



## 1 ATTIVITÀ DI CONTROLLO E TENUTA DEL SISTEMA FINANZIARIO

La legge n. 20/1994 recante " *Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti*" statuisce, al comma 4° dell'art. 3, in merito al controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, disponendo, poi, al successivo art. 5 che "**nei confronti delle amministrazioni regionali, il controllo sulla gestione concerne il perseguimento degli obiettivi stabiliti dalle leggi di principio e di programma**".

Dal combinato disposto delle due disposizioni consegue, tra gli altri, che la Corte accerta, anche in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, **valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa**, che la Corte dei conti riferisce, almeno annualmente, al parlamento ed ai Consigli regionali sull'esito del controllo eseguito e che le amministrazioni controllate comunicano alla Corte ed agli organi elettivi le misure conseguenzialmente adottate.

Le indagini di controllo, quindi, devono rispondere ad un duplice fine:

- a) da un lato, di informazione circa la correttezza e l'efficacia dell'azione amministrativa nei confronti degli Organi politici e dei cittadini, in quanto titolari, i primi, della funzione di indirizzo politico amministrativo, con il precipuo compito di definire gli obiettivi ed i programmi da attuare e di verificare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti, ed i secondi (i cittadini), in quanto espressione dello Stato-Comunità, al cui servizio l'azione amministrativa deve porsi,
- b) e, dall'altro, di **stimolare**, ove occorra, l'autocorrezione dell'amministrazione. A tal fine, l'attività di controllo deve necessariamente improntarsi su un criterio di tempestività, riferendo su fatti gestionali temporalmente vicini e, deve, in caso di risultanze gestorie negative, spingersi inevitabilmente alla ricerca anche delle cause al fine di poter assolvere alla sua ulteriore natura di controllo propositivo, oltre che di stampo collaborativo; controllo che, quindi, si caratterizza, con ciò qualificandosi, per l'essere volto ad accertare non già i singoli atti amministrativi, ma l'attività amministrativa considerata nel suo concreto e complessivo svolgimento, che, conseguenzialmente, viene eseguito non solo in rapporto a parametri di stretta legalità, bensì con riferimento ai risultati effettiva-

mente raggiunti, collegati agli obiettivi programmati nelle leggi e nella struttura di bilancio, tenuto, altresì, conto dei mezzi utilizzati per il loro raggiungimento.

Ne consegue che la funzione del controllo esterno sulla gestione, intestato alla Corte dei conti, non è quella di essere un controllo-conoscenza ovvero di un controllo-consulenza, bensì quella di un controllo-collaborazione atto a suscitare processi di autocorrezione di modelli organizzativi e di moduli operativi, ad un tempo, non idonei sotto il profilo della regolarità ed incongrui e diseconomici sotto quello dei risultati. Esso risponde a due esigenze fondamentali e connesse: da un lato dare contezza, ai cittadini ed alle forze politiche, dell'uso concreto che viene fatto delle risorse pubbliche e dei risultati che dal loro impiego sono stati ottenuti a vantaggio della collettività e, dall'altro, rendere possibile la conoscenza del reale stato dei conti pubblici al fine di poter rispettare i vincoli imposti alla finanza pubblica nazionale dall'appartenenza del nostro Paese all'Unione Europea.

**La legge 131/2003** recante *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"* individua tra gli aspetti oggetto di verifica da parte delle Sezioni regionali di controllo, nell'ambito del controllo sulla gestione (art. 7 comma 7), la verifica del 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. Ciò ai fini del coordinamento della finanza pubblica. È innegabile, infatti, che attraverso le riforme degli ultimi decenni, si è affermata una nuova funzione dello Stato quale sintesi, o coagulo, di tutti i fenomeni della gestione pubblica (a qualunque livello ascritta: dallo Stato alla moltitudine di soggetti pubblici costituenti l'apparato della Pubblica amministrazione) concretatesi in una pregnante attività di indirizzo, programmazione, coordinamento e controllo rispetto alle risorse finanziarie, con particolare riferimento alla contrazione delle spese. In tale contesto, l'accentuarsi delle autonomie territoriali, per effetto delle modifiche costituzionali, e gli stringenti obblighi assunti nei confronti della Unione Europea, non solo non riducono l'esigenza di controlli esterni, per ciò stesso obiettivi ed imparziali, atti ad **assicurare la tenuta del c.d. "sistema finanziario"**, ma ne impongono un ripensamento in termini di maggiore incisività e sinergia con quelli interni alle amministrazioni, che si qualificano, principalmente, come strumenti di autoregolazione e di controllo in grado di segnalare tempestivamente eventuali disfunzioni unitamente alla possibilità di correzione delle medesime ed aventi, principalmente, il compito di supportare l'attività gestionale rilevando e decodificando le informazioni utili al feedback ovvero al "ritorno indietro dell'informazione" che ren-

