

**IL NUOVO SISTEMA DEI CONTROLLI**

**I CONTROLLI INTERNI**

di

**ELENA BRANDOLINI**

**REFERENDARIO CORTE DEI CONTI**

## 1 SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI E RUOLO DELLA CORTE DEI CONTI

Il ruolo che il sistema dei controlli interni svolge nell'ambito della gestione è importantissimo tenuto conto che in tale sistema si individua la sede di verifica della capacità dell'organo esecutivo di determinare – attraverso la programmazione degli obiettivi gestionali – l'individuazione delle modalità di acquisizione ed elaborazione dei dati e l'individuazione dei criteri valutativi specifici per l'attività gestionale, e di autocorreggere la propria azione, attraverso il c.d. *feedback*, o informazione di ritorno sull'andamento della gestione in corso d'opera.

Questa analisi ha come essenziale riferimento il Decreto legislativo n. 286 del 30 luglio 1999 – recante "*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*" – ove, all'art. 1, vengono affermati i principi generali del controllo interno e, contestualmente, individuate le tipologie, separando altresì le funzioni, di tipo diverso, che in passato – in base all'art. 20 del d.lgs. n. 29/93 – erano state promiscuamente intestate ai servizi di controllo interno (o nucleo di controllo interno).

Attualmente le tipologie del controllo interno si classificano in base alle finalità per cui il controllo stesso è posto in essere, distinguendosi: **un controllo di regolarità amministrativa e contabile; un controllo di gestione; una valutazione della dirigenza e un controllo strategico.**

Il d.lgs. n. 286 del 30.7.99, costituisce il necessario completamento di una operazione globale di riforma del settore pubblico<sup>1</sup> nell'ambito della quale l'azione amministrativa tende a divenire servizio a favore della collettività: si abbandona il tradizionale modello astratto di unilaterale ponderazione di interessi pubblici, in favore di una attività pubblica funzionale al raggiungimento di obiettivi gestionali, nel quadro di programmi o progetti; viene quindi superato un tradizionale modello di amministrazione semplicemente preordinato all'espletamento di adempimenti.

Da ciò discende la differenziazione tra il controllo esterno sulla gestione, svolto dalla Corte dei conti, che va a collocarsi nell'ambito del circuito istituzionale esterno

---

<sup>1</sup> L'operazione globale di riforma del settore pubblico appare segnata dalla legge 93/83 sugli accordi di lavoro del personale pubblico, dalla legge 400/88 sull'attività del Governo e dalla legge 241/90 sulla trasparenza amministrativa, dal D.lgs. n. 29/1993 e successive modificazioni, sulla privatizzazione del pubblico impiego e sulla distinzione tra attività di indirizzo politico ed attività di gestione, dalla legge 20/94 sulla riforma dei controlli e dalla legge 94/97 sulla riforma del bilancio dello Stato. Da ultimo la legge costituzionale 3/2001 ha ridisegnato la attribuzione delle competenze tra Stato e Regione, invertendo il criterio delle competenze residuali, ora tutte di competenza regionale.

“assemblee elettive/ organi di governo”, e controllo interno che si ascrive al circuito “organo di governo/amministrazione”.

L’analisi sul corretto funzionamento dei controlli interni, necessariamente, include: la valutazione delle metodologie e dei procedimenti, la verifica delle attività di controllo effettivamente svolte e delle metodologie concretamente adottate, un giudizio sulla affidabilità ed attendibilità delle risultanze della gestione e della loro misurazione quali emergono dai rapporti dei servizi di controllo interno e, sotto il profilo metodologico, il procedimento di controllo non può prescindere dai criteri generali fissati dalla Organizzazione internazionale delle Istituzioni superiori di controllo delle finanze pubbliche (INTOSAI)<sup>2</sup> e dalla Corte dei conti Europea nelle “Linee guida per i controlli interni” e nei “Criteri guida europei di applicazione delle norme di controllo dell’INTOSAI”<sup>3</sup>. Si rileva, in particolare, che la Corte di conti europea ha definito il controllo interno come “l’insieme di tutte le strategie e procedure concepite ed attuate dalla direzione di un organismo al fine di garantire il raggiungimento economico<sup>4</sup>, efficiente<sup>5</sup> ed efficace<sup>6</sup> degli obiettivi dell’organismo; l’osservanza delle norme esterne (leggi, regolamenti , etc) e delle politiche di gestione; la tutela dei beni e delle informazioni; la prevenzione e l’individuazione delle frodi e degli errori; la qualità dei libri contabili e la produzione tempestiva di informazioni finanziarie e di gestione affidabili” e – dall’INTOSAI – come “strumento manageriale utilizzato per assicurare .....che siano realizzati gli obiettivi della gestione”.

Alla luce di ciò consegue che **il controllo interno è configurabile come un insieme di strumenti operativi e gestionali per cui il vertice di ciascun or-**

---

<sup>2</sup> All’INTOSAI (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 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, 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.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> L’obiettivo dell’economicità nella P.A. è legato ad alcuni fattori che ne rendono problematico l’accertamento. In primo luogo manca in generale il supporto di una contabilità analitica che consenta una congrua rilevazione dei fatti gestionali. Quand’anche un sistema di contabilità analitica venga impiantato (caso delle a.u.l.s. e dei Comuni), risulta possibile una rilevazione attendibile soltanto per i componenti negativi. I prodotti e servizi resi dalla P.A. non generano infatti ricavi; non vi è quindi un prezzo di mercato; gran parte dei prodotti e dei servizi sono resi in regime di monopolio (soltanto il Comune di residenza può rilasciare alcuni tipi di certificato; se si richiede una concessione edilizia, soltanto il Comune ove è posto il fabbricato da realizzare può rilasciare il relativo atto). Manca quindi il processo produttivo tipico costi-ricavi, tanto che nella P.A. i proventi vengono contabilizzati sotto forma di tributi.

<sup>5</sup> La formula dell’efficienza può essere così sinteticamente espressa: output/risorse.

<sup>6</sup> La formula dell’efficacia può quindi essere: risultati/obiettivi.

