto abbastanza sull’osservazione appena richiamata, che fa riferimento ad un necessario processo di aziendalizzazione e alla conseguente realizzazione di un completo sistema di controllo manageriale e su come essa esprima il nucleo centrale della riforma; insieme agli aspetti di maggiore innovazione, alcuni in termini più avanzati e di maggiore coerenza rispetto a quanto era avvenuto, all’epoca, negli altri paesi.
- Si è trascurata l’analisi di tali contenuti innovativi, costringendola al tradizionale approccio fondato sulla considerazione della legittimità, percepita secondo gli usuali schemi interpretativi, senza comprendere in tutte le sue implicazioni il fatto che la legalità era nel frattempo cambiata.

Non si è, in conseguenza (o questa ne è la causa?), posta la dovuta attenzione al corretto funzionamento del sistema dei controlli interni e al loro aggiornamento; la stessa legalità, intesa in un’accezione che comprende la effettiva applicazione del principio del Buon Andamento, ne ha risentito negativamente.

Siamo dell’opinione che, attraverso la riscoperta del significato e del ruolo del sistema dei controlli interni, vi sia, concretamente, la possibilità di migliorare la gestione degli enti, conferendo alla stessa efficienza, efficacia ed economicità e, nel contempo, rendendola più rispettosa del quadro normativo; attraverso un recupero, pertanto, di legalità. Questa prospettiva è più chiaramente perseguibile nell’ambito del processo di riforma in atto; ai suoi contenuti, ne consegue, seppure sinteticamente, faremo in seguito riferimento.

⁶ Cfr. F. Bassanini, Astrid, cit., p.33.

⁷ Cfr. F. Bassanini, Astrid, cit., p.10.

⁸ Cfr. V. Cerulli Irelli, Astrid, cit., p.60.

⁹ P. G. Macciotta, Astri, cit., p.141

¹⁰ Cfr. al riguardo G. Farneti, *Come rendere la customer satisfaction concretamente praticata*, CNEL, Seminario del 27 maggio 2008.

¹¹ Cfr. F. Bassanini, Astrid, cit., pp.13/14.

Ma prima, nel successivo paragrafo, ci proponiamo di sviluppare, seppure con estrema sintesi, i concetti fondamentali che abbiamo richiamato: il significato e i contenuti dell'approccio manageriale, che si pone a fondamento della riforma della pubblica amministrazione; nonché il principio costituzionale del Buon Andamento, che proprio a quell'approccio fa riferimento. Nelle conclusioni richiameremo il ruolo che al riguardo ha la Corte dei conti, ruolo che viene enfatizzato da una specifica norma del riformando quadro normativo (il quinto comma del nuovo articolo 147 del Tuel).

2. Tendenze evolutive della p.a. locale: l'approccio manageriale e il buon andamento (BA)

Il ragionamento che si vuole delineare, si fonda sui seguenti punti:

Il sistema dei controlli interni esprime il cuore della riforma della pubblica amministrazione.

Schematicamente, va rilevato che la riforma della p.a., soprattutto dagli anni '90, nell'intendimento di rendere più competitivo il sistema paese, si è realizzata abbracciando il modello manageriale. La cultura burocratica avrebbe pertanto dovuto essere sostituita dalla cultura del risultato.

Recentemente, tutta l'attività della Funzione Pubblica e la normativa che si sta producendo va nuovamente in questa direzione, cercando percorsi per realizzare quanto la riforma della p.a. non è di fatto riuscita ad affermare.

Di questa nuova cultura l'attuale quadro normativo ha previsto:

- a) i processi operativi;
- b) gli strumenti contabili;
- c) la suddivisione della responsabilità politica (che è di indirizzo/controllo), da quella manageriale (relativa alla gestione).

Secondo il primo profilo s'individuano gli obiettivi strategici, da realizzare nel medio-lungo periodo, precisando i risultati cui tendere nel tempo e le risorse da reperire e destinare allo svolgimento delle diverse attività. Obiettivi e percorsi, così definiti, sono consegnati alla dirigenza, ponendo le premesse per l'individuazione della responsabilità politica e di quella manageriale e della connessa attività di controllo.

Gli strumenti contabili, allargati alla considerazione di conoscenze extra-contabili, devono essere correttamente utilizzati, sia per sviluppare gli obiettivi e i percorsi, sia per verificare la realizzazione dei risultati e la loro rispondenza ai primi.

In tutti gli aspetti considerati, va sottolineato, il quadro normativo aggiunge concretamente il rispetto dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità, che si pongono così in una posizione trasversale, rispetto ai processi, agli strumenti e alla delineazione delle responsabilità¹².