de possibile la percezione degli stimoli esterni con consequenziale formulazione di risposta adeguata ovvero, in caso di scostamenti significativi, di ripensare gli obiettivi programmati attraverso il c.d. "Feedforward".

In sostanza il sistema dei controlli, ed in particolar modo il controllo esterno sulla gestione, dovrebbe assolvere la funzione di verificare le modalità di perseguimento degli obiettivi dello Stato-Comunità attraverso le articolazioni amministrative dello Stato-Apparato, all'interno non solo del circuito di contabilità nazionale, quale coordinamento della finanza pubblica, ma anche nei confronti del circuito europeo il quale determina, per gli Stati Membri, l'obbligo, oltre che di rispettare i vincoli quantitativi dei Trattati e del Patto, anche di garantire all'Unione le risorse finanziarie che, mediante appositi meccanismi di redistribuzione, consentono il perseguimento delle c.d. politiche di coesione atte al riequilibrio economico, sociale e territoriale della Comunità Europea.

Ne consegue inevitabilmente che, da un lato, assume importanza fondamentale la rilevazione e la gestione uniforme ed omogenea dei dati contabili che, di converso, presuppone una omogeneizzazione dei bilanci pubblici, e, dall'altro, diventa indispensabile l'utilizzazione di *accounting standards* ovvero di linee guida comuni all'attività di controllo.

### **1.1 LA CONTABILITÀ NAZIONALE, LE REGOLE EUROPEE E LA NECESSITÀ DI UNA OMOGENEIZZAZIONE DEI CONTI.**

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, quindi, un sistema contabile che, come tale, mostra le relazioni esistenti tra le varie grandezze economiche nonché l'interdipendenza tra le diverse variabili del sistema, di talchè l'analisi di quest'ultimo non può che essere condotta in termini di flusso.

In pratica, ogni rappresentazione astratta e semplificata di un processo economico realistico può essere espresso nella forma di equazioni matematiche di cui il modello (economico) concretizza l'espressione delle relazioni intercorrenti tra le variabili. A sua volta, il modello analitico descrive ed analizza la realtà economica come essa appare (tutti gli elementi esterni sono, quindi, noti), il modello di strategie individua gli strumenti da utilizzare per raggiungere determinati obiettivi, così evidenziando il passaggio dalle variabili alle incognite. 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.<sup>1</sup>

In quanto rappresenta non l'attività dei singoli, bensì quelle del complesso degli operatori, il quadro economico si fonda su grandezze economiche aggregate, le quali possono essere coerenti solo se valutate attraverso norme e metodologie uniformi. Infatti l'attuazione ed il monitoraggio sui vincoli europei, impongono informazioni comparabili sull'andamento delle situazioni economiche di ogni Paese e lo strumento attraverso il quale è possibile analizzare la situazione economica interna è dato proprio di conti economici purché costruiti sulla base di principi unici e non diversamente interpretabili. Detta costruzione, chiaramente, per essere corretta ed adeguata all'uso che le si confà, non può fermarsi davanti al dato formale di nomenclatura o codificazione di struttura del conto, ma deve spingersi fino alla sostanza dello stesso: ciò significa che uniformata la struttura vanno uniformati anche

---

<sup>1</sup> 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.

i contenuti poiché, in caso contrario, la comparazione non sarebbe più veritiera e porterebbe a risultanze generali fuorvianti.

