

IL CONTROLLO DELLA GESTIONE

Sommario: 1. Nozione di controllo. - 2. I controlli interni nell'ambito delle pubbliche amministrazioni. - 3. Il controllo di gestione. - 4. I controlli esterni sulla gestione: la Corte dei conti.

1. NOZIONE DI CONTROLLO

La dottrina tradizionale definisce il controllo come *un'attività di riscontro o vigilanza effettuata sulla base di parametri valutativi predeterminati; attività che può, tra l'altro, portare all'emanazione di una misura sanzionatoria nel caso in cui l'organo di controllo accerti la mancata osservanza di tali parametri.*

Il sistema previsto dalla vigente legislazione presenta una tipologia di controlli differenziata e variamente classificabile. Punto di partenza in proposito è la fondamentale distinzione tra **controlli interni** ed **esterni**. I *primi* realizzano, in sostanza, una sorta di autocontrollo; la forma tipica attraverso cui tali controlli si esplicano è data dal *controllo gerarchico*, che viene effettuato da un organo dotato di poteri di supremazia gerarchica nei confronti di organi subordinati. I *controlli esterni*, a converso, sono quelli esercitabili da organismi estranei alla P.A. ed assumono una serie eterogenea di forme a seconda del soggetto che li pone in essere (es.: Parlamento, organi giurisdizionali ordinari ed amministrativi, Corte dei conti).

A seconda dell'oggetto su cui la funzione di controllo ricade è essenziale distinguere tra **controlli sugli atti** e **controlli sugli organi**.

I **controlli sugli organi** sono volti a riesaminare e a valutare l'operato, i comportamenti e la funzionalità di un organo o di un ente pubblico.

In merito ad essi la dottrina opera importanti distinzioni. Vengono infatti in rilievo i **controlli ispettivi** che sono privi di propria autonomia in quanto risultano propedeutici a successive e diverse forme di controllo; i **controlli sostitutivi semplici** che trovano applicazione in caso di omis-

sione o ritardo nell'adempimento di atti obbligatori *ex lege*; i **controlli sostitutivi-repressivi** che comportano la sospensione o lo scioglimento dell'organo nel caso in cui quest'ultimo ponga in essere atti illegittimi di particolare gravità o sia impossibilitato a funzionare normalmente; i **controlli esclusivamente repressivi**, infine, che consistono in sanzioni (decadenze-sospensioni) che vengono comminate alle singole persone preposte all'organo in ipotesi tassativamente indicate dal legislatore (es. art. 142 T.U.E.L.).

Il **controllo sugli atti**, secondo l'ormai classica definizione di VIRGA consiste nel riesame di atti di amministrazione attiva al fine di accertarne la conformità a determinate norme giuridiche (cd. **controllo di legittimità**), ovvero la corrispondenza a quei criteri di opportunità e di convenienza cui la P.A. deve ispirarsi nell'esercizio dei suoi poteri discrezionali (cd. **controllo di merito**). È possibile ed utile operare anche una ulteriore classificazione nell'ambito del controllo sugli atti fondata su un criterio strettamente cronologico. In base al momento in cui il controllo interviene rispetto all'acquisto dell'efficacia da parte dell'atto controllato, infatti, in dottrina si è soliti distinguere tra **controlli preventivi** se il controllo precede la sola esecuzione di un atto già perfetto, condizionandone l'efficacia, e **controlli successivi** se il controllo interviene quando l'atto ha cominciato a spiegare o ha già spiegato i suoi effetti.

Occorre, tuttavia, ricordare che tutto il sistema di controlli sugli atti degli enti locali, previsto dal T.U.E.L. risulta attualmente privo di copertura costituzionale in quanto la **L. cost. 18-10-2001, n. 3**, nell'ottica di un nuovo assetto di rapporti fra Stato, Regioni ed enti locali, ha provveduto ad abrogare l'intero art. 130 Cost. il quale, com'è noto, prevedeva l'istituzione dei CO.RE.CO. quali organi della Regione deputati al controllo preventivo di legittimità sugli atti degli enti locali.