**ganismo pubblico deve garantire non solo l'istituzione di una struttura di controllo adeguata, ma anche la sua concreta operatività.**

**Il controllore esterno, invece, deve valutare l'affidabilità di detti strumenti operativi e gestionali sviluppando metodologie di esame e di valutazione consone a ciascuna tipologia di controllo interno, concentrandosi, in particolare, sull'analisi "dell'adeguatezza, in linea di principio, e dell'efficacia, in pratica,"<sup>7</sup> dei sistemi di controllo interno esistente presso l'organo controllato.**

## **2   NORMATIVA DI RIFERIMENTO**

Con il decreto legislativo n. 286 del 30 luglio 1999 – recante "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" – il Governo, in attuazione della delega ad esso conferita dall'art. 11, comma 1, lett. c), della legge n. 59/1997 (c.d. "legge Bassanini"), ha operato una completa revisione del sistema dei controlli interni, in precedenza disciplinati dal D.lgs. n. 29/1993, dettandone i principi generali e, contestualmente, individuandone le tipologie separando, altresì, le funzioni, di tipo diverso, che in passato (art. 20 del D.lgs n. 29/93) erano state attribuite ai nuclei di controllo interno.

Il controllo interno, attualmente, si classifica in base alle finalità per cui il controllo stesso è posto in essere di talchè se ne distinguono quattro diverse tipologie, ovvero:

- **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, diretto a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, le cui verifiche devono rispettare i principi generali della revisione aziendale, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione;
- **controllo di gestione**, diretto alla verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare il rapporto tra costi e risultati, anche attraverso interventi di correzione; esso ha per oggetto

---

<sup>7</sup> In base a quanto stabilito nelle Linee guida INTOSAI la verifica dell'adeguatezza di un sistema di controllo interno è finalizzata ad accertare se esso fornisca o meno la ragionevole garanzia che l'amministrazione pubblica controllata consegua i 5 obiettivi primari del controllo interno ovvero:

- a) osservanza delle politiche, dei piani, delle procedure, delle leggi e dei regolamenti;
- b) conseguimento degli obiettivi prestabiliti;
- c) utilizzo economico ed efficiente delle risorse;
- d) protezione del patrimonio pubblico;
- e) affidabilità ed integrità delle informazioni.

La verifica dell'efficacia invece è finalizzata ad accertare che nella realtà operativa il sistema di controllo operi secondo le aspettative.

l'unità organizzativa al fine di valutarne il rendimento e pone, a fondamento dell'analisi, il profilo della economicità ovvero della corretta utilizzazione dei mezzi rispetto ai fini; opera in maniera integrata con le altre due tipologie di controllo (valutazione della dirigenza e controllo strategico) e supporta la funzione dirigenziale;

- **valutazione della dirigenza** (tipologia che necessita della diretta conoscenza dell'attività del dirigente da parte di chi valuta in prima istanza, dell'approvazione della valutazione espressa da chi valuta in seconda istanza nonché della partecipazione al procedimento del soggetto valutato), diretta alla valutazione delle prestazioni del personale con qualifica dirigenziale tenendo in considerazione i risultati dell'attività amministrativa e della gestione; rappresenta il terzo stadio del controllo interno ed ha un collegamento diretto con il controllo di gestione poiché procede a verificare se il risultato riscontrato da quest'ultimo sia imputabile (ed in quale misura) ai singoli dirigenti dell'unità organizzativa controllata.
- **controllo strategico**, diretto a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico attraverso la congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti; supporta l'organo di indirizzo politico; si differenzia dal controllo di gestione perché ha come parametro di riferimento l'amministrazione nella sua interezza e perché pone, quale elemento centrale per la valutazione, il profilo della efficacia dell'azione amministrativa (raggiungimento degli obiettivi individuati in sede politica).

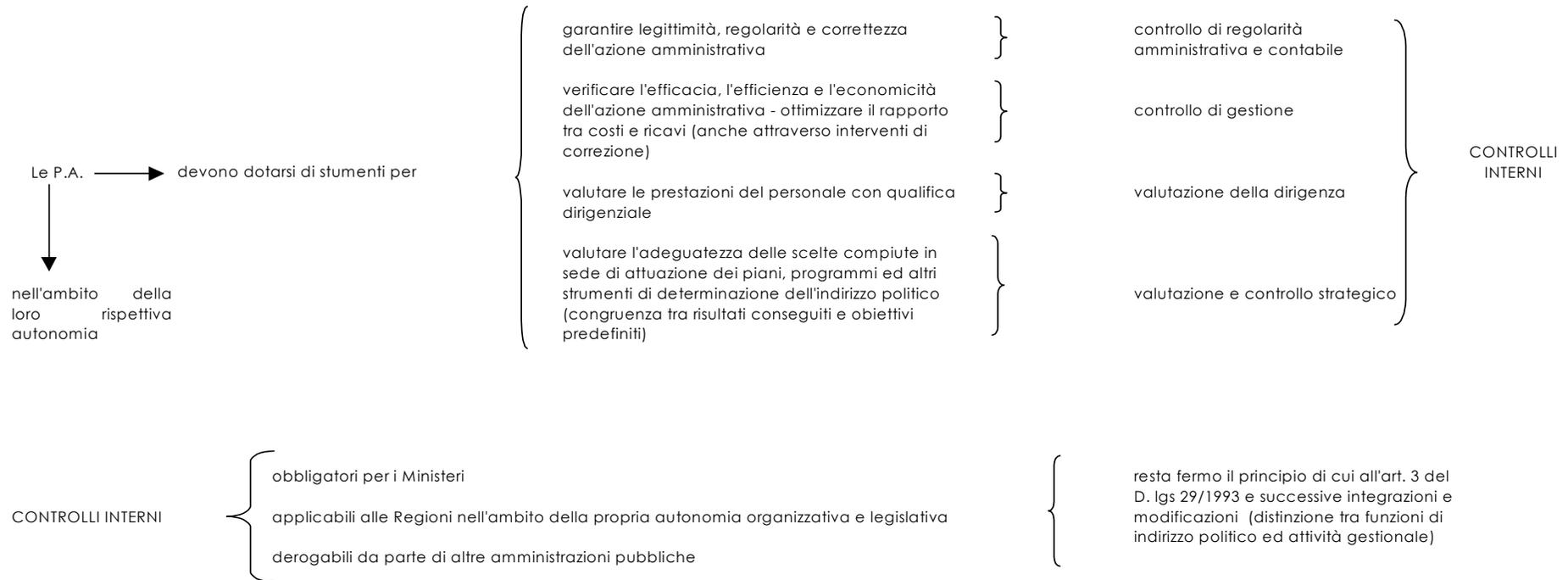
I nuovi sistemi sono obbligatori per le strutture statali, motivatamente derogabili da parte delle altre amministrazioni ed applicabili alle amministrazioni regionali nell'ambito della loro autonomia legislativa ed organizzativa.

