

Fabio Giulio Grandis

**LA REVISIONE
ECONOMICO-
FINANZIARIA
PUBBLICA**

**Indagine
su 738 Enti locali**

FrancoAngeli

Fabio Giulio Grandis

**LA REVISIONE
ECONOMICO-
FINANZIARIA
PUBBLICA**

**Indagine
su 738 Enti locali**

FrancoAngeli

Copyright © 2011 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

Agli studenti,
ai colleghi
e a tutto il personale
dell'Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
per quindici anni passati assieme

INDICE

1. La revisione economico-finanziaria nel sistema dei controlli pubblici	pag.	9
1. Il sistema dei controlli nelle pubbliche Amministrazioni	»	9
1.1. Controllo burocratico e controllo manageriale	»	13
1.2. La fisiologica intersezione fra controlli interni ed esterni	»	23
1.3. La matrice dei controlli pubblici	»	29
2. Il sistema dei controlli negli Enti locali	»	32
3. La revisione economico-finanziaria e il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile	»	36
4. La trasversalità della funzione del revisore pubblico	»	39
5. La responsabilità del revisore pubblico	»	45
2. La revisione economico-finanziaria negli Enti locali	»	53
1. L'introduzione della revisione economico-finanziaria negli Enti locali	»	53
2. La revisione economico-finanziaria nel TUEL	»	57
3. La disciplina dell'Organo di revisione	»	59
3.1. Composizione dell'Organo	»	59
3.2. Durata dell'incarico e cause di cessazione	»	61
3.3. Incompatibilità e ineleggibilità	»	66
3.4. Limiti all'affidamento degli incarichi	»	68
4. Le modalità di funzionamento dell'Organo	»	70
5. Le funzioni "interne" dell'Organo di revisione	»	72

6. Le funzioni “esterne” dell’Organo di revisione	pag. 84
7. Il compenso dei revisori	» 90
3. L’indagine su 738 Enti locali	» 93
1. Gli obiettivi dell’indagine	» 93
2. La metodologia dell’indagine	» 94
2.1. I rinvii allo statuto e al regolamento di contabilità	» 95
2.2. Elaborazione della scheda informativa	» 97
2.3. Definizione del campione analizzato	» 99
2.4. Somministrazione della scheda informativa	» 103
2.5. Elaborazione quantitativa dei dati ottenuti	» 104
2.6. Selezione di alcuni Enti per l’analisi qualitativa	» 116
2.7. Analisi qualitativa dei risultati	» 119
3. Evidenze delle analisi	» 134
4. Conclusioni sull’indagine	» 142
4. La regolamentazione dell’Organo di revisione economico-finanziaria negli Enti locali	» 147
1. Organo di revisione economico-finanziaria e dimensioni dell’Ente	» 147
2. Una proposta di regolamentazione	» 149
3. Le prospettive dell’Organo di revisione economico-finanziaria	» 161
Appendice. Riepilogo dei dati desunti dalle schede informative somministrate	» 165
Bibliografia	» 185

1. LA REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA NEL SISTEMA DEI CONTROLLI PUBBLICI

SOMMARIO: 1. Il sistema dei controlli nelle pubbliche Amministrazioni – 1.1. Controllo burocratico e controllo manageriale – 1.2. La fisiologica intersezione fra controlli interni ed esterni – 1.3. La matrice dei controlli pubblici – 2. Il sistema dei controlli negli Enti locali – 3. La revisione economico-finanziaria e il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile – 4. La trasversalità della funzione del revisore pubblico – 5. La responsabilità del revisore pubblico.

1. Il sistema dei controlli nelle pubbliche Amministrazioni

La parola “controllo”, in via di prima approssimazione, induce a un duplice errore: il primo consiste nel ritenere che sia prevalentemente successivo a un determinato evento; il secondo che abbia una natura sostanzialmente ispettiva e sanzionatoria.

Il termine “controllare”, invece, significa esaminare attentamente qualcosa per verificarne la corrispondenza a determinati criteri. Ne consegue che esistono tanti controlli quante sono le categorie di soggetti che li svolgono, il momento in cui lo fanno, gli oggetti da esaminare e i criteri assunti a base della verifica.

Inoltre, quando l’oggetto del controllo è un sistema finalizzato e in dinamico divenire, quale è un’azienda, la corretta definizione dei controlli richiede l’ulteriore precisazione di quale sia la teleologia, ossia la finalità e la motivazione per la quale il controllo è condotto.