All'uopo, in ambito comunitario, il Consiglio dell'Unione Europea, con regolamento 2223/96 del 25 giugno 1999, proprio al fine di ottenere risultati comparabili fra gli Stati membri dell'Unione Europea, per l'attuazione ed il monitoraggio dell'Unione economica e monetaria, 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<sup>2</sup>. 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, infatti, di una serie di norme e di definizioni cui i Paesi membri dell'Unione devono attenersi nella redazione dei conti nazionali<sup>3</sup>.

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. La classificazione funzionale rappresenta gli obiettivi della Pubblica Amministrazione e si articola in sei livelli dei quali i primi tre – i cui elementi sono denominati rispettivamente Divisioni (**F1**), Gruppi (**F2**) e Classi (**F3**) – esprimono le finalità di livello generale attribuibili allo Stato

---

<sup>2</sup> 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 definitivamente 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.

<sup>3</sup> 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.

nel suo complesso, non si riferiscono a specifici output ed al loro perseguimento possono concorrere diverse amministrazioni. Tali livelli corrispondono alla classificazione internazionale COFOG e ne hanno seguito la rispettiva codificazione ed evoluzione. Il quarto livello di codificazione, invece, -denominato Missioni Istituzionali **(F4)** -, già utilizzato nel bilancio finanziario attraverso associazioni delle stesse con i capitoli, indica gli obiettivi (o mission) delle singole amministrazioni ossia gli obiettivi generali ad esse assegnati da leggi e regolamenti. Esso è identificato a seguito della ricognizione dei servizi svolti. 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 . I livelli sottostanti – denominati Macroservizi e Servizi -, attualmente non gestiti, rappresentano i processi, che possono essere intesi a vari livelli di aggregazione, con cui vengono realizzate le missioni affidate alle amministrazioni.

Chiaramente questo sistema contabile presuppone il confronto sistematico tra gli obiettivi prefissati ed i risultati raggiunti in modo da verificare, nel corso dell'esercizio, l'aderenza tra quanto previsto e l'effettivo andamento della gestione. In tal modo il processo, definibile come "sistema di attività logicamente correlate per produrre uno specifico output rivolto a soddisfare uno specifico cliente (interno o esterno all'organizzazione)"<sup>4</sup> si sviluppa principalmente in tre momenti fondamentali: programmazione – che trova espressione nella formulazione del budget<sup>5</sup> -, gestione – che si traduce nella rilevazione dei costi del 1° e del 2° semestre -, control-

---

<sup>4</sup> Decreto MEF del 22 aprile 2004 recante: " Manuale dei Principi e Regole Contabili del Sistema Unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni – Edizione 2004" pubblicato in alla G.U.R.I. n. 85 del 7 maggio 2004 (supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 106 di pari data).

<sup>5</sup> Secondo le disposizioni del citato Manuale, la formulazione del budget si svolge in tre momenti successivi ovvero:

- Budget proposto, formulato insieme alle proposte di bilancio di previsione per l'anno successivo predisposte dalle Amministrazioni; il budget proposto rappresenta gli obiettivi iniziali posti dalle singole amministrazioni e le connesse esigenze in termini di risorse umane e strumentali;
- Budget presentato, formulato insieme alla presentazione in Parlamento, da parte del Governo, del progetto di legge di bilancio per l'anno successivo; il budget presentato è il frutto della mediazione fra gli obiettivi delle Amministrazioni e le esigenze di rispetto dei limiti posti dalla politica economica e di bilancio;
- Budget definito, formulato contestualmente all'approvazione della legge di bilancio. Il budget definito viene formulato al termine della fase di discussione parlamentare del di-

lo – che analizza gli scostamenti fra i costi rilevati nel 1° semestre ed obiettivi fissati nel budget iniziale nonché, dopo la rilevazione dei costi del 2° semestre, gli scostamenti fra i costi rilevati nell'anno concluso e gli obiettivi<sup>6</sup>-. Nella pubblica amministrazione si individua anche l'ulteriore fase della consuntivazione in cui si dà conto delle risultanze definitive della gestione e si evidenziano, attraverso l'operazione di riconciliazione, le differenze tra contabilità economica (che rileva i costi sostenuti) e la contabilità finanziaria (che rileva le spese sostenute) *"al fine di collegare il risultato economico scaturente dalla contabilità analitica dei costi con quello della gestione finanziaria delle spese risultante dal rendiconto generale dello Stato"* sono *"evidenziate le poste integrative e rettificative che esprimono le diverse modalità di contabilizzazione dei fenomeni di gestione"* <sup>7</sup>.