Qui di seguito, in tabella n.1 vengono descritti gli elementi essenziali del d.lgs. 286/99.

Nella tabella n. 2 viene esposta la tecnica di progettazione dei controlli interni.

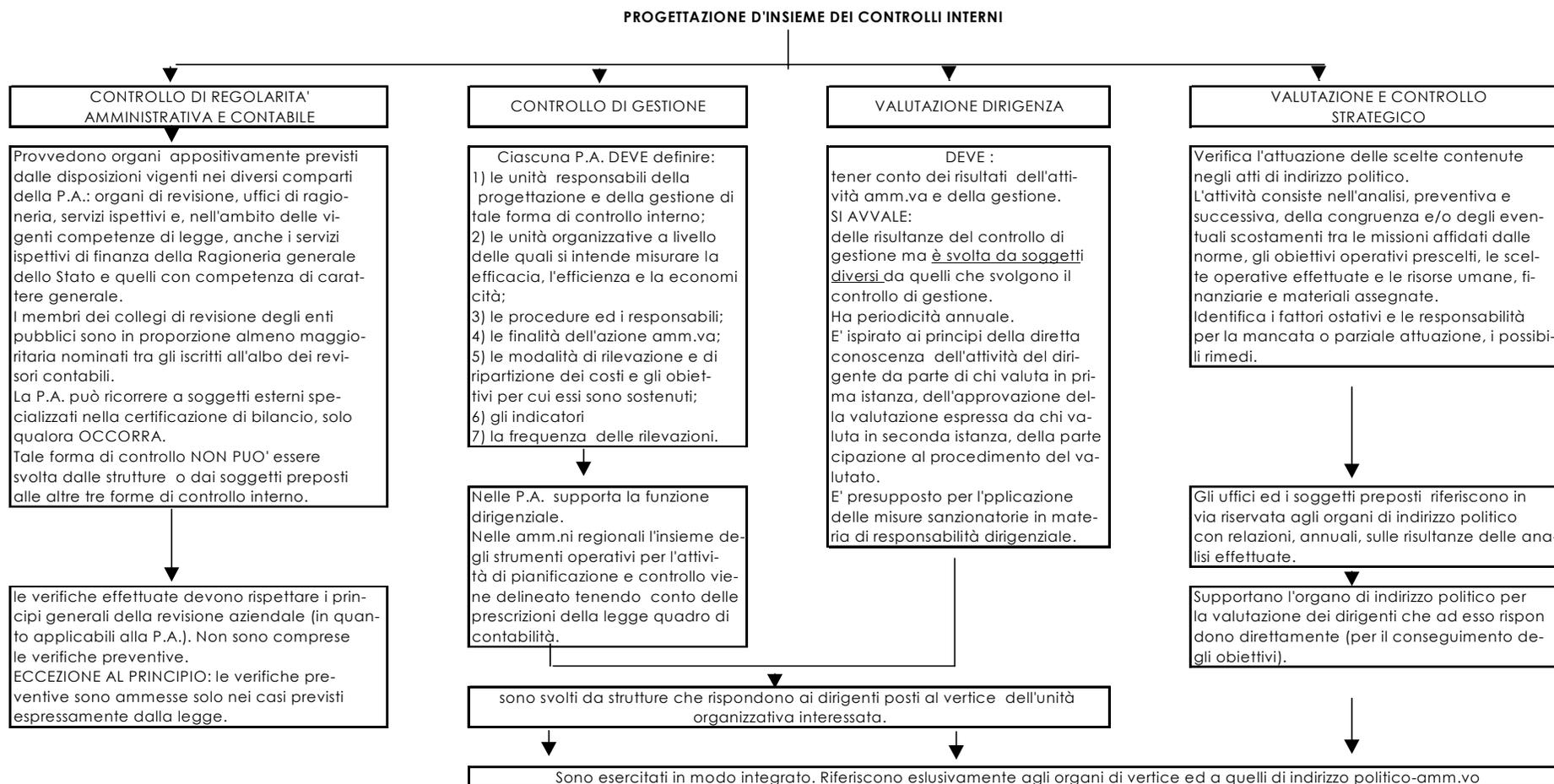
**Tabella 1. - Elementi essenziali del d.lgs. 286/99**

DECRETO LEGISLATIVO 30 LUGLIO 1999 N. 286



IL D.LGS. 286/99 NON SI APPLICA: alla valutazione delle attività didattiche e di ricerca dei professori e ricercatori delle università, all'attività didattica del personale della scuola, all'attività di ricerca dei ricercatori e tecnologi degli enti di ricerca.

**Tabella 2. - Tecnica di progettazione dei controlli interni**



La riforma dei sistemi di valutazione rappresenta il necessario complemento di una operazione globale di riforma del settore pubblico: essa, infatti, si colloca nel quadro delle azioni di riforma amministrativa che, a partire dagli anni Ottanta, hanno cercato di introdurre nel mondo delle amministrazioni pubbliche la c.d. *"cultura della valutazione"*, nel cui ambito l'attività amministrativa tende sempre più a divenire "servizio" per la collettività. L'amministrazione, concepita tradizionalmente per espletare adempimenti, si trasforma per essere organizzata in funzione di "obiettivi".