Possono così essere proposte diverse classificazioni dei controlli a seconda del parametro assunto a riferimento. Infatti, i controlli espletabili su una qualsiasi azienda possono essere classificati in base:

- ai *soggetti* che li espletano, nel qual caso è possibile identificare i controlli svolti da organi interni oppure esterni alla struttura organizzativa della singola azienda;
- agli *oggetti* del controllo, che possono essere singole operazioni, particolari atti amministrativi, determinati organi aziendali, anomali comportamenti del personale, farraginosi procedimenti organizzativi, specifici risultati ecc.; in questi casi si distingue fra controlli operativi, organizzativi e di risultato;

- al *momento temporale* nel quale vengono espletati, ossia i controlli antecedenti, concomitanti e successivi a un determinato evento o periodo;
- alla *teleologia* del controllo e, conseguentemente, ai criteri assunti a base della verifica che, nel caso di specie, possono riguardare il “burocratico” e formale rispetto delle norme amministrative e contabili ovvero l’economica e “manageriale” conduzione dell’azienda.

In un sistema finalizzato, inoltre, qualunque controllo è privo di utilità se non ha in sé la potenzialità di innescare, coercitivamente o mediante un “processo omeostatico”, un’azione correttiva.

Solitamente, nelle pubbliche Amministrazioni italiane, il controllo viene concepito quale “ispezione su un’attività compiuta”, inducendo a ritenere che l’azione correttiva del controllo venga svolta successivamente, in riferimento a regole e norme giuridiche e utilizzando lo strumento della “sanzione” per imporre coercitivamente ciò che si ritiene adeguato.

Tale accezione “classica”, dominante in passato, è oggi accoglibile solo per alcune forme di controllo previste dal legislatore, ma non per tutte. Sono identificabili, infatti, anche dei controlli configurabili come attività di supporto al processo di formazione delle scelte, siano queste strategiche e di indirizzo politico oppure operative, ossia legate al concreto svolgimento della gestione. In base a questa prospettiva, che si potrebbe chiamare “moderna”, il controllo viene inteso quale supporto al “governo della realtà aziendale”, quale funzione direzionale¹ che innesci meccanismi autocorrettivi.

La totale revisione dei sistemi di controllo pubblici, avvenuta in Italia a partire dagli anni Novanta, è stata sicuramente stimolata da questa seconda accezione e dall’esplicita introduzione dei parametri di economicità, efficienza ed efficacia quali criteri per la valutazione del buon andamento delle Amministrazioni².

Tuttavia, il sistema dei controlli pubblici non può considerare i criteri “manageriali” in modo esclusivo, in quanto si potrebbe correre il rischio di trascurare altri criteri di almeno pari importanza, quali l’equità e l’imparzialità dell’operato delle Amministrazioni pubbliche. In tal senso, la

¹ Cfr. G. Zanda, *La funzione direzionale di controllo*, Stef, Cagliari, 1968.

² Vedasi, fra gli altri: S. Cassese (a cura di), *I controlli nella pubblica Amministrazione*, Il Mulino, Bologna, 1993; L. D’Alessio, *La funzione di controllo interno negli Enti locali. Riflessioni per un cambiamento direzionale*, Giappichelli, Torino, 1997; G. Farneti, *Il controllo di gestione nell’ente locale*, Maggioli, Rimini, 1992; L. Hinna, *La domanda di controllo nel settore pubblico e la trasposizione di cultura e metodologie dal settore privato*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, n. 5-6, 1992; L. Marchi, M. Paoloni (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria nei Comuni e nelle Province. Analisi applicative e indicazioni prospettiche*, Maggioli, Rimini, 1998.

“burocratica” verifica della legittimità e della correttezza amministrativa, resta indispensabile ed è parte integrante dell’unitario sistema dei controlli pubblici.

La realtà della riforma intervenuta alla fine degli anni Novanta³ dimostra che non c’è priorità di un controllo sull’altro; essi formano un sistema unico che, mediante le ponderate combinazioni fra i diversi controlli, deve raggiungere un equilibrio diverso da quello ipotizzato per le imprese private e, certamente, non rinvenibile in schemi concettuali di norme amministrative ormai superate a seguito dell’epocale riforma dei modelli organizzativi pubblici avvenuta a partire dalla legge 142/1990 sull’ordinamento degli Enti locali.