Tale abrogazione impone, pertanto, uno sforzo interpretativo di coordinamento fra il TUEL, che costituisce la vigente fonte di disciplina in materia, la normativa regionale e la Costituzione così come si presenta a seguito della modifica del Titolo V, Parte II operata dalla L.cost. 3/2001.

Già all'indomani della proposta di revisione costituzionale si sono delineate, in dottrina, due tesi fra loro opposte: una a favore dell'abolizione di tutto il sistema di controlli, con conseguente soppressione dei CO.RE.CO.; l'altra, invece, a favore dell'opposta conclusione per cui un sistema del tutto privo di controlli a carico degli enti locali è improponibile.

La prima tesi trova fondamento nella *ratio* della riforma costituzionale volta a garantire a tutti gli enti nei quali si articola la Repubblica una pari autonomia e dignità, sottoponendoli soltanto ad un controllo sostitutivo da parte del Governo in casi di gravi inadempienze. Non a caso, risulta potenziato il potere sostitutivo di cui all'art. 120 Cost., potere specificato dall'art. 8 della L. 131/2003 (legge La Loggia) e, secondo i più recenti orientamenti giurisprudenziali, legittimamente esercitabile anche da parte delle Regioni.

Per l'altra corrente d'opinione resta invece in piedi il sistema di controlli delineato dalla legislazione ordinaria almeno fino a che non venga espressamente abrogato, in quanto non è necessario che un qualsivoglia sistema di controlli trovi diretta e specifica previsione all'interno della Costituzione, ben potendo, invece, integrarla.

Ad ogni modo, volendo fare il punto della situazione possiamo azzardare che la prima delle due tesi qui prospettate appare, oggi, la più accreditata, trovando, tra l'altro, anche l'appoggio di molte forze politiche locali che, già all'indomani del referendum confermativo della succitata legge costituzionale, hanno espresso la loro intenzione di completare la riforma nel senso di dividere ancor più nettamente gli ambiti di competenza dei vari livelli di Governo con una conseguente riduzione dei controlli degli uni sugli altri.

Più precisamente, come è stato sottolineato da un'autorevole dottrina (PINTO), l'attuale sistema dei controlli tende ad incentrare il controllo sull'*attività complessiva* cui gli atti ineriscono, in modo da trasformarlo in uno *strumento di verifica dell'efficienza del sistema*.

In conclusione, in base alla tesi maggiormente seguita in dottrina, con l'entrata in vigore della L.cost. 3/2001, bisogna considerare:

- soppressi i CO.RE.CO.;
- completamente abolito il controllo di legittimità sugli atti degli enti locali, sia obbligatorio che facoltativo;
- il controllo eventuale e quello sostitutivo (eccetto i casi in cui ne sia competente il Consiglio dei Ministri) ammissibili solo presso quei Comuni in cui siano stati istituiti e nominati i difensori civici.

Nel prosieguo di questo capitolo, coerentemente con l'oggetto di questo volume, l'attenzione sarà posta principalmente sulle forme di controllo, interne ed esterne, sull'attività gestionale degli enti locali.

2. I CONTROLLI INTERNI NELL'AMBITO DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

L'esposizione del sistema dei controlli interni negli enti locali non può prescindere da una, sia pure sommaria, analisi del D.Lgs. 286/1999, L'art. 147 del T.U.E.L., infatti, ripropone sostanzialmente (rendendoli obbligatori anche per le autonomie locali) i principi, le finalità ed i meccanismi individuati dal suddetto decreto.

Nel prosieguo, dunque, si esporrà dapprima il sistema dei controlli delineato dal decreto di attuazione della Bassanini e, successivamente, la sua applicabilità alle autonomie locali.