Il menzionato passaggio culturale, che è scritto nelle norme, è contraddistinto dall'esercizio delle attività ricomprese nel sistema dei controlli. L'affermazione trova riscontro nei seguenti elementi:

- a) il controllo di regolarità contabile consente di acquisire le corrette conoscenze che si rendono necessarie per lo svolgimento degli altri controlli;
- b) il controllo strategico comporta la delineazione degli obiettivi e delle politiche di mandato, da consegnare alla struttura gestionale che dovrà dare loro esecuzione, esso comporta anche la valutazione dell'idoneità dei piani e programmi a dare attuazione ai menzionati obiettivi; implica dunque un'attività di pianificazione/programmazione e di controllo;
- c) il controllo di gestione si collega al precedente, comporta che si sviluppino le attività da realizzare nei necessari dettagli operativi, in modo da costituire una sorta di "guida" alla gestione e comporta il relativo controllo dei risultati;
- d) la valutazione dei responsabili si collega alle due forme precedenti di controllo, al fine di delineare le concrete responsabilità gestionali, che conseguono dal confronto fra obiettivi, quantificati e risultati conseguiti, anch'essi quantificati.

¹² Gli aspetti menzionati, in questo punto e nei successivi, sono analiticamente esaminati, anche con riferimento a numerosi casi concreti, in G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, VIII edizione, Maggioli Editore, 2006.

Va annotato che la regolarità contabile dipende dal rispetto della norma (e dunque degli schemi contabili), affinché le informazioni abbiano l'estensione ed il significato che la norma attribuisce loro, utilizzando gli strumenti contabili previsti e sviluppando, allo stesso modo, i processi gestionali. Ne deriva che l'esame dei contenuti dei controlli interni equivale a ripercorrere i nuovi contenuti dell'attività amministrativa della pubblica amministrazione locale.

Si delinea un sistema di controlli interni di tipo manageriale, tipico della migliore cultura aziendale, incardinato sulle attività di pianificazione/programmazione e di controllo, sulla responsabilizzazione degli operatori, sul corretto utilizzo della strumentazione, contabile e non, che si rende al riguardo necessaria. Il tutto nel rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità, per affermare i quali vanno svolte le complessive attività previste nel sistema dei controlli.

In questa sede si vuole sottolineare che:

- La pianificazione ed il controllo sono reciprocamente alimentati nell'ambito del sistema del bilancio, nel senso che la prima genera gli obiettivi che il secondo dovrà quantificare nei suoi risultati; mentre il controllo ritrae i suoi schemi di riferimento dai risultati (i piani/programmi) della pianificazione/programmazione;
- I piani ed i programmi sono pertanto strumenti sia della pianificazione/programmazione, sia del controllo;
- Nel loro contesto gli obiettivi vanno quantificati, considerati nel tempo e riferiti alle persone. Così responsabilizzando gli operatori.
- Questo modo di procedere è l'unico che da razionalità all'attività amministrativa e che dunque delinea la correttezza dei comportamenti, consentendo di delineare le politiche che siano in grado di produrre i risultati migliori.
- I principi contabili per gli enti locali, emanati dall'Osservatorio, hanno valorizzato questo schema concettuale, in particolare attraverso il principio contabile n.1, relativo alla "programmazione nel sistema del bilancio"¹³
- Come in qualsiasi contesto aziendale, come in qualsiasi organizzazione dove si impiegano risorse scarse, la razionalità si traduce nella considerazione dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità¹⁴, da realizzarsi attraverso un processo

¹³ Commentato da G. Farneti, in A. Borghi, F. Delfino, G. Farneti, S. Pozzoli, G. Ravelli, F. Staderini, G. Verde, I nuovi principi contabili dell'Osservatorio, Azienditalia, inserto, 2009, n.6.

¹⁴ Nella deliberazione n. 10/2008 della Sezione di Controllo della Corte dei Conti della Lombardia, già richiamata all'inizio, si può leggere: "La dinamica dell'attività, valutata secondo i criteri dell'economicità, della efficienza, della efficacia e valorizzata nella dimensione data dall'art. 97 della Costituzione dalla giurisprudenza costituzionale, si presenta così come elemento costitutivo della legalità nella Pubblica amministrazione segnandone anche le condizioni di tutela." Tali criteri danno dunque contenuto al principio del BA. Essi implicano che a parità di risultato si impieghino (o consumino) la quantità minima di risorse, che a parità di consumi si massimizzi la soddisfazione degli utenti, che si impieghino in ogni periodo annuale (nel rispetto dell'art. 119 della Costituzione circa la possibilità di indebitarsi per fare spese d'investimento) le risorse di cui si ha la disponibilità. I principi contabili emanati dall'Osservatorio chiariscono al riguardo:

- Nel documento "finalità e postulati", al punto 85, che "I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici previamente valutati";
- Nel documento n.1, "programmazione nel sistema del bilancio", al punto15, che "I risultati attesi riferiti alle finalità e agli obiettivi di gestione possono essere espressi in termini di:
 - efficacia esterna, capacità di soddisfare i bisogni attraverso risultati coerenti con le aspettative dei cittadini;
 - efficacia interna, intesa quale rapporto tra obiettivi e risultati;
 - efficienza, intesa quale rapporto tra impiego di risorse e risultati.I risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza."
- Nel documento n.3, "il rendiconto degli enti locali", al punto 69, con riferimento al "conto economico", che "La gestione comprende le operazioni attraverso le quali si vogliono realizzare le finalità dell'ente. I componenti negativi sono riferiti ai consumi dei fattori impiegati, quelli positivi consistono nei proventi e ricavi conseguiti in conseguenza dell'affluire delle risorse che rendono possibile lo svolgimento dei menzionati processi di consumo".

decisionale “corretto” in quanto elaborato nell’ambito delle attività di pianificazione/programmazione e di controllo.

Nel quadro di cambiamento che si è appena delineato, è però mancata, in particolare negli operatori degli enti, la percezione che, nel passaggio dalla cultura burocratica a quella manageriale, nel rinnovarsi del quadro normativo, si è altresì modificato il quadro delle conoscenze cui riferire il concetto di legalità.

La legalità, nei suoi modificati contenuti, assume diverse sfaccettature; ad esempio quella connessa alla legittimità degli atti. Non solamente infatti si è passati da un controllo essenzialmente preventivo di legittimità sugli atti, ad uno prevalentemente consuntivo di merito sui risultati, ma la stessa legittimità si è modificata nei suoi contenuti giuridici, contribuendo in tal modo al modificarsi della responsabilità dei soggetti coinvolti. Se sino agli anni ottanta, infatti, l’atto doveva essere legittimo in quanto conforme ad uno standard, da valutarsi anche in via preventiva, oggi l’atto è essenzialmente preso in considerazione in quanto momento di un’attività che è valutata per i risultati che produce. Si è così modificato lo standard cui riferire la legittimità dell’atto. In tal modo l’atto deve essere valutato, non solamente per i suoi contenuti formali, ma in quanto “momento” di un processo, dunque nella sua intrinseca capacità, per i contenuti che assume, di contribuire allo svolgimento delle attività previste dalla normativa, essenzialmente quelle di programmazione e controllo che vengono in considerazione nell’ambito del sistema dei controlli interni.

Il processo evolutivo cui facciamo riferimento, con le complesse valutazioni che sottende, deve necessariamente essere orientato da un principio ispiratore. Tale principio è oggi ravvisabile nell’art. 97 della Costituzione, che fa riferimento al “buon andamento e all’imparzialità dell’amministrazione”.

Va ulteriormente sottolineato che l’evoluzione normativa e giurisprudenziale ha dato, negli ultimi venti anni, un preciso significato al principio del buon andamento, identificandolo nei criteri di efficienza, efficacia ed economicità¹⁵; conseguendone che le finalità della pubblica amministrazione sono da qualificarsi nella produzione di servizi, in condizioni di massima efficienza e dunque di minima utilizzazione delle risorse, per soddisfare al massimo i bisogni dei cittadini, con attenzione al rapporto intergenerazionale e pertanto utilizzando solamente le risorse di cui si dispone, salvo la possibilità d’indebitarsi, ex art. 119 della Costituzione, al fine di finanziare spese d’investimento.