Dare priorità a una sola forma di controllo produce certamente degli effetti distorsivi.

Probabilmente, nelle pubbliche Amministrazioni, è necessario sacrificare un po’ di economicità sull’altare della correttezza, dell’imparzialità e dell’equità sociale ma, analogamente, è necessario che le norme giuridiche abbandonino l’analitica e puntigliosa definizione delle modalità di svolgimento delle “operazioni”, lasciando spazio alle tecniche “aziendali”. Le norme giuridiche si dovrebbero concentrare maggiormente sulle responsabilità degli “operatori” pubblici e limitarsi solo alle condizioni minime che questi devono rispettare nello svolgimento della loro attività.

Come è noto, molti studiosi del diritto propongono una classificazione dicotomica fondandosi sulla distinzione fra “controllo di legittimità”, tendente ad accertare e assicurare che l’opera dell’Amministrazione pubblica si svolga entro l’ambito del diritto vigente, e il “controllo di merito”, volto a verificare l’opportunità e la convenienza dell’atto in relazione alle esigenze di una buona amministrazione⁴.

Ma la convenienza, l’opportunità, il merito di un atto, alla luce delle mutate disposizioni normative⁵, devono essere valutati in riferimento all’efficienza e all’efficacia delle attività che lo stesso atto amministrativo produce o produrrà⁶. In tal senso non si vuole sostenere l’equivalenza fra

³ Si allude alla riforma intervenuta con il D.lgs. 286/1999.

⁴ Cfr. A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, XII e., Jovene, Napoli, 1990, p. 640; S. Cassese, *Le basi del diritto amministrativo*, VI e., Garzanti, Milano, 2000, pp. 181-182.

⁵ In particolare, si vuole ricordare che l’art. 1, comma 1, della legge 241/1990, più nota come legge sulla trasparenza del procedimento amministrativo, recita testualmente: “L’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia e di pubblicità...”.

⁶ Si pensi, per esempio, agli atti che vengono autorizzati con il bilancio di previsione sul quale, lo ricordiamo, il Collegio dei revisori è chiamato a esprimersi.

“controllo di merito” e controllo dell’economicità, poiché gli oggetti sono diversi: rispettivamente, l’“atto amministrativo” e l’“attività operativa”⁷. Tuttavia, è innegabile che fra loro esiste una stretta connessione, la stessa che c’è fra la decisione e la successiva e conseguente azione. Infatti, il documento denominato “atto amministrativo” incorpora una decisione assunta da un organo dell’Ente pubblico, mentre l’attività è la conseguente estrinsecazione dell’azione operativa successiva a quella decisione. Ne consegue che, in presenza di un controllo dell’economicità, il “controllo di merito” non ha più ragion d’essere.

Taluni asseriscono che, essendo i criteri dell’efficienza e dell’efficacia recepiti da una norma, riconducibile addirittura a un principio costituzionale, il non rispettarli significhi disattendere una disposizione di legge e, pertanto, porre in essere un atto illegittimo.

Il circolo vizioso di cui sopra scompare con il D.lgs. 286/1999 che, cambiando terminologia, distingue il controllo “burocratico” sulla regolarità amministrativo-contabile dagli altri controlli di natura “manageriale”⁸. Si abbandona, in tal modo, il termine “controllo di legittimità” e si sancisce un dato di fatto: il semplice adempimento delle norme di legge comporta solo il rispetto delle modalità con le quali si deve manifestare l’azione pubblica, non necessariamente l’ottimale utilizzo delle limitate risorse a disposizione e il raggiungimento dell’obiettivo che lo stesso legislatore pone a quella Amministrazione.

Quindi, più che di “legittimità”, intesa come formale rispetto delle specifiche disposizioni normative, sarebbe opportuno parlare di “legalità”, intesa come rispetto sostanziale della volontà del legislatore⁹: volontà che non contempla solo il rispetto delle norme, ma anche il perseguimento di una finalità istituzionale nel modo economicamente più conveniente.

In altri termini, l’azione pubblica può essere corretta ma inconcludente e l’organo che l’ha posta in essere può essere composto da soggetti “onesti ma incapaci”. Da ciò, fra l’altro, la distinzione fra “responsabilità amministrativa” e “responsabilità di risultato” dei dirigenti pubblici¹⁰.

⁷ Cfr. S. Cassese, “Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto”, *INPDAP*, n. 3, 1993.