A) Il D.Lgs. 286/1999

Se si dovessero individuare le tre parole-chiave del processo di riforma della pubblica amministrazione italiana nel corso dell'ultimo decennio, esse sarebbero, probabilmente, *efficienza*, *efficacia* ed *economicità*. Una vera riforma delle strutture e dei procedimenti amministrativi, infatti, non può prescindere dal risultato esterno alla P.A., dall'impatto della sua attività sui cittadini e sulle imprese destinatarie del «servizio pubblico».

Il disegno della complessiva riforma avviata dalle «leggi Bassanini» trova il necessario completamento con l'emanazione del **D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 286**, che dispone il *Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59*.

Tale decreto costituisce una decisa rivitalizzazione dei controlli di risultato e dei controlli interni, contenendo precise indicazioni di metodo, di merito ed organizzative per la diffusione della «cultura della valutazione» anche nell'amministrazione italiana.

Il riordino di cui al D.Lgs. 286/1999 rappresenta un punto di partenza e allo stesso tempo la necessaria conclusione di una operazione di globale riforma dell'intera amministrazione pubblica che, da una anacronistica valutazione unilaterale degli interessi pubblici, tende sempre più a porsi al servizio dei cittadini garantendo una migliore qualità dei servizi offerti. Ciò grazie all'introduzione del concetto aziendalistico di «sana amministrazione», che concretizza i criteri dell'efficienza, efficacia ed economicità mediante la valutazione e misurazione dell'attività svolta.

La portata innovativa del decreto legislativo rispetto alle norme emanate in questa materia nel biennio 1993-94 (ossia il D.Lgs. 29/1993, ripetutamente oggetto di interventi correttivi, che ha introdotto i «servizi di controllo interno» o «nuclei di valutazione» e la legge 20/1994, che ha riformato il sistema dei controlli ad opera della Corte dei conti) riguarda anzitutto la maggiore chiarezza nell'individuazione e distinzione di vari sistemi di controllo e, di conseguenza, l'affidamento di tali attività a strutture distinte ed autonome tra loro.

In questo contesto, il legislatore delegato ha abbandonato il modello unico dei servizi di controllo interno, prevedendo una disciplina di principio ispirata ad una certa flessibilità organizzativa, specie per il sistema delle autonomie locali e regionali. Sarà così possibile «progettare l'insieme delle funzioni di controllo in modo differenziato e funzionale alle dimensioni e alle caratteristiche organizzative delle amministrazioni pubbliche e, in particolare, degli enti locali, così rispettando realmente la loro autonomia, costituzionalmente protetta» (MIELE).

Il D.Lgs. 286/1999 individua **quattro diversi sistemi di controllo** (art. 1, comma 1):

- 1) il **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, volto a garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. Esso è svolto dagli organi già previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti delle pubbliche amministrazioni, e in particolare dagli «organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché dai servizi ispettivi» (art. 2, comma 1), ivi compresi i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato e quelli con competenze di carattere generale;
- 2) il **controllo di gestione**, volto a verificare l'efficacia, l'efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
- 3) la **valutazione dei dirigenti**, diretta a valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale. Il controllo di gestione e la valutazione dei dirigenti sono svolti da strutture e soggetti distinti che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata, secondo criteri e modalità indicate nei successivi artt. 4 e 5;
- 4) il **controllo strategico**, volto a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra ri-

sultati conseguiti e obiettivi predefiniti. Quest'ultima tipologia di controlli deve supportare l'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico ed è svolta da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico-amministrativo. Le stesse strutture svolgono, inoltre, attività di valutazione dei dirigenti nel caso in cui siano direttamente destinatari delle direttive emanate dagli organi di indirizzo politico-amministrativo, in particolare dai Ministri.

B) I controlli interni nel T.U.E.L.

L'art. 1, comma 3 del D.Lgs. 286/1999 ha stabilito che: «gli enti locali possono adeguare le normative regolamentari alle disposizioni del presente decreto, nel rispetto dei propri ordinamenti generali e delle norme concernenti l'ordinamento finanziario e contabile». Il comma aveva suscitato dubbi sulla vincolatività del decreto per gli enti locali e sulla derogabilità dei suoi principi.

