

IL CONTROLLO SULLE GESTIONI PUBBLICHE

Di Nicola Monfreda

1. Premessa; 2. L'evoluzione normativa del sistema di controllo interno e le sue articolazioni; 2.2. I caratteri dei controlli interni; 2.3. I controlli di gestione; 2.4. Il D.Lgs. n. 29/1993 ed i servizi di controllo interno o nuclei di valutazione; 2.5. Il riordino del controllo interno alle Pubbliche Amministrazioni (D.Lgs. n. 286 del 30 luglio 1999); 3. Il controllo sulla gestione; 3.1. La verifica del funzionamento del controllo interno nella dottrina e nella pratica applicativa prima dell'emanazione del D.Lgs. n.286/99; 3.2. Il controllo interno alle amministrazioni pubbliche e la sua verifica secondo le linee guida dell'INTOSAI e nella prassi aziendale; 3.3. I sistemi di controllo interno e la loro verifica dopo il D.Lgs. n.286/99.

1. Premessa.

Lo Stato e gli enti pubblici, al fine di perseguire e realizzare gli obiettivi di interesse generale della collettività, adempiono alle funzioni istituzionali e, più in generale, acquisiscono ed impiegano le risorse necessarie al soddisfacimento dei bisogni dei cittadini, attraverso l'esercizio di un complesso di funzioni, articolate in tre aspetti principali, che costituiscono la c.d. attività finanziaria della Pubblica Amministrazione. Il primo aspetto riguarda le entrate pubbliche e comporta l'adozione di vari provvedimenti amministrativi aventi rilevanti conseguenze sul piano economico e sociale diretti all'accertamento, alla riscossione ed alla custodia delle risorse finanziarie destinate al soddisfacimento dei pubblici bisogni. Il secondo profilo riguarda le attività di amministrazione e gestione delle entrate pubbliche e del patrimonio della Pubblica Amministrazione, mentre il terzo momento attiene alla spesa pubblica ed alla funzione erogatrice dello Stato secondo i principi indicati nella legge di bilancio. L'attività finanziaria dello Stato e degli enti pubblici si svolge secondo principi ed indirizzi generali che danno vita alla c.d. politica finanziaria, ossia al dibattito ed alle conseguenti scelte sulle modalità di reperimento delle risorse finanziarie ed il loro impiego per conseguire le finalità di pubblico interesse a carattere sociale, culturale, fiscale, ecc. La politica finanziaria, pertanto, contempla le scelte della Pubblica Amministrazione concernenti l'intervento diretto nell'economia nazionale, in concorrenza con i privati, per attuare gli obiettivi generali

ad essa affidati. Il progressivo incremento dei fini generali che lo Stato e gli enti pubblici intendono perseguire ha determinato un sensibile incremento degli interventi diretti della Pubblica Amministrazione con conseguente aumento della sua influenza economica e sociale e rimodulazione dell'assetto patrimoniale ¹. Le considerazioni *de quibus* sono necessarie a comprendere la rilevanza che l'intervento pubblico assume nell'attuale assetto economico e sociale, poiché è fondamentale che l'esercizio di tali funzioni sia ispirato ai caratteri della trasparenza, efficacia ed efficienza in modo da assicurare la competitività del sistema Paese nell'ambito interno ed esterno, oltre a garantire una fattiva collaborazione istituzionale degli stessi cittadini, ispirati da una ritrovata fiducia nel ruolo svolto dai pubblici poteri. È vero, infatti, che un'inefficiente gestione del denaro pubblico, oltre a provocare un'ingiustificata dispersione di tali risorse che si ripercuote sulla qualità e sulla quantità dei servizi posti a disposizione della comunità, rende necessario un prelievo fiscale notevolmente maggiore di quello richiesto da un sistema più efficiente, con la conseguente insoddisfazione dei cittadini, persuasi dell'ingiustizia del carico tributario. Le cronache giornalistiche e giudiziarie non mancano di evidenziare ricorrenti casi di cattiva amministrazione e malcostume, che sottolineano sempre più la necessità di sottoporre la gestione delle risorse pubbliche ad un'efficace attività di vigilanza e controllo al fine di prevenire distrazioni, sprechi ed inefficienze a scapito del pubblico Erario. La questione non è priva di attualità, come dimostrato dalle note vicende giudiziarie degli Anni Novanta che hanno pubblicizzato i sistemi di finanziamento illecito dei partiti con denaro proveniente dalle tasche dei cittadini e la vastità del fenomeno della concussione e corruzione nell'ambito della Pubblica Amministrazione e del mondo politico. In ogni caso è comunque avvertita l'imprescindibile esigenza di contenere, e possibilmente eliminare, tali fenomeni patologici mediante l'adozione di opportuni provvedimenti legislativi ed efficaci azioni di vigilanza in sede amministrativa e di controllo dell'attività degli organi di amministrazione attiva, in modo da rendere maggiormente responsabile la gestione finanziaria pubblica; questo anche in ragione della posizione assunta dall'Italia nel consesso internazionale visto che la stabilità finanziaria rappresenta una delle maggiori priorità di ogni Stato membro dell'Unione Europea. Come già sottolineato, infatti, funzioni e servizi pubblici costosi e insufficienti comportano non solo un onere inaccettabile per la finanza pubblica, anche in relazione agli impegni assunti dall'Italia con