¹⁵ Al riguardo si veda: F. Staderini, in Staderini- S. Pozzoli, *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, Azienditalia, n. 7, 2008, che chiarisce: “Dopo decenni e decenni di sostanziale disinteresse per il problema si è posta con forza all’attenzione della classe politica l’esigenza di realizzare un’amministrazione più moderna ed efficiente, riconoscendo un ruolo strategico nella politica istituzionale del paese all’art. 97 della Costituzione, fino ad allora piuttosto negletto.” Si vuole anche richiamare la sentenza della Corte Costituzionale, da quest’ultimo citata, n. 277 del 15 luglio 2005, nei seguenti termini “i principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento di cui all’art. 97 vincolano le leggi regionali ... anche nella scelta di avvalersi di una società di servizi come modalità organizzativa, che va considerata legittima soltanto se conforme ai principi di economicità e buona amministrazione; insomma la decisione di ricorrere all’esternalizzazione non è libera, ma vincolata all’esigenza di rispettare il principio del buon andamento.” Ci sembra poi di assoluta importanza il collegamento di questi concetti con il principio di legalità. Inoltre, nell’Introduzione ai nuovi principi contabili, cfr. nota 7, scritta da F. Staderini, Presidente emerito della Corte dei conti e già Presidente dell’Osservatorio, si può leggere un contributo di grande valore giuridico: sia nell’osservare come la concreta realizzazione del principio di buon andamento abbia cominciato a prodursi con la legge n. 241 del ’90, con successivi interventi del legislatore nella medesima direzione, statuendosi in tal modo i paradigmi (o criteri) dell’efficienza, efficacia ed economicità; sia individuando nei medesimi paradigmi i necessari contenuti di quella cultura manageriale che deve caratterizzare la nuova amministrazione; sia attraverso la considerazione che vede i principi contabili come quelle norme tecniche che sono in grado di aiutare gli enti nell’applicare i suddetti paradigmi; sia nello spiegare come il permanere tra gli amministratori e i dirigenti della tradizionale cultura giuridico-formale, costituisca un ostacolo a cogliere l’impatto innovativo dei “principi”. Si veda ancora, G. Farneti, *Il buon andamento nell’amministrazione degli enti locali*, Azienditalia, n.0, 1994 e G. Farneti, *Economia d’Azienda*, cit.

Per una approfondita analisi del principio del BA, cfr. G. Bassi, <<Buon andamento>> e presupposti di economicità gestionale nel complesso rapporto tra ente locale e società partecipate, Azienditalia, 2009, n.12.

3. I nuovi controlli interni (coinvolgimento dei responsabili e nuove norme sul controllo strategico, sul controllo di gestione, sul controllo delle partecipate, sulla qualità dei servizi)¹⁶

Il disegno di legge governativo del 13 gennaio 2010, AC n. 3118, ora AS n. 2259, approvato dalla camera dei deputati il 30 giugno 2010, prevede rilevanti modifiche al Tuel. In particolare si vogliono mettere in luce quelle più importanti in materia di controlli, o con ripercussioni sugli stessi, tratte dagli artt. 19, 24 (soprattutto) e 25, tutte modificative del Tuel, ai cui articoli novellati facciamo di seguito riferimento.

E' naturalmente un esame estremamente sintetico, ma con la finalità di fare emergere gli elementi di continuità rispetto all'attuale modello, sottolineando come molto spesso le nuove disposizioni, che fanno sempre riferimento -rafforzandolo- al modello manageriale, esprimano sovente una sottolineatura di comportamenti che già oggi si rendono opportuni, talora obbligatori, sulla base delle norme esistenti, se considerate nell'ambito dell'analisi che è stata sopra proposta.

Una specifica attenzione viene poi rivolta alle società partecipate e, in generale, agli organismi gestionali esterni dell'ente che, allo scopo, andranno conseguentemente considerati nella loro singolarità e nel loro riferimento, di volta in volta, all'organizzazione dell'ente; individuandosi, in conseguenza, nella holding e talora nelle partecipazioni a cascata nuove e specifiche forme per eludere la normativa, anche quella sui controlli interni così come sta per essere novellata¹⁷.

Nell'art. 42, relativo alle attribuzioni dei consigli, sono ora indicate anche quelle relative:

- alle dotazioni organiche dell'ente, delle aziende speciali e delle società partecipate;
- alla nomina degli organismi di valutazione della performance;
- alla ricapitalizzazione di società partecipate e ai finanziamenti alle stesse;
- all'approvazione, entro il 31 gennaio antecedente alla scadenza del mandato consiliare, del documento di verifica conclusiva delle linee programmatiche.

In tutte queste disposizioni vi è un rafforzamento delle funzioni di indirizzo e controllo dei consigli e una specifica attenzione agli organismi partecipati, sempre visti nella loro individualità.

Il rendiconto di mandato chiude poi il ciclo della programmazione/controllo e si pone nella direzione di realizzare il controllo sociale.

Nell'art. 49, relativo al parere dei responsabili dei servizi, si dice che sulle proposte di deliberazione sottoposte alla giunta ed al consiglio, il parere del responsabile di ragioneria in ordine alla responsabilità contabile è richiesto qualora le stesse comportino riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente.

La norma dovrebbe incidere in modo specifico sulle deliberazioni relative alle società partecipate, rendendole, probabilmente, più veridiche.