Poiché, come noto, un sistema di contabilità economica può definirsi analitico quando il costo, ossia il valore delle risorse impiegate, oltre che alla natura, è correlato alla struttura organizzativa ed alle destinazioni per cui le risorse sono impiegate, diventa ineludibile, per le Amministrazioni, l'introduzione di nuove procedure in grado di rendere possibile lo svolgimento del processo, quale sistema di attività logicamente correlate per la produzione di uno specifico output, unitamente all'adeguamento dell'organizzazione per gestire i nuovi flussi di informazioni e l'adozione di idonei strumenti di supporto per la misurazione e la rilevazione delle informazioni stesse.

Tuttavia, attualmente, mentre per il SEC95 *"il sistema dei conti registra i flussi in base al principio della competenza [...] la produzione è registrata nel momento in cui è prodotta e non quando è pagata da un acquirente e la vendita di una attività è registrata nel momento in cui una attività passa da un proprietario all'altro e non quando viene effettuato il relativo pagamento. La spesa per consumi finali delle amministrazioni pubbliche [...] è registrata nel momento in cui essi sono pro-*

---

segno di legge di bilancio, e ne recepisce le indicazioni in termini di obiettivi da perseguire e di limiti di risorse finanziarie utilizzabili.

<sup>6</sup> In sostanza, secondo quanto stabilito nel Manuale dei Principi e delle regole contabili, già citato, il controllo si svolge successivamente ai due adempimenti tipici della precedente fase di gestione, ovvero: la rilevazione dei costi del 1° semestre e quella del 2° semestre. In particolare, dopo il 1° semestre si analizzano gli scostamenti fra i costi rilevati e gli obiettivi fissati nel budget iniziale al fine di decidere eventuali azioni correttive da intraprendere per raggiungere gli obiettivi fissati nel budget iniziale ovvero di procedere ad una riformulazione parziale degli obiettivi stessi attraverso la revisione del budget del 2° semestre dell'anno in corso. Dopo la rilevazione dei costi del 2° semestre, si analizzano gli scostamenti tra i costi rilevati nell'anno concluso e gli obiettivi fissati nel budget iniziale e nel budget rivisto anche al fine di pervenire ad una migliore formulazione del budget per l'anno successivo.

<sup>7</sup> Art. 11 del D.Leg.vo n.279/97.



*dotti, il quale coincide anche con il momento della prestazione di tali servizi” e, quindi, lo stesso si basa sul criterio della c.d. contabilità di competenza o “accruals based accounting” che, utilizzando le informazioni della competenza economica, si presta in maniera più efficace a verificare il rendimento gestionale, i conti pubblici interni si basano, invece, sul criterio di cassa che rileva il fatto gestionale in termini di mero flusso monetario in entrata ed in uscita, con scarso significatività dell’informazione economica. Si pensi, ad esempio, allo slittamento di spese dalla fine di un anno all’inizio del successivo, al fatto che tra la fase dell’impegno e quella del pagamento si possono accumulare i residui passivi indipendentemente dalla rilevazione della effettiva realizzazione della spesa o, ancora, agli impegni che assumono la natura di vere e proprie “prenotazioni” di fondi autorizzati ma ai quali possono non corrispondere, nell’esercizio, effettivi acquisti di beni o servizi e così via.*

Se si considera, poi, che l’ingresso dell’Italia in Europa –che, da un lato è stato propulsivo di maggiore competitività, ma, dall’altro, ha posto regole e vincoli-, ha imposto alla finanza pubblica il perseguimento degli obiettivi di contenimento del disavanzo e di rientro del debito pubblico, il perseguimento dei quali necessita di una programmazione di politiche di contenimento, sia a livello centrale che periferico-territoriale, ne consegue un inevitabile 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 di talché 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.

