

**STRUMENTI DEL CONTROLLO SULLA GESTIONE OVVERO COME LE LEGGI
ECONOMICHE POSSONO ESSERE APPLICATE ALLA PUBBLICA AMMINI-
STRAZIONE NELL'OTTICA DEL "SISTEMA APERTO"**

di

ELENA BRANDOLINI E ROSA FRANCAVIGLIA

MAGISTRATI DELLA CORTE DEI CONTI

1 LA CONTABILITÀ NAZIONALE E GLI AGGREGATI ECONOMICI -CENNI

La contabilità nazionale può essere definita come una tecnica di sintesi statistica atta a descrivere l'attività economica di un Paese o di una circoscrizione territoriale attraverso un quadro contabile coerente. Essa rappresenta un sistema contabile ed in quanto tale definisce i concetti utilizzati, indica come costruire le misure corrispondenti e mostra le relazioni esistenti tra queste ultime. L'analisi del sistema economico viene condotta in termini di flusso e tende a dimostrare l'interdipendenza tra le diverse variabili del sistema.¹

Il quadro economico si fonda su grandezze economiche aggregate, in quanto rappresenta non l'attività dei singoli bensì del complesso degli operatori, le quali possono essere coerenti solo se valutate attraverso norme e metodologie uniformi. In ambito comunitario, il Consiglio dell'Unione Europea, con regolamento 2223/96 del 25 giugno 1999, ha definito il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali (SEC95) ossia il quadro di riferimento di norme, definizioni, nomenclature e regole comuni che consentono di elaborare i conti degli Stati membri; ciò al fine di ottenere risultati comparabili fra gli Stati membri dell'U.E. per l'attuazione ed il monitoraggio dell'Unione economica e monetaria. In realtà il sistema armonizzato dei conti SEC (acronimo di Sistema europeo dei conti economici integrati) fu elaborato nel 1970 dall'Istituto Statistico delle Comunità Europee (EUROSTAT) attraverso l'analisi dei diversi sistemi di contabilità nazionale, con particolare riferimento al modello francese. Il SEC, applicato dapprima in via sperimentale, è stato adottato definiti-

¹ Per modello economico deve intendersi ogni rappresentazione astratta e semplificata di un processo economico realistico espresso nella forma di equazioni matematiche. Il modello analitico descrive ed analizza la realtà economica come essa appare (tutti gli elementi esterni sono noti), il modello di strategie individua gli strumenti da utilizzare per raggiungere determinati obiettivi (in tal caso si ha il passaggio dalle variabili alle incognite). Il modello è l'espressione delle relazioni tra variabili economiche.

Le variabili sono gli elementi del modello che possono assumere valori diversi e possono essere endogene se il loro valore è spiegato dal modello ovvero esogene se il loro valore è un dato già noto. A loro volta le variabili esogene possono essere: strumentali ovvero controllate o controllabili dagli agenti della politica economica oppure date se corrispondenti a grandezze che per diversi motivi non possono essere alterati. Le variabili endogene possono essere variabili/obiettivo se si ha interesse a che esse assumano un determinato valore ovvero variabili/irrilevanti se sono ininfluenti per l'obiettivo. I parametri, invece, sono gli elementi del modello che nel periodo considerato rimangono costanti. I modelli economici possono essere in forma strutturale allorché le variabili endogene sono espresse in funzione delle variabili esogene e delle altre variabili endogene ovvero in forma ridotta quando tutte le variabili endogene sono espresse solo in funzione delle variabili esogene e dei parametri del modello. La trasformazione del modello dalla forma strutturale a quella ridotta è essenziale ogni volta che si vuole passare da un modello d'analisi ad uno di strategia. In realtà la scienza economica conosce anche molti altri tipi di modelli economici quali:

- Modello chiuso: non considera le relazioni economiche con l'estero;
- Modello aperto: ci sono equazioni che considerano l'equilibrio della bilancia dei pagamenti;
- Modello deterministico: non contiene elementi aleatori e determina in modo certo la realizzazione del fenomeno studiato in funzione delle variabili prese in considerazione;
- Modello stocastico: oltre alle variabili certe ne intervengono anche di aleatorie o casuali così che le variabili endogene del sistema sono composte di due parti: una sistemica (o esatta) propria dei modelli deterministici, ed una stocastica che varia secondo schemi probabilistici;
- Modello statico: le variabili sono date, si riferiscono tutte ad uno stesso periodo di tempo;
- Modello dinamico: il valore delle variabili endogene varia in funzione del tempo.