Tali dubbi interpretativi sono ora risolti dall'art. 147 del T.U.E.L. che ripropone (nella sostanza se non sempre nella terminologia) la distinzione nei quattro diversi tipi di controllo:

- **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, volto a garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;
- **controllo di gestione**, già previsto, per gli enti locali, dagli artt. 39-41 del D.Lgs. 77/1995 ed ora disciplinato dagli artt. 196-198 del T.U.E.L.;
- la **valutazione sulle prestazioni dei dirigenti**;
- la **valutazione e il controllo strategico**, con cui le scelte compiute in attuazione della pianificazione, della programmazione e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico sono valutate in termini di congruenza fra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.

L'individuazione degli strumenti e delle metodologie necessari per lo sviluppo di queste quattro tipologie di controllo è lasciata (art. 147, comma 1 del T.U.E.L.) all'**autonomia normativa e organizzativa** degli enti locali. Tale autonomia (limitata, si badi bene, alla concreta organizzazione dei controlli interni) dei principi contenuti nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 286/1999 trova però due vincoli:

- il primo è previsto dallo stesso art. 147 del T.U.E.L., laddove si dispone che l'organizzazione dei controlli interni deve comunque rispettare il principio della distinzione fra **funzioni di indirizzo** e **compiti di gestione**, quale risulta dall'art. 4 e dall'art. 14 del D.Lgs. 165/2001;

- il secondo vincolo è individuato dall'art. 107, laddove si dispone che alla **valutazione dei dirigenti** (la terza forma di controllo interno individuata dal T.U.E.L.) si applicano i principi contenuti nell'**art. 5, commi 1 e 2, del D.Lgs. 286/1999** (valutazione condotta anche sulla base dei risultati del controllo di gestione; periodicità annuale; procedimento di valutazione basato sui principi della diretta conoscenza dell'attività del valutato da parte del valutatore di prima istanza, dell'approvazione della valutazione da parte del valutatore di seconda istanza, della partecipazione al procedimento del valutato).

Per consentire anche agli enti minori (quelli per i quali, secondo la Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 286/1999, quest'ultimo provvedimento aveva previsto la possibilità di derogare al sistema quadripartito) di effettuare i controlli interni dei cui al primo comma, il Testo Unico dà facoltà di costituire, mediante apposita convenzione, un **ufficio unico** comune a più enti.

Sono inoltre previste (art. 147, ultimo comma) apposite strutture di consulenza e supporto (incardinate nei Comitati provinciali per la Pubblica Amministrazione e costituite d'intesa con le Province); di tali strutture gli enti locali possono avvalersi per l'esercizio dei controlli previsti dal D.Lgs. 286/1999.

3. IL CONTROLLO DI GESTIONE

A) Gli artt. 196-198 T.U.E.L.

Delle quattro forme di controllo interno previsto dal D.Lgs. 286/1999, l'unica che il Testo Unico disciplina in modo organico è costituita dal controllo di gestione. Questa particolare attenzione è sintomatica della **centralità del controllo di gestione** rispetto alle altre tipologie di controllo (si è già detto che la valutazione dei dirigenti, per esempio, deve essere in sintonia con i risultati del controllo di gestione).

Ai sensi degli artt. 196-198 del T.U.E.L., dunque, il controllo di gestione dovrà essere esercitato «al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa», secondo le modalità stabilite dal Titolo II della Parte II del Testo Unico, dagli statuti e dai regolamenti di contabilità.

Tale dettagliata disciplina definisce le finalità, l'oggetto, i modi di esercizio e i referenti del controllo. Tuttavia, tranne la previsione dell'art. 196 che qualifica il controllo di gestione, l'autonomia organizzativa degli enti locali, già prevista in tale materia dalla L. 142/1990, può esercitarsi tramite i regolamenti di contabilità sui restanti aspetti dello stesso controllo, a norma dell'art. 152 del T.U.E.L.