Il processo di riforma è stato lungo e molteplici sono le disposizioni che nel tempo hanno riguardato compiti ed attribuzioni ai servizi di controllo interno.

Originariamente le competenze degli uffici di controllo interno facevano diretto riferimento all'art. 20 del D.lgs. n. 29/93, e successive integrazioni e modificazioni. Una serie di interventi successivi, sia di natura legislativa sia di natura contrattuale, hanno poi incrementato le competenze specifiche di questi servizi ed in particolare si sono occupati della materia:

- **l'art. 20, commi 1, 2, 3 e 5 del d.lgs 29/93** – "Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'art. 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421";
- **gli artt. 7 e 14 del D.P.R. n. 573/94**: "Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di aggiudicazione di pubbliche forniture di valore inferiore alla soglia di rilievo comunitario";
- **l'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 338/94** – "Regolamento recante semplificazione del procedimento di conferimento di incarichi individuali ad esperti da parte dei Ministri";
- **l'art. 8 del D.P.R. n. 367/94**: "Regolamento recante semplificazione e accelerazione delle procedure di spesa e contabili";
- **l'art. 44, comma 1, del D.P.R. n. 724/94** – "Misura di razionalizzazione della finanza pubblica"
- **l'art. 3 ter , comma 2, l'art. 3 quater , commi 5, 6 e 7 della legge n. 273/95** – "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 12 maggio 1995, n. 163, recante misure urgenti per la semplificazione dei procedimenti amministrativi e per il miglioramento dell'efficienza delle pubbliche amministrazioni";
- **gli artt. 39, 40 e 41 d.lgs n. 77/95** – "Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali";

- **la legge n. 59/97** – “Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa”;
- **il d.lgs n. 279/97** – “Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato”;
- **la legge n. 94/97** – “Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio. Delega al governo per l’individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato”;
- **l’art. 5, comma 5 d.lgs n. 396/97** – “Modificazioni al decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, in materia di contrattazione collettiva e di rappresentatività sindacale nel settore del pubblico impiego, a norma dell’art. 11, commi 4 e 6, della legge 15 marzo 1997, n. 59”;
- **gli artt. 2 e 4 del d.lgs n. 80/98** – “Nuove disposizioni in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nelle amministrazioni pubbliche, di giurisdizione nelle controversie di lavoro e di giurisdizione amministrativa, emanate in attuazione dell’articolo 11, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59”;
- **la legge n. 265/99** – “Disposizioni in materia e ordinamento degli enti locali, nonché modifiche alla legge 8 giugno 1990, n. 142”;
- **il d.lgs n. 286/99** – “Riordino e potenziamento dei meccanismi 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”;
- **la legge n. 488/99** – “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato –legge finanziaria 2000”;
- **il d.lgs n. 267/2000** – “Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli Enti locali”;
- **il d.lgs n. 165/2001** – “Norme generali sull’ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche”.

Nello specifico il d.lgs. n. 29/93 –“Razionalizzazione dell’organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell’art. 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”– in una ottica di accrescimento dell’efficienza (c.d. efficientamento) delle PP.AA (anche sotto l’aspetto di permettere l’applicazione di un metodo comparativo sull’attività di analoghi uffici), unita alla necessità di razionalizzare il costo del lavoro pubblico, ha operato una netta separazione tra le funzioni di indirizzo politico–amministrativo, attribuite agli

organi di direzione politica, i quali definiscono gli obiettivi ed i programmi da attuare, assegnano le risorse e verificano la rispondenza dei risultati della gestione amministrativa alle direttive generali impartite, e le funzioni più propriamente gestionali, attribuite ai dirigenti, i quali provvedono alla gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa, compresa l'adozione degli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno.

Ai dirigenti è attribuita la responsabilità non solo della gestione ma anche dei risultati dell'attività svolta dagli uffici ai quali sono preposti nonché della realizzazione dei programmi e dei progetti loro affidati. Il Decreto legislativo n. 29/93 ha disposto l'istituzione, nelle pubbliche amministrazioni, ove non già esistenti, dei servizi di controllo interni, o nuclei di valutazione – organismi autonomi che rispondono esclusivamente agli organi di direzione politica – aventi il compito di verificare, attraverso valutazioni comparative tra costi e rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa.

Il predetto decreto legislativo è stato successivamente integrato e modificato dai decreti legislativi nn. 470 e 546 del 1993, n. 369 del 1997 e nn. 80 e 387 del 1998 nonché dalla legge n. 59 del 1997, la quale ultima al comma 1, lett. a), dell'art. 11 ha conferito al Governo specifica delega per la revisione del sistema dei controlli interni.

A sua volta la legge 11 luglio 1995, n. 273 – "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 maggio 1995, n. 163, recante misure urgenti per la semplificazione dei procedimenti amministrativi e per il miglioramento dell'efficienza delle pubbliche amministrazioni" – ha precisato e circoscritto le funzioni di controllo svolte dai Servizi di controllo interno dei Ministeri, stabilendo in particolare che essi:

- accertano la rispondenza di risultati dell'attività amministrativa alle prescrizioni ed agli obiettivi stabiliti in disposizioni normative e nelle direttive emanate dal Ministro e ne verificano l'efficienza, l'efficacia e l'economicità nonché la trasparenza, l'imparzialità ed il buon andamento anche per quanto concerne la rispondenza dell'erogazione dei trattamenti economici accessori alla normativa di settore ed alle direttive del Ministro;
- svolgono il controllo di gestione sull'attività amministrativa dei Dipartimenti, dei servizi e delle altre unità organizzative e riferiscono al Ministro sull'andamento della gestione, evidenziando le cause dell'eventuale mancato raggiungimento dei risultati con la segnalazione delle irregolarità eventualmente riscontrate e dei possibili rimedi;

- stabiliscono, annualmente, anche su indicazione del Ministro e, ove possibile, d'intesa con i responsabili dei dipartimenti, dei servizi e delle altre unità organizzative, i parametri e gli indici di riferimento del controllo sull'attività amministrativa.