vamente da tutti i paesi membri tra cui, nel 1974, anche l'Italia. Nel 1996, attraverso un regolamento comunitario, il sistema è stato modificato, coerentemente con il System of National Accounts (SNA) ed, a partire dal 1999 tutti gli stati membri dell'Unione Europea hanno adottato il SEC95. Per mezzo di tale adozione si attua una descrizione quantitativa completa e comparabile dell'economia dei paesi membri attraverso un sistema integrato di conti di flussi e di conti patrimoniali definiti per l'intera economia e per raggruppamenti di operatori economici (cioè i settori istituzionali) Il Sistema europeo dei conti integrati SEC95 consta di una serie di norme e di definizioni cui i Paesi membri dell'Unione Europea devono attenersi nella redazione dei conti nazionali. Sostanzialmente esse riguardano: la definizione degli operatori residenti nel territorio economico, la classificazione degli operatori economici, la classificazione delle operazioni economiche e la definizione degli aggregati, la struttura dei conti, le modalità di registrazione dei flussi e degli stock.

Per quanto riguarda, invece, il sistema di contabilità nazionale che si riferisce ai conti della pubblica amministrazione, è stato adottato il sistema COFOG (Classification of the Function of Government) che è una delle quattro classificazioni funzionali del System of National Accounts (SNA) individuate nel 1993 dalla Commissione per la statistica delle Nazioni Unite, al fine di assicurare, a livello mondiale, la comparabilità dei dati relativi ai conti nazionali e la cui prima revisione risale al 1996 per mano dell'OCSE. Il sistema di classificazione COFOG, utilizzato per la prima volta, in Italia, per la costruzione del bilancio 1999, è articolato, in ambito nazionale, in funzioni obiettivo risultanti dalla ricognizione delle attività e dei servizi delle singole amministrazioni statali. Dalla sua applicazione è scaturita una articolazione di bilancio su quattro livelli sequenziali: Divisioni (F1), Gruppi (F2), Classi (F3), Missioni istituzionali (F4). I primi tre livelli sono stabiliti secondo la classificazione COFOG e ne hanno seguito la rispettiva codificazione ed evoluzione, il quarto livello di codificazione, invece, indica gli obiettivi delle singole amministrazioni perseguiti in modo esclusivo o condiviso con altre amministrazioni. Esso è identificato a seguito della ricognizione dei servizi svolti.²

A seguito, poi, dell'ingresso dell'Italia in Europa –che, da un lato è stato propulsivo di maggiore competitività, dall'altro ha posto regole e vincoli-, la finanza pubblica è stata condizionata dal perseguimento degli obiettivi di contenimento del disavanzo e di rientro del debito pubblico i quali hanno imposto una programmazione di politiche di contenimento, sia a livello centrale che periferico-territoriale, e,

² Quindi: le Divisioni rappresentano i fini primari perseguiti da una o più amministrazioni, i Gruppi esprimono le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche, le Classi identificano i comparti di attività in cui si articolano le aree di intervento, le Missioni istituzionali rappresentano gli obiettivi perseguiti da ciascuna amministrazione rispetto al settore di riferimento e sono individuate previa ricognizione dei servizi svolti .

nel contempo hanno reso inevitabile il potenziamento delle attività di coordinamento, di monitoraggio, verifica e controllo. In tale contesto ruolo fondamentale hanno assunto, rispettivamente, il bilancio dello Stato, divenuto documento di sintesi e di coordinamento della finanza dell'intero settore pubblico, ed i bilanci degli enti territoriali i quali, ancorché dotati di autonomia, sono stati chiamati a coordinarsi con quello statale. E' stato così definito un nuovo modello di legislazione contabile, il cui processo di riforma è andato di pari passo con il processo di modernizzazione della pubblica amministrazione.³

In conseguenza del quadro appena delineato, a partire dagli anni '90 si è progressivamente assistito ad un ampio processo di riforma dei principi dell'azione e dell'organizzazione amministrativa che ha configurato l'immagine della Pubblica amministrazione come "Macro Azienda" che persegue fini sociali o di interesse generale.