¹ Vgs. ad es. la partecipazione azionaria in imprese produttrici di beni e/o erogatrici di servizi - c.d. azionariato di Stato -.

l'adesione al Trattato di Maastricht e al Patto di stabilità e crescita, ma altresì una perdita di competitività, in un contesto in cui l'integrazione europea e lo stesso processo di globalizzazione inducono sempre più a comparare le funzioni e i servizi pubblici offerti dai vari Paesi. In conclusione, è sempre più sentita l'esigenza di trasformare lo Stato in senso imprenditoriale e così andare oltre la mera contrattualizzazione dei rapporti tra Stato e terzi. Si tratta, quindi, di enfatizzare il controllo dei costi, la trasparenza nella gestione finanziaria, la progressiva autonomia delle unità organizzative, il decentramento dell'autorità manageriale, la creazione di meccanismi di mercato e di quasi-mercato che attuano la separazione tra fornitori ed acquirenti dei servizi e li collegano con i meccanismi contrattuali e l'incremento, tramite la definizione degli indicatori di *performance*, della responsabilità nei confronti degli utenti per la qualità del servizio. Scopo di questa combinazione di elementi, che hanno valenza programmatica, è la tutela della collettività, cioè dei cittadini, in quanto consumatori dei pubblici servizi, che hanno diritto di sapere come viene speso il loro danaro e hanno diritto di monitorare il rispetto degli *standard di performance* resi dai prestatori dei servizi sotto i profili delle tre E (efficienza, efficacia ed economicità)² e delineati nelle varie Carte dei servizi. In ragione di tali esigenze, l'amministrazione pubblica, negli ultimi anni, è stata oggetto di un'ampia e profonda revisione riguardante in particolar modo gli assetti organizzativi e funzionali: ordinamento degli enti locali (L. n. 142 del 1990), procedimento amministrativo (L. n. 241 del 1990) organizzazione delle amministrazioni pubbliche e rapporto di impiego pubblico (d.Lgs. n. 29 del 1993), riforma della pubblica amministrazione e la semplificazione dell'attività amministrativa (LL. n.59 e n.127 del 1997, n.191 del 1998 e n.50 del 1999), decentramento di funzioni a regioni ed enti locali (d.Lgs. n.112 del 1998), riforma dei ministeri e della presidenza del consiglio dei ministri (d.Lgs. n.300 e n.303 del 1999); i sistemi contabili pubblici (ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (d.Lgs. n.77 del 1995, ora TUEL), bilancio dello Stato (L. n. 94 del 1997 e il d.lgs. n.279 del 1997) e sull'armonizzazione delle contabilità pubbliche (L. n. 208 del 1999) bilancio e contabilità delle regioni (L. n. 76 del 2000), degli enti pubblici (d.P.R. n. 97 del 2003); i controlli esterni (L. n. 20 del 1994) e interni (d.Lgs. n. 29 del 1993 e d.Lgs. n. 286 del 1999). Pertanto, nell'ambito di questo profondo processo di riforma si inserisce il rinnovato sistema dei controlli, composto da tipi di controlli esterni ed interni. Con la riforma Cassese sui controlli della Corte dei conti introdotta con la L. n. 20 del 1994 e in relazione

² Le tre E definiscono ciò che viene chiamato il *value for money (VFM)* e che forma oggetto dei controlli di tipo gestionale.

a quanto viene trasmesso dall'esperienza internazionale in seno all'INT.O.S.A.I.³, *International Organisation of Supreme Audit Institutions*⁴, si è venuto a configurare un assetto dei controlli completamente nuovo. Il controllo preventivo di legittimità su atti da generale e principale è stato relegato su una serie di tipi di atti specificati dalla L. n. 20 (art. 3). Predominanza e importanza, invece, viene data ai controlli (suscettibili) di legittimità a quelli su atti, (siccome un collegamento) Tj 0 Tc 0375 Tw () Tj 0 -20.25 TD -0.3118 Tc

momenti

ap pr setna, quidi, è utile trarre un esempio di (assicurare un ragionevole garanzia) Tj 0 -21 TD -

anglosassone ci è giunta una serie di nuovi valori, che vengono verificati con il controllo di gestione: l'economicità, l'efficacia, l'efficienza. Questi valori non sono contrapposti alla legalità ma sono in rapporto di reciproca integrazione. Il nuovo controllo, infatti, introduce nuovi valori concreti, che diventano i contenuti veri della legalità e che, partendo dall'astrattezza della legalità formale, forniscono al controllore strumenti concreti che consentano alla migliore amministrazione di perseguire l'efficienza e la legalità.