Per gli Enti locali, nel 1995 è stato varato il decreto legislativo, il n. 77 - *"Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali"*-, che, tra le altre disposizioni, ha dichiarato espressamente l'esigenza di organizzare la funzione del controllo di gestione. In particolare, richiamando anche i contenuti regolamentari del decreto legislativo n. 29/93, esso all'art. 39 qualifica il controllo di gestione medesimo come procedura finalizzata alla verifica di due circostanze ben definite ovvero:

1. lo stato di attuazione degli obiettivi programmati
2. la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei obiettivi stessi attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti.

Il successivo art. 40, stabilisce, poi, i momenti fondamentali del procedimento che si snoda attraverso 3 fasi ovvero: predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi<sup>8</sup> (fase n. 1), rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi e rilevazione dei risultati raggiunti (fase n. 2), valutazione dei dati e dei risultati rispetto al piano degli obiettivi (fase n. 3). Statuisce altresì che il controllo deve svolgersi con riferimento ai singoli servizi e centri di costo e deve verificare per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi ed i risultati conseguiti (anche in termini di ricavi qualora trattasi di servizi a carattere produttivo).

La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa deve invece rapportare le risorse acquisite ed i costi dei servizi per unità di prodotto ai dati contenuti nel rapporto annuale, pubblicato dal Ministero dell'Interno, sui parametri gestionali degli enti locali (comma 4° art. 40).

Le risultanze del controllo vengono, ai sensi dell'art. 41, *"fornite"* agli amministratori ed ai dirigenti: ai primi per la verifica degli obiettivi programmati, ai secondi in quanto elemento conoscitivo necessario per la valutazione dell'andamento della gestione dei servizi cui essi sono responsabili.

---

<sup>8</sup> La prima fase (predisposizione del piano degli obiettivi) non coincide con la predisposizione del PEG (piano esecutivo di gestione). La elaborazione del "piano degli obiettivi" deve collocarsi in un momento antecedente alla predisposizione del "piano esecutivo di gestione" e, precisamente, nel momento del processo di programmazione in cui si definisce il documento rappresentativo degli obiettivi che il Consiglio dell'ente locale intende realizzare, sulla base del quale si procede poi alle quantificazioni finanziarie contenute nel bilancio di previsione. Il PEG, invece, viene elaborato dall'organo esecutivo sulla base del bilancio di previsione e si fonda sugli obiettivi di gestione, determinati dal Consiglio, e in detto bilancio rappresentati.

Per tutta la Pubblica Amministrazione (Stato, Regioni ed enti locali), nel 1997 prende il via una riforma di grande rilievo (la c.d. "riforma Bassanini") che ha comportato un esteso decentramento di funzioni e competenze amministrative statali in favore delle Regioni e degli Enti Locali.

La legge cardine (legge n. 59/1997) di detta riforma<sup>9</sup> stabilisce direttive, limiti e modalità per il conferimento di funzioni e compiti alle Regioni ed agli enti locali. Tra i tanti principi alla cui osservanza è tenuto il legislatore delegato nell'emanazione dei decreti legislativi di attuazione, spiccano:

- il principio di **efficienza ed economicità** in virtù del quale il conferimento di funzioni e compiti deve assicurare efficienza ed economicità delle funzioni stesse e la conseguente soppressione di quelle funzioni divenute superflue,
- il principio di **responsabilità e di unicità dell'amministrazione**, atto a consentire una agevole individuazione delle responsabilità mediante l'accentramento dell'intero processo decisionale di ogni procedimento ad un unico soggetto, con ciò segnando una inversione di tendenza rispetto al passato, caratterizzato, al contrario, dalla estrema difficoltà di individuare i responsabili delle scelte amministrative stante la frammentarietà delle competenze e delle attribuzioni.

La riforma ed il riordino delle strutture amministrative dello Stato si realizzano per mezzo del miglioramento dell'azione amministrativa nel suo complesso. Oltre a proseguire nell'opera di riforma del pubblico impiego, attraverso la conferma del **principio della separazione tra compiti e responsabilità di direzione politica e compiti e responsabilità di direzione delle amministrazioni**, con conseguente maggiore e più razionale collegamento tra gestione finanziaria ed azione amministrativa, la legge n. 59/1997 introduce ulteriori affinamenti nei meccanismi valutativi di controllo interni ed esterni.

Per quanto concerne i meccanismi del controllo di gestione e della valutazione dell'attività amministrativa, esercitati internamente a ciascuna amministrazione, la legge demanda al legislatore delegato l'istituzione di servizi centrali per la cura delle funzioni di controllo interno, operanti in collegamento con il Sistema statistico Nazionale (SISTAN), unitamente alla previsione di interventi sostitutivi nei confronti delle amministrazioni inadempienti rispetto alla istituzione dei propri servizi di controllo interno (art. 12, lett. q). Per quanto concerne, invece, il controllo esterno sull'attività di interesse amministrazioni e sui risultati da essa conseguiti, la legge 59

---

<sup>9</sup> Tale riforma è stata definita come *federalismo amministrativo* ovvero *federalismo a Costituzione invariata*.

delega il Governo alla emanazione di uno o più decreti legislativi diretti a riordinare e potenziare i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche (art. 11, lett. c) dettando, altresì, i principi direttivi da seguire nell'attuazione della suddetta delega (art. 17). Il decreto legislativo n. 286 del 1999, già esaminato, è la risultante di detta attività legislativa delegata.