Il controllo di gestione dovrà riguardare, fin dall'inizio, «l'intera attività amministrativa e gestionale» degli enti. La **finalità** del controllo di gestione viene individuata nella *verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati, della funzionalità dell'organizzazione dell'ente, nonché della efficacia ed efficienza dell'attività svolta*.

Il controllo stesso si articola in almeno **tre fasi** che comprendono:

- la predisposizione degli obiettivi, a mezzo di un piano dettagliato, predisposto dal Direttore generale ove previsto;
- la rilevazione dei dati in ordine ai costi, proventi e risultati raggiunti (efficienza);
- la valutazione degli stessi dati in rapporto agli obiettivi per verificarne lo stato di attuazione (efficacia).

Le conclusioni del controllo sono comunicate agli amministratori, con riguardo allo stato di attuazione degli obiettivi programmati, ai responsabili dei servizi con riguardo all'andamento della gestione e (art. 1, comma 5 D.L. 168/2004, convertito in L. 191/2004) alla Corte dei conti.

A tali fini, già il D.Lgs. 77/1995 aveva introdotto innovazioni essenziali che attengono ad alcune condizioni facilitanti il controllo di gestione e alla previsione e regolamentazione esplicite del controllo di gestione.

Tra le prime:

- la previsione di una revisione della contabilità finanziaria e dell'adozione della contabilità economica;
- una nuova articolazione del bilancio annuale previsionale, che individua chiaramente funzioni e responsabilità;
- la previsione del budget (piano esecutivo di gestione, art. 11, ora art. 169 del T.U.E.L.);
- l'inserimento organico della gestione nel processo di programmazione dell'ente (art. 12, ora art. 170 del T.U.E.L.).

La regolamentazione del procedimento di controllo è invece caratterizzata dall'autonomia degli enti locali nel definirne le caratteristiche puntuali,

con il rispetto di alcuni requisiti minimi: presenza delle *tre fasi* predette; riferimento ai *servizi e centri di costo*; utilizzo, per la comparazione tra enti, del rapporto annuale sui parametri gestionali redatto dal Ministero dell'interno.

B) La contabilità analitica

L'introduzione del controllo di gestione ha quale imprescindibile presupposto lo sviluppo della contabilità analitica: quest'ultima può essere definita come il **sistema di predeterminazione, rilevazione, imputazione, assegnazione, controllo e analisi dei costi e dei ricavi della gestione** (BELLESIA). Solo l'individuazione dei diversi centri di costo, infatti, può permettere il monitoraggio dei costi e la valutazione dei risultati economici.

Da un punto di vista operativo, il primo passo per introdurre il controllo di gestione deve dunque consistere nell'individuare i cosiddetti **centri di responsabilità**, ovvero quelle unità organizzative preposte alla realizzazione di determinati obiettivi e che sono poste alle dipendenze di un dirigente/responsabile del servizio che risponde dei risultati raggiunti. È evidente, data la stretta connessione degli argomenti, che l'individuazione dei centri di responsabilità potrà utilmente avvalersi delle informazioni ricavabili dal Piano esecutivo di gestione: in quest'ultimo documento, come si ricorderà, una delle fasi principali era appunto costituita dall'individuazione dei dirigenti e dei relativi obiettivi da assegnare loro.

Vanno quindi evidenziati i **centri di costo**, ovvero le unità organizzative cui possono essere ricondotte le decisioni di spesa. In genere più centri di costo fanno capo ad un solo centro di responsabilità ma è altrettanto usuale che i costi di un singolo centro di costo siano ripartiti fra più centri di responsabilità.

Ogni centro di costo va poi disarticolato prima in **macro-attività** (ovvero le principali funzioni svolte) e poi in **micro-attività** (funzioni analitiche svolte all'interno di ogni macro-attività) per poter attribuire i **costi dei fattori produttivi** (risorse umane, finanziarie e strumentali) di ogni singolo centro di costo. In tal modo è possibile rilevare da un punto di vista contabile i costi di un intero processo produttivo di un bene o di un servizio evidenziando anche quei costi che, da un punto di vista organizzativo, afferiscono ad altre unità.