⁸ Sulle novità introdotte dal citato D.lgs. si veda: Aa. Vv., *Sistemi di controllo e valutazione*, Giuffrè, Milano, 2000.

⁹ Sul superamento del controllo di “legittimità” e sulla sua sostituzione con quello di “legalità” è stato affermato: “Il controllo di legittimità può essere realizzato non solo attraverso la pedissequa verifica di rispondenza dell’atto amministrativo all’archetipo normativo ma soprattutto attraverso l’osservanza della legalità sostanziale” cit. A. Carosi, “I parametri di riferimento del controllo sulla gestione”, *Enti Pubblici*, n. 11, 1998.

¹⁰ “La responsabilità dirigenziale per i risultati è autonoma e aggiuntiva rispetto alle altre forme di responsabilità che gravano sui dipendenti pubblici e, quindi, anche sui dirigenti; in particola-

È evidente, così, che la dicotomia *controllo di legittimità/controllo di merito* è superata dall'attuale contesto normativo poiché tale criterio di classificazione non è più univoco e, oggi, genera ambiguità.

Emerge, invece, una classificazione che ha nella finalità del controllo il criterio discriminante:

- da un lato, la regolarità amministrativo-contabile, la legittimità e la correttezza dell'azione amministrativa, ossia i controlli "burocratici";
- dall'altro, l'analisi dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia, ossia i controlli di natura "manageriale" effettuati a diversi livelli, siano questi operativi, direzionali o strategici.

Tuttavia, per comprendere a fondo il sistema dei controlli pubblici è necessario esaminare anche la posizione, interna o esterna all'Ente, dell'organo che li svolge.

I tre paragrafi che seguono sono volti a illustrare tali classificazioni e le loro naturali connessioni.

1.1. Controllo burocratico e controllo manageriale

La differenza fra controllo burocratico e controllo manageriale nelle pubbliche Amministrazioni, pur fondandosi su qualificazioni note alla dottrina economico aziendale¹¹, è da imputare al Borgonovi il quale, nel 1988, pubblicò un lungimirante articolo¹² anticipando, di più di un decennio, i

re, va marcata la distinzione rispetto alla responsabilità amministrativa. Quest'ultima presuppone un comportamento che si discosta dalle regole giuridiche che presiedono all'attività del dipendente ed è una responsabilità per colpa (o per dolo). La responsabilità dirigenziale, invece, non sorge dalla violazione di canoni normativi di comportamento e, anzi, trascende il comportamento individuale del dipendente: essa si ricollega ai risultati complessivi prodotti dall'organizzazione cui il dirigente è preposto e implica, in caso di giudizio negativo, più che una colpa del dirigente, la sua inidoneità alla funzione" sentenza 16 febbraio-13 aprile 2000, n. 1192/EL/2000 della Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale per il Piemonte.

¹¹ La dottrina economico-aziendale lega, come è noto, le funzioni direzionali (programmazione, organizzazione, controllo e leadership) tra loro; diversi sono, tuttavia, gli approcci direzionali che il *top management* può utilizzare nella sua impresa. Le tipologie estreme sono rappresentate, appunto, dal modello di tipo *burocratico* e da quello di tipo *partecipativo*. Per un approfondimento teorico ed empirico sull'argomento, si vedano: M. Paoloni, *Modelli di management e produttività d'impresa, una verifica empirica*, Giappichelli, Torino, 1990, pp. 55-165; G. Zanda, *La valutazione dei dirigenti*, Cedam, Padova, 1984, pp. 133-145.

¹² E. Borgonovi, "I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica Amministrazione", *Azienda pubblica*, n. 1, 1988.

cardini del sistematico riordino dei controlli interni delle Amministrazioni pubbliche avvenuto con il D.lgs. 286/1999.

Secondo l'Autore, il controllo burocratico "trova le proprie basi logiche da un lato nel modello di 'burocrazia' come sistema razionale di organizzazione (M. Weber) e dall'altro nella concezione 'classica' di *Public Administration* elaborata a fine del secolo scorso"¹³.

Fondamentale, in tale tipo di controllo, è la distinzione netta che si presuppone tra l'attività politica e l'attività amministrativa, in misura tale da considerare la seconda uno strumento della prima. Questo significa, in sostanza, che gli obiettivi e le conseguenti scelte vengono fissati in sede di indirizzo politico e che l'attività amministrativa è passiva rispetto agli obiettivi e alle scelte assunte, avendo il compito esclusivo di eseguire imparzialmente ed economicamente tutte le azioni necessarie per attuare tali scelte e perseguire tali obiettivi.