## **2.1 RIFORMA DEI CONTROLLI E PROCESSO DI MODERNIZZAZIONE DELLA P.A.**

Di pari passo con il processo di modernizzazione della pubblica amministrazione, si presenta il processo evolutivo della legislazione in materia di bilancio. Le due spinte riformistiche, cambiamento amministrativo e riforma del bilancio, hanno un comune denominatore rinvenibile nelle esigenze di risanamento dei conti pubblici, le quali hanno reso necessario ed indifferibile un intervento riformatore diretto ad apprestare strumenti più idonei, di governo e di controllo, della spesa pubblica. In questo contesto, 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 anche nel substrato normativo in materia di bilancio.<sup>10</sup>

Ciò posto, in tutto il processo evolutivo del bilancio, che diviene strumento di governo, di controllo della spesa e momento di sintesi delle decisioni politiche, assume una fondamentale rilevanza la distinzione tra funzione di indirizzo, di programmazione e di controllo (di competenza politica) e funzione di gestione (di competenza dei dirigenti): distinzione, peraltro, già presente nella riforma della Pubblica Amministrazione.

Altri punti di raccordo tra le due riforme appena esaminate sono 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 introdu-

---

<sup>10</sup> A tale proposito, si evidenzia che l'art. 12 della legge n. 59/97 (ove è contenuta la delega che ha dato luogo ai decreti legislativi nn. 300/99 e 303/99 in materia, rispettivamente, di riordino ed accorpamento dei Ministeri e di riordino della Presidenza del Consiglio dei Ministri) pone, quale criterio direttivo per l'attuazione della delega, il "*razionale collegamento tra gestione finanziaria ed azione amministrativa*". A sua volta, il decreto legislativo n. 279/97, in attuazione della delega contenuta nella legge n. 94/97, individua le unità previsionali di base perseguendo, sul piano contabile, gli stessi obiettivi e le stesse finalità della riforma della P.A. e della semplificazione con particolare riguardo a quanto stabilito dalle leggi 241/90, 59/97, dal d.lgs. 29/93 e successive integrazioni e modificazioni e dal D.P.R. 367/94 recante "norme di semplificazione ed accelerazione delle procedure di spesa e contabili".

zione 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.

A fronte di tale processo evolutivo cresce l'esigenza di un controllo interno (oltre che esterno - legge n. 20/94) commisurato a tale nuova realtà gestionale ed organizzativa di talchè, mentre le pubbliche amministrazioni sono tenute ad adottare le misure organizzative necessarie per la rilevazione e per l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa e della gestione dei singoli centri di costo, secondo il sistema di contabilità economica, in grado di collegare le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e le connesse responsabilità dirigenziali (artt. 10 e 12 D.Lgs. n. 279/97), i servizi di controllo interno diventano l'organismo di riferimento per le rilevazioni e le analisi dei costi e dei risultati della gestione (art. 12. D.Lgs. n. 279/97) e, quindi, lo strumento a cui si affida il compito di monitorare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa, in grado di ottimizzare, anche mediante interventi correttivi in corso d'opera, il rapporto tra costi e risultati.

Ulteriori incombenze vengono demandate agli uffici preposti al controllo di gestione nel 1999, attraverso la legge n. 488 del 23 dicembre (finanziaria 2000), che, nel disporre l'obbligo per le amministrazioni centrali e periferiche dello Stato di acquistare beni e di servizi a mezzo di specifiche convenzioni stipulate dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, rimette alla discrezionalità delle restanti pubbliche amministrazioni di aderire alle convenzioni medesime stabilendo, altresì che, in caso di mancata adesione, le stesse sono tenute all'osservanza dei parametri di qualità e di prezzo ivi previsti per l'acquisto di beni comparabili con quelli oggetto di convenzione. In tale ultima circostanza, la legge attribuisce al controllo di gestione la verifica dell'osservanza, da parte delle amministrazioni *de quibus*, dei suddetti parametri, avvalendosi anche dell'ausilio di pareri tecnici resi dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e la redazione di una relazione - da rendersi con cadenza annuale all'organo di direzione politica - circa i risultati in tal modo ottenuti dall'amministrazione in termini di riduzione della spesa. Nella fase di prima applicazione, ove gli uffici preposti al controllo di gestione non siano stati costituiti, i compiti di verifica e di referto sono demandati ai servizi di controllo interno (art. 26, comma 4°).

Di pari passo con le profonde trasformazioni di cui sopra, è proceduta l'opera di semplificazione anche delle norme c.d. di azione: l'esigenza di dare effettività ai

principi di buona amministrazione, di snellimento e di efficienza dell'attività amministrativa, unitamente alla necessità di coordinare la congerie di fonti e centri di produzione normativa e, nel contempo, di far fronte al sempre più crescente livello di complessità dell'ordinamento giuridico esistente, ha portato il legislatore a perseguire gli obiettivi della semplificazione del procedimento amministrativo e della semplificazione c.d. normativa. Tali obiettivi sono stati perseguiti attraverso la trasformazione del sistema di produzione normativa in un sistema caratterizzato dal ricorso alla delegificazione – ovvero trasferimento della disciplina normativa di una determinata materia o attività dalla sede legislativa alla sede regolamentare – ed a processi di riordino normativo attraverso l'adozione di testi unici aventi il compito di coordinare e codificare per settori le disposizioni, anche di rango diverso stratificate nel corso degli anni..

In particolare, per quanto concerne gli Enti Locali, è stato emanato il d.lgs. 267/2000 –*“Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali”*– che, in materia di controlli interni, appare più flessibile rispetto ai dettami del d.lgs. n. 286/99. Infatti questo, come già esaminato, ha operato una netta cesura tra controlli di legalità in senso stretto (controllo amministrativo e controllo contabile) e controlli di gestione (controllo di gestione in senso stretto, controllo strategico, valutazione dirigenti) stabilendo, altresì, il **divieto di affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette ai controlli gestionali**.

Il nuovo T.U. sugli Enti Locali, invece, disciplinando le funzioni dell'organo di revisione prevede – diversamente da quanto accade nel comparto ministeri – la possibilità per esso di rendere rilievi, considerazioni e proposte atte a conseguire l'efficienza, la produttività e l'economicità della gestione (art. 239, comma 1° lett. d). In tal modo il T.U. non si pone in contrasto con i dettami del 286, stante il disposto derogatorio di cui all'art. 1, comma 2°, di detto decreto legislativo, ma propone una modalità di utilizzo di talune figure professionali (quali ad esempio: l'organo di revisione contabile) che, soprattutto nei comuni medio-piccoli, appare più duttile e flessibile.