? Quale novità è stata introdotta nell'ambito della contabilità pubblica dall'art. 10 del D.Lgs. 279/1997?

Si noti che l'art. 10 del D.Lgs. 279/1997 ha introdotto nell'ambito della contabilità pubblica — con valenza per tutte le pubbliche amministrazioni — il **sistema unico di contabilità analitica per centri di costo** finalizzato alla rilevazione, analisi, verifica e monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione amministrativa.

Anche per gli altri soggetti della contabilità pubblica (e non più per i soli enti locali) comincia quindi a delinearsi la possibilità di affiancare al bilancio finanziario una struttura contabile e di bilancio di tipo economico, in grado di evidenziare i costi di gestione di un'organizzazione (che esprimono il sacrificio economico correlato all'effettivo utilizzo della risorsa), e non solo le relative spese (esborsi monetari riferibili all'acquisizione di una risorsa).

C) Il sistema degli indicatori

Per l'effettivo sviluppo del controllo di gestione occorre dotarsi di strumenti che permettano la comparazione fra obiettivi assegnati, attività svolta e costi sostenuti. È dunque necessario elaborare degli **indicatori di risultato**, ovvero quozienti fra quantità e/o valori tratti dai documenti contabili e capaci di misurare i risultati raggiunti.

È possibile elaborare diverse tipologie di indicatori (monetari; fisici; temporali; qualitativi ecc.) ma la suddivisione più nota (e più utile) è quella fra:

- *indicatori di efficienza*, che esprimono il rapporto fra il costo e il prodotto di una determinata attività;
- *indicatori di efficacia*, che esprimono il rapporto fra il prodotto di una determinata attività e l'obiettivo assegnato. Possono essere di natura quantitativa (es: numero di domande soddisfatte/numero di domande presentate) o qualitativa (es: grado di soddisfazione degli utenti/aspettative qualitative degli stessi);
- *indicatori di economicità*, che esprimono il grado di copertura dei costi di gestione del servizio attraverso un determinato ammontare di proventi generati dal servizio stesso.

Come si è visto in precedenza, il nuovo ordinamento contabile degli enti locali prevede l'obbligo di allegare al rendiconto diverse tabelle di indicatori finanziari, economici, di efficacia e di efficienza (si vedano le tabelle riportate nel Cap. 8, par. 3, tratte dal D.P.R. 194/1996): al di là dell'obbligo giuridico, va comunque sottolineato che ciascun ente è libero di adattare (per i propri fini particolari e per le proprie esigenze) tali indicatori e di elaborarne di nuovi.

Dall'elaborazione di tali indici, infatti, sarà possibile ricavare utili indicazioni:

- per la *fase della programmazione* (redazione dei bilanci previsionali e del PEG), poiché le risorse e gli obiettivi potranno essere attribuiti con maggior cognizione di causa;
- per *monitorare l'andamento della gestione e la verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio*, attività che l'art. 193, T.U.E.L. dispone venga effettuata almeno una volta all'anno entro il 30 settembre;
- per il *riscontro a fine esercizio delle previsioni iniziali* e per la *valutazione dell'operato dei dirigenti*.

Gli indici potranno poi essere comparati con i valori aggregati contenuti nel rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'art. 228, comma 7 T.U.E.L., pubblicato dal Ministero dell'interno sulla base della rilevazione dell'andamento triennale a livello aggregato dei servizi stessi.

Tuttavia, riguardo a quest'ultima possibilità, si adombrano alcuni dubbi, in quanto il nuovo ordinamento contabile non definisce criteri generali ed uniformi per la determinazione dei costi e degli ammortamenti, per la valutazione delle rimanenze e dei beni demaniali acquisiti con mezzi propri dell'ente.