Nell'art. 147 del Tuel, viene introdotta la garanzia del costante controllo degli equilibri finanziari, prevedendo un'assidua attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile finanziario e di controllo da parte di tutti i responsabili dei servizi; con un'approvazione delle ricognizioni periodiche da parte dell'organo esecutivo, a cadenza trimestrale. Precisando altresì che "Le

¹⁶ I contenuti di questo paragrafo non sono sostanzialmente mutati rispetto al quadro normativo che si andava delineando oltre un anno addietro, quando sembrava che gli specifici contenuti della proposta riforma che dava contenuto alla Carta delle Autonomie, dovesse trovare un momento di anticipata approvazione, nell'ambito del decreto anticorruzione, proprio con riferimento alla parte in essa contenuta relativa al sistema dei controlli interni. Cfr. al riguardo G. Farneti, *Lo scenario dei servizi pubblici locali, alla luce del regolamento di Attuazione ex art. 23-bis*, in Giornata di studio su Gli orientamenti giurisprudenziali e il Regolamento Attuativo della Riforma dei Servizi Pubblici Locali, Corte dei conti, Sezione di Controllo della Lombardia e ODCEC, Commissione di studio Enti Pubblici, Milano, 14 ottobre 2010.

¹⁷ Per una completa disamina delle criticità che si addensano sulle holding degli enti locali, tali da metterne fortemente in dubbio la legittimità, sia sotto il profilo del rispetto della normativa, che non ne consentirebbe l'utilizzazione, sia come strumento particolarmente versato per finalità elusive, con ampi riferimenti alla dottrina e alla giurisprudenza, cfr. il saggio, rigoroso e assai completo, di P. Novelli, in *Le società pubbliche di fronte alle scadenze poste dall'art. 3, comma 29 della legge 244/2007 (Finanziaria 2008), dall'art. 13 d.l. 223/2006 (legge Bersani) e dall'art. 14, comma 32, del d.l. 78/2010*, 2011.

verifiche periodiche valutano l'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni negli effetti che determinano per il bilancio finanziario dell'ente.”

Si noti come il coinvolgimento dei responsabili dei servizi costituisca una costante nel nuovo Tuel. Si prevede altresì:

- la verifica dello stato di attuazione degli indirizzi e degli obiettivi gestionali, anche in riferimento al comma sei dell'art. 170, relativo agli obiettivi individuati in sede di bilancio per gli organismi gestionali, in termini di efficienza, efficacia ed economicità;
- la verifica del controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia attraverso organismi gestionali esterni.

Nuovamente si sottolineano aree di controllo già oggi obbligatorie, seppure ampiamente trascurate; la loro considerazione inciderà sulla legalità dei comportamenti in misura sempre maggiore e ci induce a considerare come nel futuro lo schema logico che si è indicato, con specifico riferimento alle decisioni sui processi di esternalizzazione, dovrà essere seguito con cura particolare; tali aree, inoltre, sono tutte nella direzione di dare concreto contenuto al principio del BA.

Si prevede poi che all'organizzazione dei controlli interni partecipino il segretario, il direttore generale, laddove previsto, tutti i responsabili dei servizi, le unità di controllo, laddove istituite. La disposizione è molto importante, sia per l'obbligatoria partecipazione di tutti i responsabili di settore, sia per la precisazione, relativamente alle unità di controllo, che possono essere istituite o meno, confermandosi in tal modo la loro natura di staff. I responsabili dei servizi, infatti, tutti, vi devono partecipare: è così ad essi che fa capo la realizzazione del controllo, in primis strategico, ma anche operativo, per quanto concerne ad esempio il contratto di servizio sugli organismi partecipati. Naturalmente perché questo tipo di partecipazione ai controlli si possa rendere operante è necessario che ai responsabili dei servizi facciano capo, direttamente, i diversi organismi esterni di gestione.

Il 5° comma dell'art. 147 chiama in causa le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, perché alle stesse è demandata la verifica del funzionamento del sistema dei controlli interni ai sensi dell'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003. In conseguenza alle stesse sarà trasmesso “un referto sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni adottato, seguendo gli indirizzi emanati in merito dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti.”

Considerati i buoni risultati che si sono prodotti in conseguenza delle linee guida emanate dalla Corte e indirizzate ai revisori, con riferimento ai bilanci e ai rendiconti, per fare emergere irregolarità o criticità, è prevedibile che questo nuovo strumento avrà successo. Nella nostra visione è da tale successo, che si deve perseguire, che concretamente dipenderà quella nuova attenzione al sistema dei controlli interni e dunque, perché questo è il suo significato, alla utilizzazione degli strumenti e delle procedure dalle quali dipende e la corretta gestione (in senso manageriale) e pertanto la razionalità della spesa¹⁸, alla quale si collega l'inizio del superamento delle difficoltà che, come osservato all'inizio, sono proprie della nostra pubblica amministrazione.