2. L'evoluzione normativa del sistema di controllo interno e le sue articolazioni.

Abbiamo avuto modo di sottolineare che il sistema italiano è stato per lungo tempo caratterizzato dalla prevalenza dei controlli preventivi di legittimità sui singoli atti, che impedivano di cogliere e valutare nella sua complessità l'attività amministrativa, costituita dagli atti nel loro insieme. Un cambiamento di rotta è stato posto in essere con la l. n. 142/1990, la quale ha previsto negli enti locali il controllo successivo di gestione affidato ai revisori dei conti, i quali possono esprimere rilievi e proposte mirate ad una miglior efficienza, produttività ed economicità della gestione (art. 57, l. n. 142/1990); tale legge ha pure consentito che lo statuto dell'ente locale prevedesse altre forme di controllo della gestione. Il controllo di gestione è stato poi introdotto dal D.Lgs. n. 29/1993, oggi sostituito dal D.Lgs. n.165/2001.

D'altro canto, la Corte costituzionale (sent. 29/1995) ha chiaramente affermato che le previsioni costituzionali in materia di controlli non costituiscono un sistema che descrive tutte le forme possibili di controllo, ma ammettono forme diverse e aggiuntive, che il legislatore può stabilire purché sia rintracciabile in Costituzione un *“adeguato fondamento normativo o un sicuro ancoraggio a interessi costituzionalmente protetti”*. Una vera e propria svolta normativa è stata operata dal D.Lgs. n. 286/1999 che, modificando incisivamente le disposizioni in tema di controlli contenute nel d.lgs. 29/1993, stabilisce che le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della propria autonomia, debbano istituire i controlli interni, articolati in controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo di gestione, valutazione della dirigenza e valutazione e controllo strategico. Il decreto attiva la delega conferita dall'art. 11, c. 1, lett. c, l. n. 59 del 1997, per 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". Vengono così introdotte quattro tipologie di attività che fanno capo al controllo interno e si contrappongono al controllo esterno, come visto affidato, per quanto attiene alla gestione, alla Corte dei conti (il controllo esterno "sulla" gestione non deve dunque essere confuso con il controllo interno "di" gestione). L'art. 3, c. 4, l. 20/1994, stabilisce peraltro che la Corte verifichi il funzionamento dei controlli interni delle singole amministrazioni (configurandosi così come soggetto controllore dei controlli interni). Il d.lgs. 286/1999 ha introdotto l'obbligo per le amministrazioni statali di adeguare i loro ordinamenti alla nuova disciplina, entro tre mesi dalla sua entrata in vigore (gli organi collegiali preposti ai servizi di controllo interno o nuclei di valutazione statale, ove non sostituiti o confermati, decadono al termine dei tre mesi: art. 10). L'art. 1 pone i principi generali che deve rispettare la "*progettazione d'insieme dei controlli interni*", specificando che essi sono obbligatori per i ministeri, applicabili dalle regioni nell'ambito della propria autonomia organizzativa e legislativa e derogabili da parte delle altre amministrazioni. Gli enti locali e le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura possono adeguare le normative regolamentari alle disposizioni del decreto, nel rispetto dei propri ordinamenti generali e delle norme concernenti l'ordinamento finanziario e contabile; per quanto riguarda gli enti locali, l'adeguamento è stato disposto con l'art.147 T.U. enti locali. Il controllo interno non può estendersi alla valutazione dell'attività didattica e di ricerca dei professori e ricercatori dell'università, all'attività didattica del personale della scuola e all'attività di ricerca dei ricercatori e tecnologi degli enti di ricerca.

Il controllo di regolarità amministrativa è volto a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Ai sensi dell'art.2, ad esso provvedono gli organi previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione e, "*in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché i servizi ispettivi.... e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della ragioneria generale dello Stato e quelli con competenze di carattere generale*" (tale controllo non può comunque essere affidato a strutture addette alle altre tipologie di controllo interno: v. art. 1, comma 2; ai sensi dell'art. 2, comma 4, i membri dei collegi di revisione sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'albo dei revisori dei conti; le amministrazioni, inoltre, possono ricorrere a soggetti esterni specializzati nella certificazione dei bilanci).