2 LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE COME SISTEMA APERTO E VARIABILI DEL SISTEMA

Il sistema amministrativo pubblico deve essere considerato alla stregua di un meccanismo che, se opportunamente stimolato, produce risposte ed in cui le interconnessioni tra le parti sono strutturate in modo tale da garantire un risultato. Tale sistema trae origine dalle istanze dei cittadini, effettua la trasformazione delle risorse, produce le risposte che tornano ai cittadini come servizi. Ogni elemento che concorre alla composizione del sistema ne diviene parte integrante ed è interconnesso con le altre componenti. La Pubblica Amministrazione opera in un contesto economico, sociale ed istituzionale complesso in cui sono coinvolti soggetti diversi con diverse responsabilità. Dato l'attuale contesto storico essa deve essere inquadrata nell'ottica dei sistemi aperti ovvero selettivamente aperto verso l'ambiente esterno dal quale derivano input sotto forma sia di opportunità (es. richieste di servizi), sia di vincoli (es. disposizioni legislative). In tale sistema il soggetto agente deve acquisire ed elaborare le opportunità, dotarsi delle risorse necessarie allo svolgimento della gestione e, nel contempo, essere ricettivo nei confronti dei vincoli

³ Pertanto il riordino dell'amministrazione e la revisione delle procedure di bilancio devono essere considerati unitariamente, quali fenomeni della medesima fattispecie. La razionalizzazione amministrativa, la semplificazione delle procedure, il perseguimento e la verifica dell'efficienza, il rafforzamento dei sistemi di controllo rappresentano elementi significativi anche delle politiche di contenimento della spesa e, pertanto, trovano la loro collocazione nel substrato normativo in materia di bilancio. Altri punti di raccordo tra le due riforme sono poi rinvenibili nella partecipazione dei dirigenti alla fase prodromica della formulazione del progetto di bilancio all'interno delle singole amministrazioni, nella corrispondenza fra unità previsionali di base e centri di responsabilità amministrativa e conseguente introduzione della contabilità analitica per centri di costo, nell'attribuzione delle risorse (budget) ai dirigenti e conseguente responsabilità di questi ultimi in ordine all'attuazione dei progetti e dei programmi ad essi assegnati, nella verifica degli obiettivi programmati.

e dei segnali esterni. La pubblica amministrazione, però, deve essere considerata, oltre che un "sistema aperto", anche come un macro-sistema caratterizzato dalla peculiarità degli scopi da perseguire e dalla complessità delle funzioni di governo. Quest'ultimo si compone di elementi che si caratterizzano per la loro variabilità,⁴ si condizionano reciprocamente e determinano la qualità degli output in quanto interagiscono con l'ambiente ed operano in relazione agli input, che entrano nel sistema, ed agli output che il sistema produce. Ne consegue che l'efficacia del sistema dipende dal livello di coerenza e di conoscenza delle sue variabili. I risultati raggiunti, rispetto agli obiettivi assegnati, avranno chiaramente un impatto (desiderato, indesiderato, indotto) sulla realtà esterna che andrà a modificare i bisogni e, quindi, la pianificazione/programmazione successiva. Nella strutturazione di un sistema così delineato il Soggetto che agisce (organizzazione, impresa etc.) deve saper realizzare un proprio equilibrio dinamico che renda possibile la percezione degli stimoli esterni con consequenziale formulazione di risposta adeguata. Per mantenere questo equilibrio la struttura agente dovrà dotarsi di strumenti di autoregolazione e di controllo in grado di segnalare tempestivamente eventuali disfunzioni unitamente alla possibilità di correzione delle medesime. Questo tipo di controllo, che viene chiamato "feedback" ovvero "ritorno indietro dell'informazione", avviene contemporaneamente all'operazione controllata e permette di confrontare gli output con gli obiettivi programmati e, in caso di scostamenti significativi, di apportare gli opportuni correttivi ovvero di ripensare gli obiettivi programmati (c.d. "Feedforward").

L'aspetto economico è particolarmente significativo per la ricognizione delle risorse disponibili poiché esso esprime le risorse effettivamente utilizzate⁵ dando, nel contempo contezza di quelle per le quali può rilevarsi solo la spesa in quanto acquisite, non consumate e, quindi, ancora disponibili.

Considerato che la limitatezza delle risorse pubbliche crea inevitabilmente una competizione tra i possibili usi alternativi, che qualsiasi scelta comporta un costo (che è determinato dal sacrificio della rinuncia alla utilizzazione della risorsa in altro modo), ne consegue che una oculata gestione deve necessariamente porre una sempre maggiore attenzione alla qualità del servizio erogato ed alle azioni svolte. Tutto ciò appare perfettamente in linea con l'ormai affermato modello gestionale per obiettivi e risultati, non più inteso semplicemente come rispetto delle note "tre

⁴ Le variabili sono elementi costitutivi del sistema amministrativo e sono:

- le risorse umane di cui dispone il sistema;
- la struttura organizzativa, ossia la rete di rapporti gerarchici e funzionali tra i membri del sistema;
- le procedure ovvero la sequenza di comportamenti che permettono la trasformazione degli input in output;
- la tecnologia di cui dispone il sistema amministrativo;
- i vincoli normativi che disciplinano gli aspetti dell'azione amministrativa.