Il nuovo art. 147 bis prevede che il parere di regolarità tecnica attesti, prima della formazione dell'atto, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa da parte dei responsabili dei servizi, mentre il controllo effettuato dal responsabile del servizio finanziario è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e l'attestazione del visto di copertura finanziaria.

Prevede altresì, con un'importante novità, che il medesimo controllo, a consuntivo, comporti, sotto la direzione del segretario, un'attività di auditing interno che riguardi tutti gli atti, in particolare gli atti

¹⁸ In questa direzione ci sembrano di grandissimo significato le seguenti parole del Presidente della Corte, tratte dal *Saluto del Presidente della Corte dei conti Luigi Giampaolino* a questo Convegno: “... In un momento in cui le endemiche difficoltà della finanza pubblica sono state aggravate dalla crisi internazionale, l'obiettivo della razionalizzazione della spesa in tutte le sue componenti diventa assolutamente strategico. ... In questo sentiero virtuoso un ruolo di assoluto rilievo è assegnato agli organi di controllo interno della gestione, che dovranno operare attivamente per coadiuvare gli enti in uno sforzo di razionalizzazione, per tendere all'ottimale impiego delle risorse, per assicurare servizi di qualità a costi sostenibili.”

di accertamento, impegno, liquidazione e i contratti, scelti con tecniche di campionamento, il tutto per rendere più compiuto il controllo di regolarità amministrativa e contabile. Questa novità è di rilievo e conferisce un ruolo al segretario che di fatto non aveva, in tal senso la norma va valutata positivamente, una sorta di reviviscenza di un più generale controllo di legalità; ma, d'altra parte, va notato, in questo caso negativamente, che il segretario, per sua formazione, non conosce ed è culturalmente lontano, da quei "principi generali di revisione aziendale" che pure è chiamato ad applicare.

Nel terzo comma si stabilisce che le risultanze siano comunicate a tutti i soggetti interessati, anche agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti e, molto opportunamente, al consiglio comunale (che attraverso questa ed altre disposizioni viene rafforzato nel suo ruolo di indirizzo e di controllo, anche per mezzo di un'informazione più completa e puntuale).

Il nuovo art. 147 ter, relativo al controllo strategico, introduce dettagli interessanti. In particolare l'analisi dei risultati rispetto agli obiettivi predefiniti, nella considerazione degli aspetti economico-finanziari, dei tempi di realizzazione, delle procedure, della qualità, del grado di soddisfazione. Si prevedono altresì rapporti periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio: siamo, come si vede, nella direzione di conferire effettività all'azione amministrativa e ai connessi processi di pianificazione/controllo, nella più pura logica manageriale. Di fronte alle frasi generiche che oggi si leggono nei documenti degli enti, la norma qui commentata contrappone i contenuti concreti delle attività che dovranno essere sviluppate e degli strumenti attraverso i quali acquisire le necessarie conoscenze.

Il nuovo art. 147 quater si occupa direttamente dei controlli sulle società partecipate e questa attenzione specifica da parte del legislatore costituisce un'importante novità.

In esso si stabilisce, anche con specifico riferimento all'art. 170, sesto comma, che:

- i controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente;
- detti controlli comportano la preventiva definizione degli obiettivi gestionali (è una costante, questa!);
- tali obiettivi comportano la predisposizione di un idoneo sistema informativo;
- devono riguardare i rapporti finanziari fra ente proprietario e società, la situazione contabile, gestionale ed organizzativa delle società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica;
- la predisposizione di un bilancio consolidato, secondo il principio della competenza economica¹⁹.

Si noti che la maggior parte di questi controlli non si renderebbe possibile, all'insegna dell'effettività, ove la governance dell'ente comportasse la concentrazione delle sue società in capo a una o più holding.

Si rende ulteriormente operativo, in tal modo, il controllo del BA, al cui contenuto sono riferibili tutte le disposizioni novellate, ivi compresa quella relativa al bilancio consolidato²⁰.

L'articolo 147 quinquies disciplina il controllo sugli equilibri finanziari. Il terzo comma afferma che lo stesso "implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.", confermando una tendenza assolutamente generalizzata.

Nel nuovo testo dell'art. 151 del Tuel si stabilisce poi che il parere del responsabile dei servizi sui provvedimenti che comportano impegni di spesa, sia trasmesso al responsabile del servizio finanziario, previo rilascio del parere di congruità, che deve attestare anche il rispetto dei criteri di

¹⁹ Per approfondire l'argomento cfr. G. Farneti, Il bilancio consolidato nella prospettiva dell'Osservatorio, Azienditalia, n.12.