Lo scenario organizzativo delle Amministrazioni pubbliche è di tipo burocratico, rispecchiante sostanzialmente il modello elaborato da Max Weber. Inoltre, fino alla riforma del 1993¹⁴, i vertici dirigenziali non partecipavano alla formazione degli obiettivi, erano indipendenti rispetto agli stessi, si limitavano a eseguire gli ordini impartiti dagli organi politici e ad agire sulla base di schemi comportamentali predefiniti, da un lato da norme giuridiche e, dall'altro, da ulteriori forme regolamentari che codificano i comportamenti amministrativi.

In un quadro come quello delineato, il controllo di tipo burocratico si limita a valutare se l'attività amministrativa sia stata svolta nel rispetto effettivo degli schemi predefiniti; è esclusa, quindi, qualunque valutazione, da parte degli organi che effettuano tali controlli, di tipo sostanziale, che giudichi la bontà della scelta effettuata.

Il controllo burocratico, non richiedendo una specifica conoscenza della gestione, può essere affidato "anche a organi 'esterni' o a persone il cui curriculum di formazione professionale non prevede, o prevede in misura assai limitata, la conoscenza teorica e pratica dei principi, dei metodi e delle tecniche di gestione, organizzazione e rilevazione"¹⁵.

¹³ E. Borgonovi, *op. cit.*, 1988.

¹⁴ Ci si riferisce alla riforma intervenuta con il D.lgs. 29/1993 e successive modifiche e integrazioni. Sull'argomento vedasi, fra gli altri: S. Battini, *Il rapporto di lavoro con le Pubbliche Amministrazioni*, Cedam, Padova, 2000.

¹⁵ Cfr. E. Borgonovi, *op. cit.*, 1988. L'autore afferma inoltre, nello stesso scritto: "Il controllo burocratico è sovente una delle principali cause del mancato raggiungimento dell'obiettivo che esso si propone, ossia la responsabilizzazione dell'Amministrazione pubblica. Infatti, nei casi di divaricazione tra 'modalità di svolgimento dell'attività amministrativa'

Sulla base di quanto indicato finora, si può senza dubbio concludere che il controllo di tipo “burocratico”, seppure usato in tutte le Amministrazioni pubbliche, è assolutamente insufficiente, specie se si considera che l’ambiente in cui le suddette aziende operano è estremamente dinamico, mentre il controllo burocratico è tipico degli ambienti statici; esso è utile solo se applicato come specifica forma di controllo operativo riferito a particolari e definiti procedimenti e atti amministrativi.

Dopo la riforma del 1993, le Amministrazioni pubbliche dovrebbero essere gestite con criteri manageriali che si avvicinano più a quelli di tipo partecipativo piuttosto che a quelli di tipo burocratico, in cui scompare la subordinazione gerarchica dell’attività amministrativa all’attività politica, per lasciare il posto a un’idea di integrazione fra gli organi preposti alle due predette attività, con la conseguente rivalutazione del ruolo dei dirigenti pubblici. Infatti, i dirigenti, esercitando la funzione propositiva loro assegnata dal “principio della distinzione”, possono ora contribuire al processo di definizione degli obiettivi strategici, che restano nell’esclusiva discrezionalità degli organi politici, e definire quegli obiettivi operativi più coerenti e adeguati alla concreta realizzazione delle stesse scelte politiche.

Quanto asserito circa il mutamento del processo decisionale è in piena sintonia con la normativa successiva al 1993 la quale, con evidente e crescente convinzione, considera le Amministrazioni pubbliche come aziende, introducendo gradualmente tutti i principi di programmazione, organizzazione e controllo studiati, ormai da tempo, dall’economia aziendale.