⁵ attraverso i costi sostenuti per l'acquisizione delle stesse

e" (efficacia, efficienza ed economicità) ma anche come modello teso ad individuare i passaggi logico-procedimentali dell'azione stessa attraverso l'individuazione delle cosiddette "tre c" ossia: centri di costo e di responsabilità, centralità di risultati ed obiettivi, conoscenza delle modalità di gestione della risorse (in altre parole: "chi fa cosa e come").

In questo contesto va da sé che al fine di soddisfare l'esigenza di razionalizzare i processi di decisione nel settore della spesa pubblica è necessaria l'elaborazione di metodologie atte a valutare la convenienza della destinazione alternativa delle risorse finanziarie unitamente ad una diversa qualità dell'informazione contabile in grado di rendere possibile il controllo sulla attività verificandone costi, tempi e modi. A tal proposito viene in rilievo la c.d. "analisi costi-benefici" definita, dalla più autorevole dottrina, come tecnica che consiste *"nell'esame sistematico di progetti alternativi di investimento per il raggiungimento di un determinato obiettivo, e nel tentativo di valutare in maniera comparata i costi e i benefici connessi a ciascun progetto al fine di scegliere quello preferibile"* (DAL NEGRO). Senza entrare nello specifico del metodo che, tra l'altro, poggia le decisioni dell'operatore pubblico sugli effetti che l'investimento produce su tutti, non limitandosi alle entrate ed agli esborsi monetari dell'ente gestore ma estendendo la stima ai vantaggi ed ai sacrifici che ne derivano ai componenti la collettività, direttamente o indirettamente coinvolti, si deve, però sottolineare che tale analisi presenta notevoli difficoltà per quanto concerne l'identificazione dei benefici atteso che gli attuali criteri, atti a dare a questi ultimi una valutazione in termini monetari, si rivelano palesemente insufficienti. Ciò ha chiaramente ostacolato l'applicazione pratica di detta analisi ai programmi della spesa pubblica. Purtroppo occorre comunque evidenziare che tale metodologia, se correttamente ed opportunamente impiegata, può indiscutibilmente focalizzare *"gli elementi rilevanti ai fini di una decisione che sia il più possibile coerente con gli obiettivi da perseguire"* (DAL NEGRO). Del resto anche laddove ci si trovi di fronte all'assenza di processi di produzione e non ci sia quindi alcuna correlazione tra entrata e spesa, è indubbio che è possibile conoscere e valutare ulteriori fatti di gestione della spesa come, ad esempio, perché si spende, come si spende e con quali risultati ed è qui che entrano in gioco i concetti, tipici delle scienze aziendali, di economicità, efficacia ed efficienza.

Ne consegue la necessità di rilevare ed evidenziare, tra gli altri, anche i costi di gestione la cui conoscenza è condizione imprescindibile del processo di pianificazione e/o di programmazione, da cui scaturisce l'analisi degli usi alternativi e la cor-

relativa scelta: se non si possiede tale conoscenza si può solo fare un paniere con assegnazione di risorse ma non una programmazione correttamente intesa.⁶

3 METODOLOGIE DI CONTROLLO

I tre concetti di economicità, efficienza ed efficacia costituiscono i principali indicatori cui bisogna rapportarsi per rilevare la funzionalità della P.A.

In particolare, la gestione di determinate risorse può essere considerata economica se gli sprechi risultano contenuti al minimo, ottenendosi in tal modo il massimo dei beni e servizi (output) dalla risorse disponibili (input). Alla valutazione dell'economicità della spesa è strettamente connessa la verifica delle modalità e dei tempi di utilizzazione delle risorse. Il grado di efficienza sta, invece, ad indicare la produzione della massima quantità di determinati beni e servizi in rapporto ad una data quantità di risorse o, viceversa, la produzione di una data quantità di determinati beni e servizi con la minima quantità di risorse. L'efficienza tecnica può essere considerata dai punti di vista della misura dei carichi di lavoro, dei costi e della produttività. Di conseguenza l'efficienza tecnica può essere misurata in termini di unità di output per uomo/anno. In proposito è bene ricordare che, sotto il profilo dell'efficienza, per output si intendono i beni e servizi prodotti dall'attività amministrativa e non, invece, gli effetti sulla collettività dei beni e dei servizi prodotti che attengono infatti all'analisi dell'efficacia. L'indicatore di efficienza attiene, quindi, al solo processo di produzione pubblica e non all'impatto di questa produzione sulla collettività. Da ultimo, la nozione di efficacia implica il raffronto tra risultati programmati e risultati raggiunti. Nella misurazione della efficacia si tiene conto non solo di quella finale ma anche di quella intermedia.