## **1.2 L'ARMONIZZAZIONE DEI BILANCI PUBBLICI**

L'esigenza della omogeneizzazione dei conti pubblici ovvero la necessità di possedere una serie di "accounting standards" , cioè delle linee guida comuni, era stata avvertita già dal legislatore del 2000 laddove, in attuazione della delega contenuta nell'art. 1 comma 4 della legge 208/99 (recante "*Disposizioni in materia finanziaria e contabile*") al fine di adeguare il sistema contabile delle Regioni a quello dello Stato, ha emanato il d.lgs 76/2000 recante, appunto, "*Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208*", che, da un lato, ha confermato e precisato alcuni principi già contenuti nella precedente legge 335/76 (copertura delle leggi di spesa, equilibri del bilancio, i limiti quantitativi e qualitativi all'indebitamento etc.) e, dall'altro, ha introdotto principi ulteriori, del resto confermati con la recente riforma del titolo V della Costituzione (primo fra tutti il concorso della finanza regionale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla UE, a cui seguono la facoltà di adozione di una legge finanziaria in coerenza con l'art. 11 della legge 468/78, la nuova classificazione delle entrate e delle spese in unità previsionali di base e funzioni obiettivo).

Mentre, quindi, per quanto concerne il bilancio dello Stato, il processo di armonizzazione ha preso l'avvio con la legge n. 94/1997 e con il D.L.vo n. 279/97 e le modifiche della struttura del bilancio e del rendiconto, previste nella legge 94/1997, hanno investito, in particolare, gli standard classificatori, sia di tipo economico che funzionale, consentendo l'introduzione, fin dal 1999, della classificazione funzionale COFOG, già esaminata, e l'adozione, a partire dall'esercizio successivo, della nuova classificazione economica, la necessità di introdurre eguali standard classificatori anche nelle rappresentazioni contabili degli enti appartenenti ai sottosettori delle amministrazioni pubbliche si è concretizzato solo con la legge 25 giugno 1999, n. 208, che ha posto l'obbligo per tutti gli enti ed organismi pubblici - **con esclusione degli enti locali** - di adeguare il sistema di contabilità ed i relativi bilanci ai principi contenuti nella legge n. 94 del 1997.

Permane, tuttavia, la diversità degli enti locali, ove l'ordinamento contabile introdotto dal D.Lgs n. 77 del 1995, successivamente trasfuso nel T.U. n. 267 del

2000, non ha risentito di questo processo di armonizzazione ed è stato improntato a criteri propri, sia pure ispirati alla stessa logica di quelli statali e regionali.

In tale ambito si pone, chiaramente, la necessità di prevedere una disciplina di principi fondamentali idonea a garantire un ordinamento finanziario e contabile degli enti locali che consenta, sulla base di parametri obiettivi e uniformi, la rilevazione delle situazioni economiche e finanziarie degli stessi, anche ai fini della attivazione degli interventi previsti dall'articolo 119, terzo e quinto comma, della Costituzione.

Del resto, l'opportunità di effettuare una ricognizione dei principi di armonizzazione, attraverso l'individuazione e sistematizzazione delle regole vigenti, al fine di orientare, in sede di prima applicazione del nuovo ordinamento introdotto dalla riforma della parte II del titolo V della Costituzione, l'iniziativa legislativa dello Stato e delle Regioni, è stata fortemente avvertita dalla stessa Legge 5 giugno 2003, n. 131, recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3", all'art. 1, comma 4°, delega il Governo - in sede di prima applicazione del nuovo ordinamento introdotto dalla riforma della parte II del titolo V della Costituzione, per orientare l'iniziativa legislativa dello Stato e delle Regioni, fino all'entrata in vigore delle leggi con le quali il Parlamento definirà i nuovi principi fondamentali -, ad adottare entro 3 anni dall'entrata in vigore della legge (entro, quindi, l'11 giugno 2006)<sup>8</sup> uno o più decreti legislativi, meramente ricognitivi dei principi fondamentali che si traggono dalle leggi vigenti, nelle materie attribuite alla potestà legislativa concorrente di Stato e Regioni (quelle, per intenderci, previste dall'articolo 117, terzo comma, della Costituzione), attenendosi **ai principi della esclusività, adeguatezza, chiarezza, proporzionalità ed omogeneità**. Lo stesso articolo 1, comma 4, fornisce, poi, espressamente i criteri per il vaglio degli schemi di decreto legislativo al fine della espressione dei previsti pareri per la rilevazione della conformità a delega. Il successivo comma 5, prevede, altresì, che negli emanandi decreti legislativi possono essere individuate anche le disposizioni che riguardano le stesse materie, ma che rientrano nella competenza esclusiva dello Stato a norma dell'articolo 117, secondo