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, che deve rispettare, in quanto applicabili, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore, non comprende di norma verifiche da effettuarsi in via preventiva, “*fatto salvo, in ogni caso, il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile*” (art. 2, comma 3). Il controllo di gestione costituisce la seconda tipologia di controlli interni. Esso mira a “*verificare l'efficacia, l'efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione; il rapporto tra costi e risultati*” (art. 1, d.lgs. 286/1999). L'art. 196, T.U. enti locali, con riferimento agli enti locali, definisce tale controllo come “*la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi*”. Il controllo di gestione è svolto da strutture e soggetti che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata (art. 1, d.lgs. 286/1999) e supporta la funzione dirigenziale. Le amministrazioni debbono individuare le modalità operative per l'attuazione del controllo di gestione, mentre spetta al Presidente del Consiglio dei ministri stabilire in maniera tendenzialmente omogenea, con propria direttiva, periodicamente aggiornabile, i requisiti minimi cui deve ottemperare il sistema dei controlli di gestione. Sinteticamente, esso si articola nelle seguenti fasi, come visto espressamente identificate con riferimento a quello relativo agli enti locali (art. 196, T.U. enti locali): rilevazione degli obiettivi, rilevazione dei dati relativi ai costi e dei risultati, valutazione dei dati in relazione agli obiettivi prefissati. Alle amministrazioni, come si è visto, spetta comunque definire gli aspetti organizzativi e procedurali necessari per svolgere tale controllo, individuando in particolare le unità responsabili della progettazione del controllo di gestione, le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione, le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali, le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative, gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità, nonché la frequenza di rilevazione delle informazioni (art. 4, d.lgs. 286/1999). La terza tipologia di controllo interno è costituita dalla valutazione della dirigenza: essa, è svolta, anche sulla base dei risultati del controllo di gestione ed in coerenza a quanto stabilito al riguardo dai contratti collettivi nazionali di lavoro, da

strutture e soggetti, comunque diversi da quelli cui è demandato il controllo di gestione, che rispondono direttamente ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata (art. 1, comma 2, d.lgs. 286/1999). Nelle amministrazioni statali, la valutazione dei dirigenti preposti a centri di responsabilità di cui all'art. 14, c. 1, lett. b, d.lgs. 165/2001, spetta al Ministro; il supporto per la valutazione, operata dall'organo di indirizzo politico, dei dirigenti che rispondono direttamente a quest'ultimo è, invece, prestato dagli uffici preposti all'attività di valutazione e controllo strategico: art. 6, comma 2, d.lgs. 286/1999 (l'art. 1, comma 2, attribuisce poi a tali strutture non soltanto il supporto, ma l'attività di valutazione dei dirigenti direttamente destinatari delle direttive emanate dagli organi di indirizzo politico-amministrativo).

Tale valutazione ha ad oggetto *“le prestazioni dei dirigenti, nonché i comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse professionali, umane e organizzative ad essi assegnate”* (art. 5) tenendo particolarmente conto dei risultati dell'attività e della gestione. Essa è strettamente collegata alla responsabilità dirigenziale; i risultati dell'attività di gestione, infatti, costituiscono oggetto sia della responsabilità dirigenziale, sia della valutazione della dirigenza, anche se si deve sottolineare che la responsabilità dirigenziale sorge anche nell'ipotesi di inosservanza di direttive generali; in ogni caso, essa non può essere fatta valere in mancanza di espletamento della procedura di valutazione. L'art. 5, comma 4, stabilisce, infatti, che tale procedura *“costituisce presupposto per l'applicazione delle misure di cui all'art. 21, commi 1 e 2 del decreto n.29 “*. Il comma 2 dell'art. 5 dispone che la valutazione abbia periodicità annuale: tuttavia, atteso che il comma 4 del medesimo articolo fa cenno alla possibilità che, ove il rischio grave di un risultato negativo si verifichi prima della scadenza annuale, il procedimento di valutazione sia anticipatamente concluso, sembra doversi dedurre che esso si svolge durante tutto l'arco temporale dell'anno, onde la valutazione ne costituisce il momento finale. La disciplina relativa al caso del *“rischio grave di un risultato negativo”* consente di aggiungere che la finalità della valutazione è anche quella di correggere l'azione amministrativa durante il suo farsi. Peculiare è il procedimento di valutazione, il quale deve ispirarsi ai seguenti principi: diretta conoscenza dell'attività del valutato da parte dell'organo proponente o valutatore di prima istanza; approvazione o verifica della valutazione da parte dell'organo competente o valutatore di seconda istanza; partecipazione al procedimento del valutato. La quarta tipologia di controllo interno è costituita dalla valutazione e controllo strategico, mirante a valutare *“l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani,*

programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti” (art. 1, comma 1, d.lgs. n.286/1999) . L'art. 6 aggiunge che, mediante questa attività di valutazione, si tende a verificare, *“in funzione dell'esercizio dei poteri di indirizzo da parte dei competenti organi, l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive ed altri atti di indirizzo politico”*. Essa supporta l'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico-amministrativo ed è svolta da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico-amministrativo (art. 1, comma 2, d.lgs. 286/1999) e riferiscono in via riservata agli organi di indirizzo politico, con relazioni almeno annuali sui risultati delle analisi effettuate, contenenti proposte di miglioramento della funzionalità delle amministrazioni. L'attività consiste nell'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate, nonché nella identificazione degli eventuali fattori ostativi, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, dei possibili rimedi (art. 6, comma 1, d.lgs. 286/1999). Nelle amministrazioni statali tale valutazione è affidata ad un ufficio denominato servizio di controllo interno, operante nell'ambito degli uffici di diretta collaborazione del ministro e dotato di adeguata autonomia operativa. I servizi di controllo interno, che operano in collegamento con gli uffici di statistica di cui al d.lgs. 322/1989, possono svolgere, anche su richiesta del ministro, analisi su politiche e programmi specifici dell'amministrazione e fornire indicazioni e proposte sulla sistematica generale dei controlli interni nell'amministrazione.

2.2. I caratteri dei controlli interni.

I controlli interni si differenziano da altre tipologie di controllo per alcune caratteristiche specifiche. In primo luogo essi hanno ad oggetto l'intera attività e non soltanto singoli atti. Anzi, possono riguardare anche elementi quali le prestazioni dei dirigenti (art. 5 in relazione alla valutazione del personale dirigenziale) e l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione degli strumenti di determinazione dell'indirizzo politico (valutazione e controllo strategico). Inoltre tali controlli si svolgono sulla base di parametri anche diversi

dalla legittimità (espressamente ricordata soltanto in relazione al controllo di regolarità amministrativa e contabile). In terzo luogo, i controlli interni non hanno efficacia automaticamente paralizzante dell'attività stessa. In particolare, l'art. 2, comma 3, chiarisce che deve essere fatto salvo il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile. In quarto luogo, i controlli sono di norma successivi o concomitanti rispetto all'esercizio dei relativi poteri. Ai sensi dell'art. 2, comma 3, il controllo di regolarità amministrativa e contabile non comprende verifiche da effettuarsi in via preventiva se non nei casi previsti dalla legge. L'art. 6 ammette che la valutazione e il controllo strategico investano anche in via preventiva i profili della congruenza e/o scostamento tra missioni affidate dalle norme, obiettivi operativi, scelte operative e risorse dedicate. Rispetto ai più tradizionali controlli, si deve altresì osservare che i controlli interni (ad eccezione del controllo di regolarità amministrativa e contabile, il quale assume caratteri più tradizionali) spesso si concludono con giudizi che implicano una certa discrezionalità (si pensi alla valutazione dei comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse assegnate ai dirigenti, nonché al controllo strategico) e sono svolti da una molteplicità di strutture che non operano in posizione di autonomia. Pure le misure adottabili a seguito del giudizio, in parte differenti da quelle tradizionali (come s'è visto non può mai trattarsi di effetti paralizzanti dell'efficacia dell'atto: art. 2, comma 3), talora non sono neppure tassativamente indicate e possono spettare anche ad organi differenti da quello di controllo. Si pensi al controllo di gestione che è posto in essere al fine di ottimizzare, anche mediante interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati; al controllo dei dirigenti, che costituisce presupposto per l'applicazione delle misure di responsabilità dirigenziale (art. 5) da parte di altri organi; alla valutazione e al controllo strategico che supporta l'attività di programmazione strategica. In realtà, il profilo caratterizzante di tali controlli (soprattutto del controllo di gestione, della valutazione dei dirigenti e della valutazione e controllo strategico) è costituito dalla marcata funzione di supporto all'attività di indirizzo (art. 1) e dirigenziale (art. 4, comma 2) e dalla incisiva valenza conformativa della successiva azione amministrativa. In ragione di questo comune profilo, il decreto impone tra l'altro che il controllo interno si svolga in modo integrato (v. in particolare art. 1, comma 2, lett. d; art. 5, comma 1). Spetta, quindi, all'amministrazione attiva intervenire (dirigenza o organo di indirizzo politico, a seconda dei casi), sulla base dei risultati dei controlli interni, per migliorare l'azione amministrativa e correggere le anomalie riscontrate a