Può tuttavia accadere che, pur in presenza di elevati livelli di efficienza, non si consegua il giusto livello di efficacia. Ciò avviene qualora i mezzi impiegati non siano adeguati agli obiettivi programmati e qualora le risorse, pur utilizzate in maniera razionale, non siano sufficienti per il raggiungimento delle finalità dell'ente. Ne consegue che, una volta introdotta una gestione per obiettivi e posta l'attenzione sul risultato, non basta attribuire l'obiettivo al responsabile ma occorre collegare le risorse a quell'obiettivo; l'allocazione delle risorse a disposizione (finanziarie, di personale, strumentali etc.) deve tendere all'ottimizzazione, tenendo conto della sussistenza del vincolo consistente nella scarsità dei mezzi rispetto ai fini, per cui ogni

⁶ il concetto di spesa è riferibile all'acquisizione della risorsa e ne rappresenta l'esborso monetario, il concetto di costo è, invece, riferibile all'effettivo utilizzo della risorsa ed esprime il conseguente sacrificio economico che, come tale, è comunque traducibile in termini monetari. Ogni fenomeno della gestione, quindi, diventa analizzabile sotto un duplice aspetto: finanziario ed economico e, nel contempo, è esprimibile in termini monetari. Entrambi gli aspetti (finanziario ed economico) sono rilevanti nella valutazione della dinamica amministrativa e nell'equilibrio gestionale dell'organizzazione ovvero: la spesa quale acquisizione della risorsa ed il costo quale impiego della risorsa.

azione deve essere condotta secondo il criterio del minimo mezzo, anche al fine di ottenere la disponibilità di fattori produttivi, che possono quindi essere utilizzati in altre attività. Si comprende allora l'importanza che, in tale contesto, riveste lo strumento della programmazione ovvero la definizione degli obiettivi da perseguire, tenuto conto delle risorse disponibili e delle finalità che si vogliono raggiungere.

3.1 PRESUPPOSTI NECESSARI AL PROCESSO DI CONTROLLO (INTERNO ED ESTERNO)

Affinché il processo possa funzionare efficacemente è necessario che siano definiti gli obiettivi di lungo periodo i quali dovranno dapprima essere tradotti dap in obiettivi di medio e poi, in base alle risorse effettivamente disponibili, in obiettivi di breve periodo. Occorre inoltre che essi abbiano un adeguato grado di concretezza e pertanto non siano caratterizzati da elementi aleatori o velleitari. Al fine del loro perseguimento quelli di breve periodo devono poi essere opportunamente quantificati –attraverso il budget (strumento sistematico definito ad inizio anno e correlato alla strategia dell'amministrazione)⁷– e, quindi, collegati alle risorse (in pratica devono essere definiti gli obiettivi, i costi degli obiettivi, i risultati attesi).

Il ruolo del budget è molto importante poiché esso si presenta al tempo stesso come strumento di programmazione, di responsabilizzazione nonché di orientamento comportamentale; se ben costruito dovrebbe fornire la fotografia della struttura e, quindi, permettere di comprendere "quanto costa e perché costa" e, nel contempo, dovrebbe garantire una equa ed appropriata distribuzione delle attività e delle risorse. Esso, pertanto, potrebbe intendersi anche quale forma di controllo c.d. di direzione, collocato nell'area di interesse strategico. La distribuzione delle risorse cui si perviene attraverso una attenta elaborazione del budget permette, nella fase di formazione del bilancio, di ottenere il contenimento della spesa soprattutto laddove vi sia una adeguata comparazione dei livelli di costo tra i diversi settori dell'amministrazione, in relazione a funzioni analoghe.

Ciò posto la definizione degli obiettivi e la metodica di budget, se pur necessari ed ineludibili per il processo gestionale di controllo, non sono da soli sufficienti a far sì che i primi siano effettivamente realizzati e non restino solo sulla carta, poiché occorre ancora che sussistano validi presupposti organizzativi e che gli operatori del processo siano dotati di strumenti all'uopo predisposti.