Il legislatore, nei limiti delle sue competenze, talvolta solo con generici accenni e talvolta con specifiche regolamentazioni, ha indirizzato l’attività delle Amministrazioni pubbliche verso una tipologia dei controlli diversa da quella utilizzata precedentemente. La normativa vigente, sebbene notevolmente progredita nel corso degli ultimi anni¹⁶, presenta degli spazi bian-

e ‘modalità dalle mutate condizioni tecniche, economiche e sociali in cui si svolge l’azione’, situazione sempre più frequente a seguito dell’estensione dell’intervento pubblico a nuovi settori e a nuovi problemi, il sistema di controllo burocratico crea un grave squilibrio tra: azioni formalmente corrette anche se caratterizzate da bassi livelli di efficacia nella rispondenza alle domande di servizi, efficienza nell’impiego delle risorse, economicità della gestione; e azioni rispondenti a criteri di efficacia-efficienza ed economicità, ma ‘discutibili’ sul piano formale; si usa il termine ‘discutibili’, che può apparire impreciso, per sottolineare che spesso la verifica e il giudizio di ‘carattere formale’ non sono oggettivi, ma dipendono dall’interpretazione delle norme che regolano l’attività amministrativa”.

¹⁶ Da ultimo si vedano le novità introdotte con il D.lgs. 150/2009 in materia di misurazione e valutazione della *performance* organizzativa e individuale. Sull’argomento vedasi, fra gli altri: L. Hina, G. Vallotti (a cura di), *Gestire e valutare la performance nella PA. Guida per una lettura manageriale del D.lgs. 150/2009*, Maggioli, Rimini, 2010; F. G. Grandis, “Luci e ombre nella misurazione, valutazione e trasparenza della performance”, *Giornale di diritto amministrativo*, n. 1, 2010.

chi che possono essere colmati solo con l'“istituzionalizzazione” delle tecniche e degli strumenti economico-aziendali finora applicati alle imprese; ovviamente tali tecniche e strumenti devono essere opportunamente adattati alle caratteristiche delle Amministrazioni pubbliche intese come aziende di produzione per l'erogazione¹⁷.

Le Amministrazioni pubbliche sono inserite in un ambiente dinamico, sottoposte a repentini e continui cambiamenti in cui occorrono, da parte degli organi dirigenziali, conoscenze specializzate in diversi settori; pertanto, non è più concepibile una struttura organizzativa strettamente “burocratica”, con una separazione netta dell'attività di indirizzo politico dall'attività amministrativa. I dirigenti non possono più svolgere una funzione passiva, di esecuzione degli ordini impartiti dai vertici politici; al contrario essi devono avere una funzione attiva, di partecipazione alle decisioni degli organi politici in virtù delle loro specifiche conoscenze. Di qui la necessità, da parte delle Amministrazioni pubbliche, di avere vertici amministrativi preparati, non vincolati da rapporti di subordinazione politica, capaci di assumere le decisioni e le relative responsabilità, in grado di interagire con gli organi politici proponendo soluzioni operative agli indirizzi impartiti loro.

Nell'assetto organizzativo attuale, i dirigenti, ciascuno per le proprie competenze, svolgono funzioni attive, di collaborazione e di integrazione con gli organi politici, assumendosi le relative responsabilità tecniche e professionali. Gli obiettivi aziendali vengono perseguiti attraverso l'attuazione dei programmi e di una politica dei controlli antecedenti, concomitanti e successivi che permetta il costante orientamento dell'attività dell'azienda verso fini prefissati congiuntamente da organi politici e da organi amministrativi.

Il Legislatore, conscio delle difficoltà di sostituzione dei vecchi sistemi burocratici con i sistemi partecipativi e della difficoltà di far recepire ai dirigenti pubblici questo nuovo tipo di cultura gestionale, ha previsto la possibilità, per gli Enti, di ricorrere a soggetti esterni con requisiti di alta professionalità.

¹⁷ In particolare sul controllo di gestione nelle aziende di erogazione e nelle Amministrazioni pubbliche si vedano: R. N. Anthony, D. W. Young, *Controllo di gestione nel settore non profit*, McGraw-Hill, Milano, 1992; E. Borgonovi, “Le condizioni organizzative per il controllo di gestione”, *Finanza locale*, dicembre 1989; G. Farneti, *op. cit.*, 1992; G. Farneti, L. Marchi, A. Matacena (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche. Situazioni e prospettive*, Maggioli, Rimini, 1990; L. Hinna, *Pubbliche Amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova 2002; S. Morigi, *Il controllo di gestione nella pubblica Amministrazione locale*, Maggioli, Rimini, 2001; E. Santesso, U. Sostero, *Strumenti per il controllo di gestione nelle Unità Sanitarie Locali*, Cedam, Padova, 1987; O. Volpato, *Il controllo direzionale nell'Ente locale*, Giuffrè, Milano, 1987; A. Zangrandi, *Il controllo di gestione nelle Unità sanitarie locali*, Giuffrè, Milano, 1985.