Per quanto concerne i **costi**, il primo punto da chiarire è quale tipo di costo deve essere rilevato. A tal proposito la dottrina aziendalista ne individua almeno tre tipi:

- il primo è il **costo tecnico** che comprende il costo dei fattori produttivi necessari alla produzione di una unità di bene o servizio (materie prime, mano d'opera, ammortamenti, quota costi di produzione promiscui ecc.);
- il secondo è il **costo totale**, che somma al costo tecnico i costi generali (cd. costi amministrativi consistenti nel valore delle risorse assorbite dai servizi generali e dall'attività di governo), i costi di vendita o di distribuzione (per quei beni e servizi che per la loro natura abbisognano di personale addetto alla vendita e di attrezzature per la distribuzione), i costi finanziari che attengono all'impiego del capitale (cd. costi finanziari effettivi);
- il terzo è il **costo economico**, che somma al costo totale i costi finanziari virtuali (interesse sul capitale proprio).

Altro punto da chiarire è la scelta del **criterio di attribuzione dei costi promiscui** (sono quei costi sostenuti per la produzione di più beni o servizi) e dei **costi generali** (sono quei costi necessari a far funzionare l'ente) ai vari servizi e centri di costo. Infatti le soluzioni tecniche per l'attribuzione di detti costi sono diverse e, a seconda della scelta operata, si perviene ad una differente distribuzione degli stessi. Ad esempio i costi promiscui possono essere attribuiti in proporzione all'entità del fattore produttivo di maggior assorbimento, oppure in proporzione del costo tecnico dei prodotti o, infine, in relazione ad altri costi che abbiano la caratteristica di facile individuazione.

Per quanto riguarda gli **ammortamenti**, il problema consiste nel fatto che gli enti locali interessati non necessariamente applicano uniche percentuali di ammortamento, quindi il costo dei beni e servizi di un Comune che abbia optato per quote di ammortamento elevate non potrà essere comparato con quello degli stessi beni e servizi in cui l'ammortamento pesa per una percentuale inferiore. Nella problematica si inserisce anche la scelta dei criteri di valutazione dei beni demaniali il cui acquisto è stato finanziato con mezzi propri dell'ente (es. proventi delle concessioni edilizie). Infatti, a seconda della scelta effettuata, cambierà il valore di riferimento sul quale si applicherà l'ammortamento, di conseguenza quest'ultimo inciderà sui costi unitari dei beni e servizi in maniera difforme, come pure difforme sarà la valutazione patrimoniale degli stessi. Lo stesso problema si pone per la valutazione delle rimanenze, in cui la scelta del criterio è lasciata alla discrezionalità dell'ente nell'ambito delle alternative offerte dal Codice Civile. Ciò provoca, come visto in precedenza, difformità nella valutazione dei costi e delle grandezze dello stato patrimoniale.

Pertanto, alla luce di quanto esposto, i parametri ministeriali perdono molto della loro significatività, come pure le comparazioni dei costi tra enti locali, non fornendo gli stessi risultanze contabili a composizione omogenea.

4. I CONTROLLI ESTERNI SULLA GESTIONE: LA CORTE DEI CONTI

Il controllo economico-finanziario esercitato dal Collegio dei revisori (cfr. Cap. 9) si inserisce in un più ampio sistema di vigilanza sull'efficienza, l'economicità ed il buon andamento dell'azione amministrativa esercitata dagli enti locali.

Oltre ai già citati controlli rileva, per quanto più strettamente attiene il sistema finanziario e contabile degli enti locali, il ruolo svolto dalla Corte dei conti.