⁷ I budget si distinguono in : operativo se ha contenuto generale e finalizzato ad indicare le risorse necessarie per il raggiungimento degli obiettivi tipici istituzionali dell'organizzazione ed a conoscere le conseguenze della gestione in termini di reddito prodotto nel periodo considerato; degli investimenti se serve per stabilire investimenti duraturi di capitale fisso ed il cui recupero si realizza con gradualità nel tempo: si differenzia per la sua durata (due/tre anni); finanziario se serve per la verifica della fattibilità finanziaria del budget operativo e di quello degli investimenti. Si costruisce analizzando le fonti dei proventi e degli impieghi ed il flusso di cassa o di tesoreria; master budget se è l'insieme coordinato e coerente delle tre tipologie delineate.

Nello specifico, appare necessario che l'articolazione per centri di responsabilità sia fatta non in base alla pianta organica ma in base alle effettive responsabilità dei dirigenti (il centro di responsabilità deve essere effettivo). Occorre, poi, che siano operanti presso l'amministrazione sia il controllo di gestione attraverso il quale deve potersi verificare costantemente l'andamento dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività ed i Nuclei di valutazione, organi di staff direttamente in relazione con la direzione politica, aventi il ruolo fondamentale di analizzare, *ex ante* ed *ex post*, la congruenza e gli eventuali scostamenti tra le missioni affidate, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse materiali assegnate con individuazione degli eventuali fattori ostativi e connesse responsabilità per mancata o parziale attuazione, e dei possibili rimedi.

Bisogna, poi, considerare che il processo di pianificazione, programmazione e controllo è circolare e, pertanto, necessita di alcuni strumenti operativi quali il bilancio economico e la contabilità analitica, gli strumenti di monitoraggio, il sistema informativo, il piano di localizzazione dei costi.

Il bilancio economico deve affiancare il bilancio finanziario, la contabilità analitica, in grado di rilevare le operazioni secondo la provenienza o la destinazione dei fattori, deve affiancare quella generale che, invece, registra i valori per natura. La contabilità finanziaria costituisce il parametro di raffronto per il rispetto dei vincoli e dei limiti giuridici posti annualmente dal Parlamento al Governo, la contabilità economica pone in risalto costi e ricavi dell'impiego di risorse pubbliche e dell'utilizzo di beni pubblici. Le componenti del sistema pubblico di contabilità economica per centri di costo sono il piano dei conti, i centri di costo ed i servizi erogati. Il piano dei costi costituisce lo strumento per la rilevazione economica dei costi necessario al controllo di gestione; i centri di costo sono individuati in coerenza con il sistema dei centri di responsabilità dell'amministrazione, ne rilevano i risultati economici e ne seguono l'evoluzione anche in relazione ai provvedimenti di riorganizzazione; i servizi esprimono le funzioni elementari, finali e strumentali, cui danno luogo i diversi centri di costo per il raggiungimento degli scopi dell'amministrazione. Essi sono aggregati per funzioni obiettivo che esprimono le missioni istituzionali di ciascuna amministrazione interessata.

Gli strumenti di monitoraggio servono a verificare "in itinere" lo stato di avanzamento dei progetti; tale attività, denominata "report", è, di regola, una attività di comunicazione, indirizzata al responsabile dell'attribuzione o dell'impiego di determinate risorse, di informazioni sull'andamento della gestione rilevanti per la sua attività gestionale.

Il sistema informativo va inteso non solo come mero sistema informatico bensì come flusso di conoscenza ed informazioni il quale sia in grado di fornire e selezionare le informazioni utili ed economicamente convenienti (i dati oggetto di rilevazione debbono essere significativi); a tal fine il sistema informativo dovrebbe essere flessibile, tempestivo ed affidabile nonché connesso con esigenze informative e conoscitive esterne (che possono essere vincolanti, ovvero derivanti da obblighi legislativi o contrattuali oppure facoltative).