Il quadro normativo, a nostro avviso, è inequivocabile quanto all'interpretazione che il Legislatore ha voluto dare laddove si attribuiscono ai servizi addetti al controllo i compiti di verificare la "realizzazione degli obiettivi" e di effettuare "valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti": in sostanza ha obbligato tutti gli Enti della pubblica Amministrazione a introdurre forme di controllo "manageriale".

L'introduzione generalizzata di questa forma di controlli costituisce la più chiara testimonianza dell'acquisita consapevolezza dell'assoluta necessità di introdurre, e anzi di imporre, l'utilizzo di strumenti di gestione attraverso i quali realizzare un più efficace impiego delle risorse pubbliche e frenare la situazione di progressivo impoverimento che caratterizza l'intero settore pubblico.

Proprio a causa di tale situazione di necessità e di urgenza, l'introduzione di strumenti di controllo dei costi e di verifica dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa è stata imposta in tutte le pubbliche Amministrazioni, indipendentemente dall'avvio di paralleli processi di riforma del bilancio e dell'ordinamento finanziario e contabile¹⁸.

Importante sottolineare che, così come asserito precedentemente, lo strumento principe per attuare un corretto controllo manageriale è un adeguato sistema informativo aziendale, contabile o extra-contabile.

Inizialmente, però, si è ritenuto che, anche in mancanza di un sistematico corpo di scritture contabili focalizzate sull'aspetto economico della gestione, fosse comunque possibile pervenire a un'efficace rilevazione dei costi e dei rendimenti, da effettuarsi anche per via extra-contabile.

Da tempo il Legislatore ha dato, in più occasioni e per le diverse tipologie di Enti pubblici, chiara indicazione circa la volontà di introdurre, nelle tipologie contabili attualmente utilizzate, altre e più sofisticate tecniche già utilizzate dalle imprese. Alcuni autori hanno anche dato specifiche interpretazioni estensive del dettato legislativo¹⁹.

Ma le moderne tecniche dei controlli vanno necessariamente inserite nelle Amministrazioni pubbliche, anche perché c'è una normativa specifica che lo impone²⁰; questo inserimento deve, tuttavia, essere graduale, diversi-

¹⁸ "In merito al controllo di gestione [...] la nostra opinione è che tale strumento potrà trovare una sua precisa collocazione non tanto perché vi è un'esplicita previsione normativa, quanto piuttosto perché il ripristino dell'autonomia impositiva deve indurre le Amministrazioni locali a prestare maggiore attenzione ai processi di gestione delle risorse pubbliche" Cit. P. Morigi, "Le determinazioni contabili previste dal D.lgs. 77/1995 e la loro implementazione nella realtà operativa degli Enti locali", *Azienda Pubblica*, n. 2, 1987.

¹⁹ G. Farneti, *Il bilancio dell'Ente locale*, Giappichelli, Torino, 1993, pp. 173-175.

²⁰ La norma è il D.lgs. 286/1999 i cui principi sono estendibili agli Enti locali in quanto re-

ficato e incisivo secondo le dimensioni e il tipo di attività dell'Ente pubblico; le stesse caratteristiche le devono avere gli strumenti del sistema informativo che rappresentano il necessario supporto affinché il sistema dei controlli pubblici sia attuato efficacemente²¹.

Le diverse forme di controllo manageriale²², infatti, si configurano essenzialmente come dei processi attraverso i quali i diversi organi, di indirizzo politico e amministrativi, si assicurano che le risorse a disposizione dell'organizzazione siano impiegate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi²³, strategici e operativi.

Tali processi si sviluppano attraverso l'attivazione di una sequenza di fasi, note come "ciclo di gestione della performance"²⁴, logicamente concatenate come segue:

- a. definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;
- b. collegamento fra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse;
- c. monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;
- d. misurazione della performance, organizzativa e individuale²⁵;

cepiti negli artt. 147, 196, 197, 198 e 198 bis del TUEL nonché imposti come principi generali e ordinamentali dall'art. 16 del D.lgs. 150/2009.

²¹ Cfr. M. Paoloni, *L'azienda del Comune e della Provincia. Caratteristiche strutturali, gestionali, contabili e di bilancio*, Giappichelli, Torino, 1994, pp. 250-255.