L'intervento legislativo in materia si è realizzato in due tempi: dapprima con la L. 51/1982 (di conversione del D.L. 786/1981) e poi con la L. 20/1994 e successive modificazioni. Il primo provvedimento:

- ha istituito un'apposita sezione della Corte dei conti (la Sezione Enti Locali ora Sezione Autonomie);
- ha stabilito che tutte le Province ed i Comuni con popolazione superiore agli 8.000 abitanti trasmettano i propri conti consuntivi a tale sezione;
- ha disposto che la sezione, entro il 31 luglio, comunichi ai Presidenti delle Camere il *piano delle rilevazioni* che si propone di compiere ed i criteri cui intende attenersi nell'esame dei conti medesimi; in ogni caso (L. 440/1987) la Corte esamina la gestione di tutti gli enti i cui consuntivi si chiudono in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio;

— ha previsto, infine, che la Corte riferisca annualmente al Parlamento i risultati dell'esame compiuto sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa degli enti.

Il controllo così configurato dalla L. 51/1982 non ha per oggetto singoli atti ma tende a costituire un'attività di conoscenza e di informazione alle Camere affinché queste ultime possano, con cognizione di causa, svolgere la loro funzione di controllo politico e di coordinamento della finanza statale con quella degli enti locali (art. 119 Cost.).

Il secondo provvedimento, la L. 20/1994, ha introdotto il **controllo successivo sulla gestione** del bilancio e del patrimonio. La nuova forma di controllo è esercitata dalla Sezione Autonomie non solo sugli enti di originaria competenza (amministrazioni provinciali, Comuni con popolazione superiore a 8.000 abitanti, Comunità montane) ma anche su tutti gli altri enti locali territoriali, nonché sugli enti pubblici locali e sulle Camere di commercio.

Si tratta di una disposizione fortemente innovativa poiché si prevede (art. 3, comma 4) che, oltre a verificare la legittimità e regolarità delle gestioni ed il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione, la Corte dei conti accerti *ex post* se le procedure ed i mezzi utilizzati, esaminati in comparazione con quelli impiegati in situazioni omogenee, siano stati ottimali quanto a costi, speditezza ed efficienza organizzativa (così la delibera n. 107 del 1° agosto 1995).

Con la L. cost. 3/2001 e, soprattutto, con la successiva L. 131/2003, infine, si è andato delineando un'ulteriore forma di controllo della gestione contabile e finanziaria degli enti locali: il **controllo collaborativo**. L'art. 7 (commi 7-9) della **legge La Loggia** (L. 131/2003, di attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione), infatti, prevede che la Corte, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifichi il **rispetto degli equilibri di bilancio** da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, **in relazione al patto di stabilità interno** ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai

Consigli degli enti controllati. Inoltre, ai sensi del comma 168 della **Finanziaria 2006** (L. 266/2005), le sezioni regionali, qualora accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi stabiliti dal patto, devono adottare specifica pronuncia e vigilare sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive.

Infine, ai sensi dell'art. 198 bis del Testo Unico Enti Locali, il **referto relativo al controllo di gestione** va trasmesso (oltre che agli amministratori ed ai responsabili del servizio) anche alla Corte dei conti.

Glossario

Economicità: il principio di economicità impone alla P.A. la realizzazione del massimo risultato in relazione ai mezzi a sua disposizione, ossia il conseguimento degli obiettivi legislativamente statuiti con il minor dispendio di mezzi e di strumenti, ove per mezzi non si intendono solo quelli di natura squisitamente economica, ma anche e soprattutto quelli di carattere procedurale.

Efficacia: il principio di efficacia indica il rapporto tra risultati ottenuti ed obiettivi prestabiliti. Anch'esso, come quello di economicità, costituisce un'articolazione, in un'ottica spiccatamente privatistica e manageriale, del principio di buona amministrazione.

Corte dei conti: La Corte dei conti non costituisce *organo costituzionale*, ma di *rilevanza costituzionale* perché, sebbene nominato nella Costituzione, è privo di *poteri sovrani*.

Fra le molteplici e complesse *attribuzioni* della Corte dei conti è possibile procedere ad una classificazione per tipi fondamentali distinguendo:

- attribuzioni in funzione di controllo;
- attribuzioni in funzione consultiva;
- attribuzioni in funzione giurisdizionale.

Ai sensi degli articoli 100 e 103 Cost. la Corte dei conti è la *suprema magistratura di controllo*.