Per il resto, anche per gli Enti Locali è stato ribadito che accanto al processo di previsione è necessario avere anche un processo di evidenziazione delle scelte il quale, a sua volta, presuppone un processo di programmazione stante che per un corretto funzionamento dell'impianto è necessario collegare la spesa alla realizzazione di un qualche cosa ovvero ad un programma. E' indubbio, infatti, che il processo di programmazione contiene la previsione di spesa ma quest'ultima non può contenere la prima.

Per quanto concerne il pubblico impiego, è stato emanato il d.lgs. n. 165/2001 – “Norme sull’ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche” – che ha confermato per tutte le amministrazioni pubbliche<sup>11</sup> i principi fondamentali ispiratori della riforma.

### 3 METODOLOGIE

La necessaria connessione fra le missioni affidate ai centri di decisione politica, la definizione delle linee guida per la gestione, la razionalizzazione e la semplificazione dei procedimenti, sorreggono l’intero disegno di riorganizzazione di tutte le amministrazioni pubbliche. La quasi totalità delle azioni di riforma amministrativa poste in essere negli anni Novanta è volta, infatti, all’introduzione della cultura delle valutazioni anche in campo pubblico. Al riguardo è sufficiente considerare, da un lato, i riferimenti normativi di carattere generale che hanno preceduto le più recenti innovazioni normative (legge 241/90 sulla trasparenza amministrativa, decreto legislativo 29/93 e successive modificazioni, sulla c.d. privatizzazione del pubblico impiego e sulla distinzione tra attività di indirizzo politico ed attività di gestione, legge 20/94 sulla Corte dei conti) e, dall’altro, i legami profondi che intercorrono tra i sistemi di valutazione, la responsabilità dirigenziale per il conseguimento degli obiettivi e la riforma del bilancio.

In tale quadro, l’**efficacia** (intesa quale grado di raggiungimento degli obiettivi), l’**efficienza** (valutata in termini di rapporto tra prodotti e valore delle risorse impiegate) e l’**economicità** (come scelta dei mezzi meno onerosi per il conseguimento degli obiettivi programmati) costituiscono condizioni necessarie per poter qualificare una gestione come sana e corretta.

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

L’economicità riguarda il rapporto tra l’input (o risorse impiegate) e strutture; l’efficienza riguarda la conversione degli input in output (beni e servizi), prodotti dalle strutture; l’efficacia raffronta i risultati ottenuti dalla produzione degli output con i risultati desiderati.

In particolare, la gestione di determinate risorse può essere considerata **economica** se gli sprechi risultano contenuti al minimo, ottenendosi in tal modo il

---

<sup>11</sup> Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del servizio sanitario nazionale (art. 1, comma 2, D.lgs 165/01).

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. Si è soliti distinguere tra **efficacia intermedia** che si misura in termini di attività intraprese per il conseguimento dei traguardi finali e **efficacia finale** che si misura, invece, in termini di traguardi finali. La prima è rilevante dal punto di vista della pubblica amministrazione, la seconda rileva dal punto di vista della collettività.

Può tuttavia accadere che, pur in presenza di elevati livelli di efficienza, non si consegua il giusto livello di efficacia. In particolare 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. Da ciò 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; ne deriva che 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 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. In tale contesto assume particolare rilevanza, tra le metodologie adoperate per valutare la convenienza della destinazione alternativa delle risorse finanziarie, la c.d. **analisi costi/benefici** attraverso la quale le decisioni dell'operatore pubblico si basano

sugli effetti che l'investimento produce sull'intera collettività. In altre parole, l'operatore pubblico considera i costi ed i benefici derivanti dall'investimento 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.

#### **4 STRUMENTI**

Affinché il processo di controllo interno di gestione possa funzionare efficacemente è necessario che siano definiti gli obiettivi di lungo periodo; che gli obiettivi di lungo periodo siano tradotti dapprima in obiettivi di medio e poi, in base alle risorse effettivamente disponibili, in obiettivi di breve periodo. Occorre inoltre che gli obiettivi abbiano un adeguato grado di concretezza e pertanto non siano caratterizzati da elementi aleatori o velleitari. Al fine del loro perseguimento, gli obiettivi di breve periodo devono poi essere opportunamente quantificati –attraverso il budget– e, quindi, collegati alle risorse (infatti essi si riferiscono all'esercizio successivo). Alla costruzione del budget (strumento sistematico definito ad inizio anno e correlato alla strategia dell'amministrazione) si giunge mediante un'attività di programmazione volta a tradurre in termini operativi il disegno strategico dell'ente (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.

Pur tuttavia 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 gli obiettivi 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.

Per quanto concerne i presupposti organizzativi, 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 anche mediante applicazione di indicatori di efficacia, efficienza ed economicità previamente definiti in coerenza con il piano attuativo e con gli indirizzi direzionali, 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.

Essendo, quindi, il processo di pianificazione, programmazione e controllo, circolare e caratterizzato dal c.d. *feedback* ovvero "ritorno indietro dell'informazione", requisito indispensabile per la realizzazione delle varie forme di controllo ed anche per eventuali cambiamenti di rotta, occorre ancora che l'amministrazione sia dotata di alcuni necessari strumenti operativi, ossia:

- a) il **bilancio economico**, da affiancare al bilancio finanziario, e la **contabilità analitica**, in grado di rilevare le operazioni secondo la provenienza o la destinazione dei fattori, da affiancare alla contabilità generale che, invece, registra i valori per natura; ciò al fine del potenziamento delle possibilità di controllo sull'attività (intesa come misurazione del risultato prodotto) e della possibilità di introdurre tempestivi interventi correttivi. Infatti la contabilità finanziaria costituisce il parametro di raffronto per il rispetto dei vincoli e dei limiti giuridici posti annualmente dal Parlamento al Governo mentre 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. In base alla definizione dei servizi finali e strumentali evidenziati nelle rilevazioni analitiche elementari il Ministro competente individua gli indicatori idonei a consentire la valutazione di efficienza, di efficacia e di economicità dei risultati della gestione,

anche ai fini delle valutazioni di competenza dei Ministri del tesoro del bilancio e della programmazione economica, ai sensi dell'art. 4 bis della legge n. 468/78 – aggiunto dall'art. 3, comma 1, della legge n. 94/97. Per le altre amministrazioni pubbliche provvedono gli organi di direzione politica o di vertice;