seguito del controllo. Ciò avviene facendo valere la responsabilità dei dirigenti (art. 5: valutazione delle prestazioni dei dirigenti), ma anche anticipandone la valutazione evidentemente al fine di adottare tempestivamente le necessarie misure organizzative, come potrebbe accadere nell'ipotesi di revoca dell'incarico; ponendo in essere interventi volti ad ottimizzare il rapporto tra costi e risultati, anche con “ *tempestivi interventi di correzione*” (art. 1: controllo di gestione); attuando rimedi, anche suggeriti dalle strutture di controllo, per consentire l'attuazione delle scelte contenute nelle direttive e in altri atti di indirizzo politico e il miglioramento della funzionalità dell'amministrazione (valutazione e controllo strategico). Si pensi, a tale ultimo riguardo, all'utilità della valutazione e controllo strategico anche per i dirigenti, la cui azione scarsamente efficace potrebbe derivare dal sovradimensionamento degli obiettivi originariamente imposti, ovvero dalla scarsità di risorse assegnate. Deve poi essere notato che procedure di valutazione e definizione degli standard qualitativi sono previste anche in relazione all'attività di erogazione dei servizi pubblici: l'art. 11, comma 2, d.lgs. 286/1999, in particolare, stabilisce che le modalità di definizione, adozione e pubblicazione degli standard di qualità, i casi e le modalità di adozione delle carte dei servizi, i criteri di misurazione della qualità dei servizi, le condizioni di tutela degli utenti, nonché i casi e le modalità di indennizzo automatico e forfettario all'utenza per mancato rispetto degli standard di qualità sono stabiliti con direttive, aggiornabili annualmente, del Presidente del Consiglio dei ministri (per i servizi erogati direttamente o indirettamente da regioni o enti territoriali, si provvede con atti di indirizzo e coordinamento adottati d'intesa con la Conferenza unificata di cui al d.lgs. 281/1997); l'art. 11, d.lgs. 286/1999, che fa comunque salve le funzioni e i compiti legislativamente assegnati, per alcuni servizi pubblici, ad autorità indipendenti, abroga l'art. 2, 1. 273/1995 che attribuiva al Presidente del Consiglio dei ministri il potere di emanare schemi generali di riferimento di carte di servizi, pur affermando che restano applicabili, fino a diversa disposizione, i decreti già emanati. L'istituzione di un sistema di controlli interni è prevista pure per gli enti cui si applica il d.lgs. 419/1999. L'obbligo per le università di adottare un sistema di valutazione interna è sancito dalla 1. 370/1999, la quale, prevedendo tra l'altro un unico soggetto controllore (nucleo di valutazione di ateneo), introduce dunque un regime peculiare per un importante settore dell'attività pubblica.

2.3. I controlli di gestione.

Come evidenziato in precedenza, nella tradizione dei paesi anglosassoni questa forma di controllo è ormai diffusa da vari anni dove organi appositi esaminano, di volta in volta o sistematicamente, l'attività delle amministrazioni senza attenersi a specifici vincoli di carattere formale. In pratica, il soggetto che effettua il controllo, i cui provvedimenti rivestono carattere vincolante per le amministrazioni interessate e rilevano ai fini di eventuali azioni di responsabilità, può esaminare tutti gli atti di un'Amministrazione o limitarsi a quelli di specifica rilevanza, controllare direttamente la spesa giudicandone la produttività, disporre la correzione dei procedimenti di spesa, dichiarare l'inefficacia degli atti assunti imponendo all'amministrazione la riadozione dei medesimi purché modificati conformemente alle sue indicazioni, dettare linee di comportamento cui l'amministrazione è tenuta ad uniformarsi. In altre parole, l'obiettivo del controllo di gestione è di indirizzare, sulla base di attività di programmazione e coordinamento, l'attività di gestione di un'amministrazione in modo da agevolare il raggiungimento degli obiettivi perseguiti, consentendo di introdurre, laddove necessario, opportuni interventi correttivi. Tale tipologia di controllo è svolta da organi interni all'amministrazione pubblica (servizi di controllo interno o nuclei di valutazione) per valutare la razionale acquisizione delle risorse impiegate nella svolgimento dell'attività amministrativa (economicità), l'idoneità della gestione ai fini del raggiungimento degli obiettivi generali prefissati (efficacia) ed il rapporto tra risultati conseguiti e risorse impiegate dagli organi dell'amministrazione attiva (efficienza). In relazione a tali obiettivi si rende necessaria la definizione di parametri ed indicatori per l'analisi e la misurazione dell'attività amministrativa e l'individuazione di centri di costo (sostanzialmente corrispondenti ai vertici degli apparati della Pubblica Amministrazione) e successivamente al loro interno di centri di responsabilità. In seguito si procede ad individuare, attraverso un processo per funzioni esercitate dal basso verso l'alto, i costi di collegamento o costi indiretti (ciascun centro di responsabilità sopporta infatti costi diretti e indiretti) ricostruendo in tal modo la composizione dei centri di costo quali macroaggregati. In altri termini, i centri di costo devono essere suddivisi in relazione alle prestazioni finali, alle prestazioni intermedie e di