---

<sup>8</sup> In origine il termine era di un anno e, quindi, veniva a scadere in data 11 giugno 2004. Detto termine fu prorogato di un ulteriore anno (11 giugno 2005) dall'art. 1, comma 2°, della legge 28 maggio 2004, n. 140 di conversione del decreto legge 29 marzo 2004, n. 80 e, da ultimo, prorogato di un altro anno ancora (11 giugno 2006) dall'art. 4, comma 1°, della legge 27 dicembre 2004, n. 306 di conversione del decreto legge 9 novembre 2004, n. 266.

comma, della Costituzione, purchè esse non apportino innovazioni alla disciplina vigente.

Nella sostanza, il Governo, nella predisposizione dei decreti legislativi che trattasi, deve attenersi ai seguenti criteri direttivi:

- a) individuazione dei principi fondamentali per settori organici della materia in base a criteri oggettivi desumibili dal complesso delle funzioni e da quelle affini, presupposte, strumentali e complementari, e in modo da salvaguardare la potestà legislativa riconosciuta alle Regioni ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, della Costituzione;
- b) considerazione prioritaria, ai fini dell'individuazione dei principi fondamentali, delle disposizioni statali rilevanti per garantire l'unità giuridica ed economica, la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, il rispetto delle norme e dei trattati internazionali e della normativa comunitaria, la tutela dell'incolumità e della sicurezza pubblica, nonché il rispetto dei principi generali in materia di procedimenti amministrativi e di atti concessori o autorizzatori;
- c) considerazione prioritaria del nuovo sistema di rapporti istituzionali derivante dagli articoli 114, 117 e 118 della Costituzione;
- d) considerazione prioritaria degli obiettivi generali assegnati dall'articolo 51, primo comma, e dall'articolo 117, settimo comma, della Costituzione, alla legislazione regionale;
- e) coordinamento formale delle disposizioni di principio e loro eventuale semplificazione.

Considerato che al momento l'iter parlamentare di approvazione dello schema di decreto legislativo non è ancora terminato, non si ravvisa l'opportunità, in questa sede, di procedere alla disamina dello stesso, tuttavia si rileva che lo schema di decreto legislativo sottoposto a valutazione opera una ricognizione dei principi nella materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, facendo riferimento sia ai bilanci regionali che a quelli degli enti locali. Come è noto, la materia della armonizzazione dei bilanci pubblici è inclusa tra quelle di legislazione concorrente, unitamente al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e sussistono, inoltre, interferenze con il coordinamento informativo statistico ed informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale previsto dall'art. 117, comma 2, lettera e) della Costituzione, essa, quindi, deve essere perseguita individuando, nei vigenti ordinamenti finanziari e contabili, i tratti essenziali sui cui costruire, in prospettiva, una intelaiatura informativa idonea ad offrire un quadro affidabile degli

andamenti generali della finanza pubblica la qual cosa presuppone l'adozione di criteri contabili che consentano metodi di riclassificazione in linea con il sistema di contabilità economica nazionale e di rilievo anche in sede comunitaria per la verifica del rispetto delle regole di convergenza.