²⁰ Per apprezzare la distanza fra mondo legale (le norme attuali e, in un prossimo futuro, quelle qui richiamate) e mondo reale, basti riflettere sul fatto che gli enti non programmano/controllo e non predispongono una effettiva contabilità economica, ma si limitano invece ad utilizzare gli strumenti obbligatori come contenitori di tipo "nominale", privi dei contenuti che la norma vorrebbe nell'ambito della loro prevista utilizzazione per realizzare il principio del BA (Sul punto, cfr. G. Farneti, in Amministrazione in cammino, cit.).

Questo è il massimo problema che gli enti e l'intero sistema dei controlli, in primis quello esterno, dovranno affrontare.

economicità ed efficienza. Tale parere di congruità inoltre deve essere rilasciato anche nella determinazione a contrattare, per l'attestazione relativa alla base di gara, e nella stipulazione dei contratti di servizio con le aziende partecipate. Nuovamente, nella logica dell'effettività del controllo del principio del BA.

Circa l'art. 196, relativo al controllo di gestione, si possono leggere interessanti e precise indicazioni normative, tutte, ancora, nella direzione di un'affermazione sempre più piena della cultura manageriale:

- ha per oggetto l'intera attività amministrativa;
- ha cadenza periodica;
- si articola in tre fasi (obiettivi-ricondotti al PEG/risultati, anche in termini di costi e proventi, dunque di dati economici/loro confronto, per misurare lo stato di attuazione e le tre "e");
- fa riferimento ai singoli servizi/centri, verificandoli in tutte le loro dimensioni finanziarie, di costo (per singolo fattore produttivo), di ricavo, di efficacia;
- prevede la considerazione dei costi per unità di prodotto;
- richiede, periodicamente, il riferimento delle conclusioni sul controllo di gestione, da parte dell'unità operativa interessata, agli amministratori e ai responsabili dei servizi, per le rispettive finalità.

Anche la revisione economico finanziaria, in particolare attraverso il nuovo art. 239, è diventata più incisiva, più consapevole; i pareri si sono allargati ed estesi, ad esempio, agli strumenti della programmazione economico-finanziaria, alle modalità di gestione dei servizi, al ricorso all'indebitamento, agli strumenti di finanza innovativa, al riconoscimento dei debiti fuori bilancio, al regolamento di contabilità. Ad oggetti che nella logica del sistema avrebbero già dovuto essere considerati, ma che non lo erano, generalmente. La loro previsione dovrebbe favorire una nuova operatività di tale organismo, sino ad ora piuttosto opaco²¹.

In sintesi si indicano una serie di riscontri, di attività cui sono tenuti, in particolare, i diversi responsabili della gestione dei servizi, sia che la gestione sia diretta, sia che si realizzi per il tramite di società partecipate, o sia comunque esternalizzata. In tutte queste attività vi è la preoccupazione di responsabilizzare gli operatori sul rispetto del principio del BA nei suoi concreti contenuti, in modo che il processo decisionale lasci una sorta di "tracciabilità", dalla quale si possa desumere l'effettivo rispetto delle norme.

Il tutto, è evidente, avrà profonde ripercussioni sul sistema delle responsabilità.

4. Piano esecutivo di gestione (PEG), Rendiconto, Relazione illustrativa, contabilità economica (CE)

Il nuovo art. 169 del Tuel prevede:

- il riferimento, quale oggetto del PEG, anche alle attività, oltre che agli obiettivi; dovrebbe così essere chiaro che si tratta di cose diverse, le attività concernono il cosa fare, gli obiettivi, invece, i risultati attesi;
- la definizione della delega ai responsabili dei servizi delle attività, con gli obiettivi da raggiungere e la precisazione delle relative dotazioni anche negli enti con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti dove il PEG non viene predisposto; l'indicazione è gestionalmente ottima, ma gli enti non sempre la seguono preferendo talora indirizzare i responsabili di volta in volta con delibere di Giunta o, al contrario, lasciare agli stessi un'eccessiva discrezionalità; da qui la sua esplicita previsione;
- la rendicontazione del PEG, con la verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati, deliberata dalla Giunta entro il 31 marzo dell'anno successivo; nuovamente nella

²¹ In buona misura per la sua marcata politicizzazione. Il collegamento, che è già una realtà, con l'attività della Corte dei Conti, da una parte e le nuove attribuzioni, dall'altra, dovrebbero spingere a comportamenti sempre più professionali.

logica manageriale, del PEG come strumento fondamentale di programmazione operativa e dunque come strumento del controllo di gestione; da utilizzare altresì per i processi valutativi dei responsabili: questa previsione è assolutamente razionale, meraviglia solamente che non molti enti l'abbiano adottata sino ad ora;

- l'estensione del PEG anche alle unioni di comuni; indicazione che serve a "chiudere" il sistema, evitando così una'nspiegabile omissione.