supporto da cedere ad altri centri di costo ed infine in centri di costo comuni. Il controllo di gestione implica, dunque, un vero e proprio censimento delle attività svolte dalle varie componenti dell'ente che ha carattere estremamente complesso ove si pensi che ciascuna amministrazione ha funzioni attribuite per legge, funzioni non attribuite ma svolte e viceversa, funzioni delegate, funzioni discrezionali. Il controllo di gestione permette anche di stendere programmi per migliorare il rendimento degli organi di amministrazione attiva e verificarne il grado di attuazione attraverso l'impiego di rapporti di gestione (*reports*) sui quali attivare i citati interventi correttivi.⁵

Il procedimento di monitoraggio si articola in un serie di fasi: pianificazione strategica, programmazione, budget, svolgimento delle attività, misurazione delle medesime, reporting, valutazione, revisione delle scelte programmatiche, riconsiderazione della pianificazione strategica⁶. Nel settore pubblico le linee della pianificazione strategica sono individuabili all'interno del Documento di Programmazione economica e finanziaria (D.P.E.F.), nel quale sono specificati gli obiettivi generali che le amministrazioni pubbliche sono chiamate a perseguire nel periodo di riferimento. Dall'esame dei documenti contabili successivamente redatti in base al D.P.E.F (es. legge di bilancio e legge finanziaria) si ricavano i programmi operativi di attuazione dei citati obiettivi e, soprattutto, le risorse, che annualmente, sono destinate all' esercizio delle attività contemplate nei piani della Pubblica Amministrazione. Esaminando le varie fasi del controllo di gestione si individuano gli strumenti principali di tale attività: il budget, dove sono illustrati per l'appunto gli obiettivi che si intendono affidare alle amministrazioni e le risorse a tal fine assegnate; la contabilità analitica, che permette di analizzare i costi in base alla loro destinazione; i reports di controllo, nei quali sono formalizzate le correlazioni tra costi e risultati raggiunti. Un ruolo importante nell'ambito del controllo di gestione dell'attività amministrativa è riconducibile alla Ragioneria generale dello Stato, che tradizionalmente svolge funzioni operative proprie e di supporto alle amministrazioni pubbliche, soprattutto per quanto concerne l'indirizzo, il coordinamento ed il controllo della finanza pubblica. I compiti propri della Ragioneria generale riguardano: l'articolazione in via sperimentale dei

⁵ Al riguardo, preme sottolineare che non sono compiti di facile attuazione poiché l'esperienza del controllo di gestione mutuata dal settore privato è difficilmente applicabile alla Pubblica Amministrazione, dove molti enti non hanno scopo di lucro ed i servizi pubblici sono ceduti a prezzi non remunerativi dei costi di produzione o comunque definiti a prescindere dalle leggi economiche del mercato.

⁶ Vgs. CONTE C., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, in Scuola Centrale Tributaria, p. 9-14.

bilanci pubblici anche sviluppati per centri di responsabilità e/o di costo; la definizione e l'applicazione di strumenti, procedure e tecniche di rilevazione per il controllo dei bilanci, dei costi e dei rendimenti, con particolare riferimento a quella del lavoro; il controllo di gestione, finalizzato anche alla verifica da parte dei servizi di controllo interno o dei nuclei di valutazione da istituire nelle diverse amministrazioni.

2.4. Il D.Lgs. n. 29/1993 ed i servizi di controllo interno o nuclei di valutazione.

Il decreto legislativo *de quo*, come più volte sottolineato, ha riorganizzato l'apparato della Pubblica Amministrazione, rimodulando il processo di pianificazione dell'azione amministrativa.