²² Ci si riferisce al controllo strategico, al controllo di gestione alla valutazione della performance ecc. Sul tema si vedano, fra gli altri, i seguenti contributi: F. Amigoni, *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1979; G. Brunetti, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano, 1979; L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983; L. D'Alessio, *op. cit.*, 1997; S. Marasca (a cura di), *Il controllo di gestione negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1998; L. Marchi, *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1993. Relativamente alla valutazione della performance si vedano: S. Battini, B. Cimino, "La valutazione della performance nella riforma Brunetta", in L. Zoppoli (a cura di), *Ideologia e tecnica nella riforma del lavoro pubblico. Ragioni e innovazioni della L. 4 marzo 2009, n. 15 e del D.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2009.

²³ R. N. Anthony, *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas, Milano, 1967.

²⁴ Si è utilizzata la successione accolta dal legislatore nell'art. 4, comma 2, del D.lgs. 150/2009.

²⁵ "Il controllo di gestione, attraverso la propria struttura operativa, il proprio ufficio, fornisce... agli amministratori e ai responsabili, le informazioni atte a valutare l'avvenuto raggiungimento degli obiettivi, ad analizzare le stesse, a spiegare le divergenze. Quest'ultima valutazione permette di rialimentare il processo decisionale, ma consente anche di concretizzare la responsabilità professionale, fornendo gli opportuni elementi di controllo atti a motivare, incentivare (e anche punire, tramite la mancata applicazione degli incentivi) il personale dipendente, particolarmente quello su cui gravano maggiormente i poteri/doveri di

- e. utilizzo di sistemi premianti volti alla valorizzazione dei meritevoli;
- f. rendicontazione dei risultati agli organi di vertice e agli altri soggetti interessati²⁶.

La logica sottostante tale “ciclo della *performance*” è, evidentemente, quella di realizzare un efficace svolgimento della gestione e far sì che le risorse vengano correttamente e razionalmente utilizzate per il raggiungimento degli obiettivi che l’organizzazione si è posta. È pertanto evidente che tale finalità non può essere raggiunta semplicemente con l’installazione di procedure tecniche di raccolta e calcolo di dati contabili, anche se deve riconoscersi che la contabilità economica analitica, in questo contesto, può assumere un ruolo importante per conferire sistematicità alla rilevazione dei dati con cui il controllo di gestione viene alimentato.

Ciò, tuttavia, non esclude la possibilità di installare, soprattutto negli Enti di minori dimensioni, un processo di controllo manageriale anche in mancanza di un sistema contabile formalmente strutturato, il quale potrà essere sostituito da procedure di rilevazione contabile più semplici, oppure mediante procedure extra-contabili focalizzate su quegli aspetti ritenuti più significativi per l’efficacia della gestione.

I controlli manageriali devono, almeno sul piano teorico, essere tenuti distinti dall’adozione o meno della contabilità economica analitica²⁷ che, invece, diviene lo *strumento* tecnico-contabile da utilizzare nelle realtà medio-grandi per produrre i dati che alimentano il *processo* di pianificazione, programmazione e controllo, consentendo a quest’ultimo di configurarsi come mezzo per guidare l’Ente ai fini della realizzazione di una gestione orientata ai principi dell’efficienza, dell’efficacia e dell’economicità.

Nell’emanazione delle diverse disposizioni, il legislatore si è limitato a fornire prescrizioni di carattere generale rispetto alle quali garantire l’armonizzazione delle procedure a livello nazionale; ciò dimostra la scelta di rinunciare alla definizione di precisi modelli tecnico-procedurali per l’allestimento e la tenuta del sistema dei controlli pubblici di natura manageriale. Nei riguardi di tale scelta si ritiene di poter esprimere un parere sostanzialmente positivo.

tipo decisionale” Cit. G. Farneti, “Economicità e legalità”, in G. Farneti, E. Vagnoni (a cura di), *I controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Maggioli, Rimini, 1997, p. 84.

²⁶ Nelle Pubbliche Amministrazioni i soggetti interessati sono: gli organi di indirizzo politico-amministrativo; i vertici gerarchici delle Amministrazioni, gli organi di controllo interni ed esterni, le Amministrazioni vigilanti, i cittadini intesi come utenti e destinatari dei servizi.

²⁷ Sul tema L. Brusa, *La contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 1979; I. Marchini, *La contabilità preventiva di esercizio e la contabilità dei costi nell’impresa industriale*, Giappichelli, Torino, 1988.