Il piano di localizzazione dei costi, deve definire i criteri di codifica e di collegamento con le procedure di alimentazione del sistema centrale, le modalità di valorizzazione del fattore produttivo, il criterio di imputazione e di attribuzione del costo al singolo centro di costo o corrispondente sottoclasse. La contabilità dei costi è molto importante poiché attraverso di essa si arriva alla misurazione dei fattori utilizzati nei processi di produzione e di erogazione del servizio al fine di controllare le modalità di utilizzo delle risorse. Importante è la definizione dei criteri per il c.d. "ribaltamento dei costi" con riferimento ai costi diretti, ovvero connessi a risorse per le quali l'output dell'attività varia in relazione alla quantità di risorsa impiegata, che si riferiscono al perseguimento degli obiettivi; ai costi indiretti, ovvero quelli per i quali non è possibile stabilire una correlazione con la quantità di risorse impiegate, che si riferiscono al mantenimento delle strutture, ai costi comuni, ovvero non riconducibili alle attività di alcuno specifico centro di costo, che si riferiscono all'intera struttura amministrativa.

3.2 IL CONTROLLO SULLA GESTIONE

Il controllo successivo sulla gestione, secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale⁸, "è, *prima di tutto, diretto a stimolare, nell'ente o nell'amministrazione controllati, processi di autocorrezione sia sul piano delle decisioni legislative, dell'organizzazione amministrativa e delle attività gestionali, sia sul piano dei controlli interni*" per la qual cosa "è determinante l'attribuzione di tale funzione ad un organo, come la Corte dei conti, la cui attività contrassegna un momento di neutralizzazione rispetto alla conformazione legislativa (politica) degli interessi". Con ciò tale controllo si riconduce al disegno costituzionale della pubblica amministrazione delineato in base ai principi del buon andamento degli uffici, della responsabilità dei funzionari, dell'equilibrio di bilancio e del coordinamento della finanza pubblica e, perciò stesso, posto al servizio di esigenze pubbliche costituzionalmente tutelate e volto essenzialmente a garantire che ogni settore della pubblica amministrazione

⁸ Corte Costituzionale, sent. n. 29/1995, successivamente confermata con le sentenze nn. 470/1997 e 181/1999.

risponda effettivamente al modello ideale tracciato dall'art. 97 della Costituzione. Pertanto il controllo dei risultati della gestione deve compiersi sulla base di criteri di riferimento o modelli operativi nascenti dalla comune esperienza e razionalizzati dalla conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche, aziendalistiche e statistiche, nonché della contabilità pubblica ed è diretto a stimolare nell'ente o nell'amministrazione controllata un processo di autocorrezione sia nei comportamenti che nell'organizzazione e nelle tecniche di gestione. Non a caso, in ossequio a quanto previsto dal comma 6 dell'art. 3 della legge n. 20/94, l'ente controllato deve fornire i necessari chiarimenti per ciascuna delle osservazioni critiche e, laddove possibile nel breve periodo, esternare anche le misure già adottate in conseguenza o che pensa di adottare. Si evidenzia l'importanza di tale momento dialettico in cui l'organo che procede al controllo e l'ente a questo assoggettato si confrontano in merito a quei fenomeni gestori in cui può esserci, o deve esserci, un margine di migliorabilità. E', infatti, questo il momento che sintetizza l'essenza stessa e le finalità del controllo posto in essere, le cui risultanze vengono esternate con il referto, che ha per oggetto la valutazione dell'attività amministrativa non solo in rapporto a parametri di legalità, ma, soprattutto, in riferimento ai risultati effettivamente conseguiti rispetto agli obiettivi programmati, tenuto anche conto delle procedure e dei mezzi per il loro raggiungimento.

Sotto il profilo metodologico il procedimento di controllo è caratterizzato dalla adozione del metodo del confronto in sede istruttoria, e dal continuo contraddittorio con i soggetti interessati. Elemento di spicco per l'instaurazione di un corretto approccio conoscitivo tra controllore e controllato, ai fini del giusto rapporto collaborativo, è la metodologia di comunicazione attraverso la quale chi controlla deve far comprendere a chi subisce il controllo stesso il perché di quest'ultimo, le finalità perseguite e le eventuali possibili utilità che ne potrebbero derivare.⁹ Ne consegue che preliminarmente occorre circoscrivere l'ampiezza dell'indagine in termini soggettivi (chi andare a controllare), in termini oggettivi (cosa controllare) ed in termini temporali (trend di riferimento) e, nel contempo definire le finalità della stessa.