- b) l'implementazione di **strumenti di monitoraggio** atti 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, che deve trasmettere, in modo univoco, affidabile e tempestivo, tutti gli elementi necessari per conoscere le dinamiche passate e/o l'andamento attuale della gestione oltre che identificare ed analizzare gli scostamenti ed eventuali possibili azioni correttive;
- c) un efficace **sistema informativo**, da intendersi 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);
- d) il **piano di localizzazione dei costi**, ovvero che siano definiti:
  - 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. Tutti i costi, infatti devono trovare allocazione in un centro di costo. Importante è altresì 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.

Deve poi aggiungersi l'ulteriore circostanza che la riforma del Titolo V, parte seconda, della Costituzione (legge costituzionale 3/2001), con la nuova distribuzione di poteri e funzioni e con la riforma dei sistemi di controlli, ha comportato una rivisitazione dei rapporti tra i diversi livelli istituzionali secondo logiche di cooperazione che siano idonee a garantire sia la sfera delle attribuzioni assegnate alle Autonomie che l'operatività delle politiche pubbliche. Lo spostamento dell'oggetto del controllo sui risultati dell'attività anziché sulla legittimità degli atti, unitamente alle crescenti responsabilità assunte dalle Regioni nella gestione di ingenti somme finanziarie, conduce quindi ad un accrescimento della rilevanza del sistema dei controlli interni nelle Pubbliche Amministrazioni.

In questo scenario, all'interno delle Conferenza dei Presidenti delle Regioni e delle Province Autonome è stata costituita la c.d. *Conferenza dei servizi di controllo* la quale, sin dal 1998 sta realizzando indagini e studi sull'evoluzione dei sistemi di programmazione e controllo nelle regioni italiane e sulle possibili metodologie innovative degli stessi sistemi, ed ha prodotto, altresì, il "*Manuale per il controllo strategico e gestionale – un contributo ai progetti di ridisegno dei sistemi di programmazione e controllo*–"<sup>12</sup>.

In questo contesto culturale e organizzativo, il Dipartimento della Funzione Pubblica, in linea con la propria missione istituzionale, si è proposto di sviluppare un ruolo di promotore, per facilitare il supporto alle iniziative dirette ad agevolare il processo di cambiamento verso il nuovo assetto tracciato dalla riforma costituzionale<sup>13</sup>.

Da quanto sinora esposto, emerge che l'attività di controllo interno presuppone che l'amministrazione si sia dotata di strumenti operativi che consentano una adeguata rilevazione dei fatti gestionali. La costruzione della base dei dati, da cui sviluppare il controllo interno, costituisce, infatti, un primo necessario passaggio. Le

---

<sup>12</sup> La Conferenza permanente dei servizi di controllo interno delle Regioni e Province Autonome, considerando l'esigenza del riordino dei sistemi di controllo non solo come dovere di adeguamento ad una nuova normativa, bensì come dovere di adeguamento ad una nuova realtà (pubblica amministrazione trasformata nel senso di maggiore responsabilità e maggiore doverosità dei risultati delle proprie politiche nei confronti dei cittadini utenti ed elettori) conferiva mandato per l'elaborazione del manuale ad un gruppo di lavoro interregionale coordinato dalla regione Lombardia. Tale Manuale è stato realizzato nel 1999.

<sup>13</sup> Di recente (20 giugno 2002) è stato sottoscritto dal Ministro della Funzione Pubblica e dal Presidente della Conferenza dei Presidenti delle Giunte regionali un protocollo di intesa sul "*Progetto Governance*" che si prefigge di avviare una serie di studi ed iniziative idonee a fornire un supporto ai processi di riorganizzazione interna, all'orientamento dei rapporti tra i livelli istituzionali (Amministrazione statale, Regioni, Province Autonome ed Enti Locali) e al miglioramento del c.d. "rendimento istituzionale" degli investimenti di risorse nazionali e regionali su tali temi. Alla intesa ha dato un contributo essenziale la Conferenza permanente dei Servizi di controllo interno delle Regioni e Province autonome, nella cui Segreteria tecnica la Regione del Veneto svolge un ruolo di promozione, di iniziativa e di innovazione.

difficolta' maggiori che si frappongono alla piena operativita' del controllo interno vanno ricercate nel sistema delle rilevazioni contabili ed in particolare nella attuale carenza di un sistema di contabilita' analitica. Si tratta quindi di questione di fondo: l'amministrazione che si accinge a realizzare un sistema di controllo interno e' costretta – allo stato attuale – a misurarsi su dati finanziari (e non economici) e quindi la rilevazione avra' sempre un certo grado di approssimazione, in relazione a quegli indici di efficienza–efficacia–economicita' che il controllo interno mira a svelare.

Importantissima la metodica di *budget* che consente di rappresentare dinamicamente il livello di risorse che ciascun settore dell'amministrazione ritiene necessario per il raggiungimento dei propri obiettivi.

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 settore dell'amministrazione, in relazione a funzioni analoghe (ad. per le spese di funzionamento attribuite ai singoli settori). I budget si distinguono in :

- budget operativo: 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;
- budget degli investimenti: serve per stabilire investimenti duraturi di capitale fisso ed il cui recupero si realizza con gradualità nel tempo. Esso si differenzia per la sua durata (due /tre anni);
- budget finanziario: serve per la verifica della fattibilità finanziaria del budget operativo e del budget degli investimenti; si costruisce analizzando le fonti dei proventi e degli impieghi ed il flusso di cassa o di tesoreria;
- master budget: è l'insieme coordinato e coerente delle tre tipologie delineate.