E' chiaro che il processo di normalizzazione dei conti di tutte le amministrazioni pubbliche e il loro adeguamento agli schemi di contabilità nazionale non si presenta di facile attuazione, in considerazione della autonomia riconosciuta ai differenti ordinamenti, che si traduce, spesso, in divergenze addirittura anche all'interno dello stesso comparto tuttavia, in coerenza con le modifiche del titolo V della Costituzione, l'esigenza che la finanza regionale e la finanza locale concorrano con quella statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla U.E. e ne condividano le relative responsabilità fa sì che solo il completamento del processo di normalizzazione delle fonti informative consente una adeguata ricostruzione della situazione generale dei conti del settore pubblico.

All'uopo, l'armonizzazione dei bilanci pubblici si configura come uno strumento idoneo a individuare i parametri cui commisurare il rispetto degli obiettivi comunitari ed a consentire l'individuazione del contributo di ciascuna amministrazione pubblica alla formazione del saldo annuale di indebitamento netto.

Bisogna, tra l'altro, considerare che, accanto ai tradizionali principi di bilancio, sottesi a tutto il complesso delle riforme amministrative e costituzionali intervenute negli anni '90, tutte finalizzate a rendere il bilancio dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche un efficace strumento di indirizzo e di controllo dell'intervento pubblico in un migliorato quadro di leggibilità e trasparenza nei confronti delle assemblee elettive, dei mercati e in definitiva degli stessi cittadini, si devono rispettare anche gli ulteriori principi di **confrontabilità** e **trasparenza** dei documenti contabili.

Considerato, comunque, che la necessità di adottare una riclassificazione delle poste contabili atta a consentire il raccordo con il bilancio dello Stato e con la contabilità nazionale deve, comunque, coniugarsi con l'autonomia riconosciuta, in materia, alle regioni a statuto ordinario, spetterà a queste adottare misure idonee a consentire una esposizione confrontabile dei dati, di bilancio e di rendiconto, in funzione di una corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 119 della Costituzione.

### 1.3 L'ARMONIZZAZIONE DELLE PROCEDURE DI CONTROLLO

Così come si avverte la necessità, oltre che l'opportunità, di una armonizzazione dei bilanci pubblici al fine di poter conoscere il reale stato dei conti pubblici, si avverte anche l'esigenza che anche gli strumenti di controllo dovrebbero essere più uniformi soprattutto per quanto concerne le procedure, le metodologie e, soprattutto i parametri di valutazione.

All'uopo, con deliberazione n. 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000, la Corte dei conti, a Sezioni Riunite, nel dotarsi del Regolamento per l'organizzazione delle proprie funzioni di controllo, ha stabilito (art. 5, comma 1°) che *"le Sezioni Riunite in sede di controllo **definiscono** entro il 30 ottobre di ciascun anno, il quadro di riferimento programmatico, anche pluriennale, delle indagini di finanza pubblica e dei controlli sulla gestione ed i **relativi indirizzi di coordinamento e criteri metodologici di massima**".* I criteri così definiti, si applicano anche il controllo sulla gestione affidato alle Sezioni Regionali di controllo, per quanto attiene al "perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma" relativamente alle regioni a statuto ordinario ed "alla verifica della sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni" per gli altri enti territoriali.

Al di là delle perplessità che sussistono sul significato da attribuire all'accertamento **della sana gestione finanziaria**, che dovrebbe verificare se ed in quale misura ed a che prezzo gli obiettivi sono stati raggiunti, - posto che, considerata la divergenza tra l'art. 274 del Trattato C.E. che parla di buona gestione e l'art. 248 medesimo trattato che, invece, si riferisce alla sana gestione, può ritenersi l'uso improprio della dizione in quanto le due espressioni, se pur simili, presentano ambiti oggettivi diversi : **la buona gestione si riferisce ad una gestione efficace, economica ed efficiente** ed è tale quella che soddisfa i bisogni collettivi **la sana gestione si riferisce alla gestione legittima e regolare ovvero quella che non contrasta con alcuna norma** -, i criteri di riferimento per il controllo sulla gestione definiti dalla Corte dei conti, sulla scia dell'esperienza internazionale in seno all'INT.O.S.A.I (**I**nternational **O**rganisation of **S**upreme **A**udit **I**nstitutions)<sup>9</sup>,