⁹ Il controllo esercitato dalla Corte dei conti è qualificato quale "controllo di tipo collaborativo. Tale qualificazione comporta l'assenza di finalità di tipo interdittivo, sanzionatorio o repressivo tipiche, invece, del controllo di legittimità su atti, tuttavia la natura collaborativa non deve far pensare ad una commistione di ruoli tra la controllori e controllati né tantomeno ad un controllo privo di sanzione di perciò stesso destinato a rimanere privo di effetti. Il controllo sulla gestione, esercitato dalla Corte, è un controllo esterno all'ente controllato, caratterizzato da una posizione di alterità, terzietà e neutralità, il cui esito si sostanzia in un referto che ha lo scopo di evidenziare i punti in cui ci sono margini di miglioramento gestionale da parte delle amministrazioni controllate. Allo svolgimento di tale tipo di controllo, sul cui esito si riferisce all'organo politico, deve far seguito (art.3, comma 6°, legge n. 20/94) l'esternazione delle misure consequenzialmente adottate dalle amministrazioni controllate. Infatti il controllo sulla gestione deve collocarsi nell'ambito del circuito istituzionale esterno ovvero "assemblee elettive/organi di governo".

La verifica deve essere condotta in conformità ai parametri di riferimento definiti annualmente dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti nonché secondo i criteri generali fissati dalla Organizzazione internazionale delle Istituzioni superiori di controllo delle finanze pubbliche (INTOSAI)¹⁰ e dalla Corte dei conti Europea nei *"Criteri guida europei di applicazione delle norme di controllo dell'INTOSAI"*¹¹.

L'analisi dovrebbe dapprima individuare ed evidenziare gli obiettivi perseguiti dai vari Soggetti controllati, quali rinvenibili, a livello macro, negli strumenti programmatici in essere e quali evidenziati nei documenti di bilancio, a cui dovrebbe seguire l'evidenziazione della distribuzione delle risorse nelle varie linee di spesa. Ciò al fine di valutare in concreto la coerenza delle scelte effettuate dall'Ente, sulla base delle disponibilità effettive, rispetto alle linee programmatiche adottate. Il primo livello di analisi analizzerà le risorse assegnate (stanziamenti di competenza) al fine di verificarne la congruità rispetto agli obiettivi (ovvero obiettivi reali oppure mere affermazioni di principio), il secondo livello di analisi potrà verificare la forbice di scostamento tra risorse assegnate e risorse effettivamente impiegate (comparazione tra dato previsionale e dato rendicontato). Gli stanziamenti (ovvero le previsioni finali di competenza) rappresentano (se correttamente calcolati) la prima proiezione concreta del documento programmatico, in quanto attraverso di essi si effettua l'allocazione delle risorse disponibili tra i vari usi alternativi, l'analisi sulla gestione concreta degli stanziamenti assegnati, quale risultante dai documenti di bilancio, ne fornirà, quindi, il livello di realizzazione.

La verifica non può prescindere, poi, dall'analisi del quadro di riferimento economico – finanziario che ha costituito lo scenario entro il quale sono state programmate ed avviate le politiche settoriali ed, in particolare, contenuto nei principali documenti di bilancio tra cui, in primis, il documento di Programmazione economico Finanziario e la legge Finanziaria.

¹⁰ All'INTOSAI (organizzazione internazionale delle Istituzioni Superiori di Controllo –ISC–) aderiscono tutti i Paesi partecipanti all'ONU. Operano in seno all'INTOSAI cinque commissioni permanenti aventi il compito di studiare argomenti di rilievo quali: Auditing Standards, Evoluzioni delle norme contabili, Privatizzazioni, Informatica, Debito Pubblico. Il prodotto di questa organizzazione lo si può identificare nella "Dichiarazione di Lima" del 1977, nelle "Regole di controllo" (Auditing Standards) deliberate dal congresso di Washington nel 1992 nonché a seguito degli studi resi dalle Commissioni permanenti di cui sopra.

¹¹ I documenti basilari dell'INTOSAI in materia sono: la già citata "Dichiarazione di Lima sui principi generali di controllo della finanza pubblica" del 1977 e le "Regole di controllo (Auditing Standards)" approvati a Washington nel 1992. Nel 1998 è stato poi elaborato, a cura della Corte dei conti europea unitamente alle Istituzioni superiori di Controllo –ISC– dell'area U.E. il c.d. "manuale U.E. o manuale di controllo europeo" ovvero le "Linee guida del controllo (adattamento in ambito U.E. delle Norme di controllo INTOSAI)". In sede di approvazione di detto manuale da parte dei Presidenti delle ISC, fu specificatamente assunto l'impegno di applicare lo stesso alle attività di controllo di ciascuna ISC europea nelle more dell'adozione, da parte di ciascuna di esse, di un proprio manuale. Nel Manuale il controllo interno è definito come "manageriale" e teso ad assicurare la realizzazione degli obiettivi di gestione.