Nel complesso una piena affermazione, ancora una volta, della cultura manageriale e, dunque, del ruolo dei responsabili dei servizi, che vengono in conseguenza responsabilizzati.

Il nuovo art. 151 del Tuel, al comma 7, conferma che "I risultati di gestione sono rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio".

L'inciso "anche" nella norma appena menzionata sottolinea che la CE deve aggiungersi alla contabilità finanziaria. La precisazione che i risultati debbano esser dimostrati ed inseriti nel rendiconto, richiama il fatto, seppure ve ne fosse bisogno, che essi si sostanziano nel conto economico e che lo stesso fa parte del rendiconto.

Si vuole poi sottolineare che questa CE è necessaria per acquisire le conoscenze, richiamata in vari articoli del Tuel, relative all'efficienza e, più in generale, alla considerazione dei costi e dei ricavi; anche e soprattutto con riferimento ai servizi. Conseguendone che la CE deve anche essere, o consentire, una contabilità economica analitica.

L'obbligatorietà della CE emerge, pertanto, in questo quadro di nuove informazioni che si devono assicurare, con tutta evidenza e renderà non veridico un rendiconto che si fondi unicamente su un prospetto di conciliazione; anche se lo è anche oggi, specialmente se privo di evidenze probatorie.

La CE è però facoltativa per i comuni minori (sino a 5.000 abitanti), nell'ambito di una più generale semplificazione degli strumenti contabili ad essi riferiti (art. 22 del disegno di legge).

L'art. 147 quater del novellato TUEL, circa i controlli strategici delle società partecipate, prevede, al comma 4, che "i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica": finalmente! La norma era attesa perché connessa ad evidenti necessità informative, ed è significativo che questo tema non sia stato ancora affrontato dalla stragrande maggioranza degli enti.

Qui interessa sottolineare che il bilancio consolidato comporta, per la sua predisposizione, la tenuta della contabilità economica da parte dell'ente.

Va poi annotato che nel frattempo i principi contabili dell'Osservatorio hanno disciplinato la materia e, nel farlo, hanno tenuto conto che le necessità informative cui deve soddisfare il bilancio consolidato dell'ente locale sono diverse da quelle che caratterizzano lo strumento in ambito privatistico: la differenza principale è nel rilievo, che pur nella conoscenza delle risultanze generali, deve essere dato ai rapporti finanziari fra ente e ogni singola controllata e, con riferimento alle diverse controllate, alle gestioni dei singoli servizi²².

Circa il rendiconto e la relazione illustrativa si vogliono poi richiamare alcune disposizioni comunque incidenti, quali:

- l'approvazione da parte dei consigli del documento di fine mandato (art. 42);
- i rapporti periodici sottoposti dall'unità di controllo strategico all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari dei programmi (art. 147 ter);
- il monitoraggio delle società partecipate (147 quater);
- l'attività svolta nell'ambito del controllo di gestione (196);
- i nuovi e più stringenti pareri espressi dall'organismo di revisione (236).

5. Conclusioni

²² Cfr. nota 17.

Il quadro ordinamentale, nella nostra pubblica amministrazione locale, non è applicato. La mancata considerazione delle attività di programmazione e controllo nei loro contenuti aziendali, rendono nominalistici gli strumenti utilizzati e le procedure seguite. Il Buon andamento non trova così applicazione.

Ristabilire un quadro di legalità assume in conseguenza anche il significato di conferire correttezza gestionale all'azione amministrativa.

Le crescenti complessità gestionali che caratterizzano gli enti e il loro crescente ricorso agli organismi gestionali esterni enfatizzano le patologie.

La via per uscirne, che è anche la via per realizzare il Buon andamento, per migliorare l'azione amministrativa, per avere servizi meno costosi e di più elevata qualità, è quella di rendere operante il sistema dei controlli interni.

Questo dovrebbe essere l'impegno dei controllori esterni ed anche dei revisori che, sebbene "parte" di questo sistema, cionondimeno hanno un ruolo potenzialmente importante.

Fra i controllori esterni può essere determinante, tanto da conferirle la funzione di "agente del rinnovamento"²³, la Corte dei conti, la via potrebbe essere quella indicata dal quinto comma dell'art. 147 bis.

²³ Così, in termini generali, indipendentemente dalla normativa in itinere qui commentata, veniva auspicato, anche per il molto lavoro già fatto in questa direzione da parte della Corte dei conti, da G. Faneti, in Amministrazione in cammino, cit.