---

<sup>9</sup> All'INT.O.S.A.I (organizzazione internazionale delle Istituzioni Superiori di Controllo -ISC-) aderiscono tutti i Paesi partecipanti all'ONU; esso si avvale di una organizzazione che prevede un congresso ogni tre anni la cui Presidenza viene, di volta in volta, esercitata dal Paese che lo ospita; il Segretariato ha sede a Vienna presso la ISC austriaca. Operano in seno all'INTOSAI cinque commissioni permanenti aventi il compito di studiare argomenti di rilievo quali: Auditing Standards, Evoluzioni delle norme contabili, Privatizzazioni, Informati-

e di quella della Corte dei conti europea, operano la distinzione tra il controllo che verifica la legittimità e la regolarità delle gestioni rispetto a quello che accerta, anche sulla base delle risultanze di altri controlli, la rispondenza dei risultati agli obiettivi.

Il primo tipo di controllo può identificarsi con quello economico/finanziario (Auditing finanziario-contabile) avente funzione referente mentre l'altro può definirsi come il vero e proprio controllo successivo sulla gestione delle amministrazioni pubbliche poiché volto ad accertare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa.

La distinzione non è di poco conto poiché incide sia sull'arco temporale di riferimento dei fenomeni gestori controllati, sia al contenuto del controllo stesso.

L'Auditing finanziario contabile, di norma, si riferisce all'esercizio finanziario precedente all'anno in cui si approva il referto concluso mentre il controllo gestionale fa riferimento a serie storiche pluriennali ed inizia laddove finisce l'attività di auditing finanziario-contabile. La verifica, infatti, della legittimità dell'azione amministrativa, sia con riferimento al procedimento che al perseguimento degli obiettivi rappresenta la prima fase alla quale, poi, si congiunge la valutazione dei risultati della gestione, attuata con l'utilizzo di una pluralità di strumenti derivanti da scienze diverse da quella giuridica (economiche, statistiche, aziendalistiche etc) in quanto compatibili.

Quanto ai contenuti, **l'auditing finanziario-contabile** è *"finalizzato ad attestare la affidabilità ed attendibilità della contabilità delle amministrazioni e la conformità a legge e regolarità delle procedure amministrative e contabili. I parametri di riferimento per questa funzione sono identificabili con chiarezza nell'esperienza della Corte dei conti europea, nella manualistica degli organi superiori di controllo,*

---

ca, 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. I documenti basilari dell'INT.O.S.A.I 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 INT.O.S.A.I)". 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.

*nei principi della revisione aziendale*<sup>10</sup> mentre **il controllo sulla gestione** ha ad oggetto *"l'accertamento: della effettiva attuazione, da parte dell'Amministrazione, di interventi compresi in piani o programmi, adottati in sede normativa o amministrativa; del conseguimento di specifici obiettivi posti dalle leggi; del modo in cui si è esplicata l'azione amministrativa in predeterminati settori con riguardo ai parametri della legittimità e della sana gestione e valutandone i risultati in termini di efficacia, efficienza ed economicità. I controlli della Corte sono finalizzati a promuovere azioni correttive in sede normativa o di alta amministrazione e possono influenzare la valutazione dei dirigenti. In caso di accertamento di risultati negativi, l'analisi del controllo si spingerà a ricercarne le cause, avvalendosi dei risultati del controllo interno"*<sup>11</sup>.

A livello di metodologie, anche per il controllo sulla gestione si fa rimando ai criteri fissati dalle regole INT.O.S.A.I. Si evidenzia, comunque, come il procedimento di controllo deve necessariamente improntarsi ai principi del confronto e del contraddittorio tra le parti. Il controllo sulla gestione, infatti, si colloca nel circuito istituzionale Assemblee elettive-Organismi di governo ed opera –al fine di assicurare la sana gestione ed il buon andamento dell'azione amministrativa – attraverso segnalazione di disfunzioni e anomalie, rivolta in primo luogo agli stessi organi di governo e di alta amministrazione.

---

<sup>10</sup> Programma di controllo sulla gestione per l'anno 2004 (SS.RR. deliberazione n. 41/CONTR/PRG/04).

<sup>11</sup> Vedi nota n. 11.