In questa direzione riveste primaria importanza la predisposizione di un efficace sistema di controllo che, peraltro, risponde a primari interessi generali sanciti dalla stessa Carta Costituzionale (es. art. 100). Il D.Lgs. n.29/1993 ha riorganizzato le procedure di spesa, introducendo il meccanismo del budget, la cui gestione è affidata alla responsabilità dei dirigenti generali; inoltre il decreto ministeriale di assegnazione dei fondi deve essere comunicato, all'atto della sua emanazione, sia alla competente Ragioneria centrale, per la rilevazione ed il controllo dei costi, che alla Corte dei conti. I dirigenti generali e gli altri dirigenti operanti all'interno delle amministrazioni pubbliche, sono chiamati a rispondere, ex D.Lgs. n. 29/1993 e nell'ambito delle rispettive competenze, dell'attività svolta dagli uffici cui sono preposti, della realizzazione dei programmi e dei progetti loro affidati e, in generale, degli obiettivi assegnati. Inoltre, i dirigenti sono anche sottoposti a controlli da parte degli organi superiori per quanto riguarda l'attività di gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa, affinché sia pienamente rispettato lo spirito del citato decreto legislativo diretto a vincolare l'impiego economico delle risorse al conseguimento di risultati in linea con gli obiettivi prefissati. All' inizio di ogni anno i dirigenti presentano al direttore generale, e questi al Ministro, una relazione sull'attività svolta nell'anno precedente. Il tema dei controlli interni della Pubblica Amministrazione assume particolare rilevanza soprattutto perché, attraverso la verifica della correttezza ed adeguatezza dell'attività esercitata, si possono misurare le responsabilità *de quibus*. Come

verrà analizzato in seguito, il sistema di controllo interno di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 29/1993, è stato ridisegnato dal D.Lgs. n. 286/1999 in merito al monitoraggio e alla valutazione dei costi, rendimenti ed attività. La riforma del 1999, infatti, ha concentrato l'attenzione su alcuni punti fondamentali come la valutazione ed il controllo strategico, a supporto dell'alta dirigenza pubblica chiamata ad esprimere gli indirizzi dell'attività amministrativa ed a valutare l'operato degli apparati ministeriali; la verifica della regolarità amministrativa e contabile; la verifica dell'operato dei dirigenti pubblici ed infine il controllo di gestione. Ad ogni modo, l'originario art. 20 del D.Lgs.n.29/93 ha istituito nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni i servizi di controllo interno o nuclei di valutazione, che devono procedere alla verifica, mediante confronti tra i costi e i rendimenti, dello stato di realizzazione degli obiettivi, della corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, nonché dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa; tali strutture determinano, almeno annualmente e su indicazione degli organi di vertice dell'amministrazione, i parametri di riferimento dell'attività di controllo. I citati servizi o nuclei operano in posizione di autonomia e rispondono della loro attività solo agli organi di direzione politica; ad essi è attribuito nell'ambito delle dotazioni organiche vigenti un apposito contingente di personale, eventualmente già collocato fuori ruolo; inoltre, per motivate esigenze, le amministrazioni pubbliche possono altresì avvalersi di consulenti esterni, esperti in tecniche di valutazione e nel controllo di gestione. I nuclei di valutazione sono composti da dirigenti generali e da esperti anche esterni alle amministrazioni; in casi di particolare complessità, il Presidente del Consiglio può stipulare, anche cumulativamente per più amministrazioni, convenzioni apposite con soggetti pubblici o privati particolarmente qualificati. I citati servizi e nuclei hanno accesso ai documenti amministrativi e possono richiedere, oralmente o per iscritto, informazioni agli uffici pubblici. Riferiscono ogni tre mesi sui risultati della loro attività agli organi generali di direzione. Dall'esame del disposto normativo emerge che il controllo di gestione delle amministrazioni pubbliche può anche essere affidato sia ad organi od uffici interni che ad enti esterni; inoltre, la collocazione della relativa fonte normativa nell'ambito delle tematiche sulla responsabilità dirigenziale non deve generare l'equivoca limitazione del ruolo di questo strumento: esso non vale soltanto a misurare l'efficienza della dirigenza pubblica ma costituisce un metodo di governo dell'organizzazione e delle attività della Pubblica Amministrazione nel suo complesso. I servizi di controllo interno o nuclei di valutazione assumono rilevanza primaria e si collegano all'attività della Corte dei conti per quanto riguarda il controllo

sulla gestione ad essa demandato, che tiene comunque conto del riscontro effettuato in prima istanza dai citati servizi o nuclei. Al riguardo, si precisa che le strutture di controllo sono a loro volta controllate dalla Corte dei conti, a prescindere dalla loro collocazione nell'ambito della Pubblica Amministrazione. Pertanto sono assoggettati al predetto controllo di secondo grado anche gli uffici di controllo interno delle Regioni, le quali hanno in prima battuta contestato la legittimità costituzionale della legge n. 20/1994 che ha ridisegnato le attribuzioni della magistratura contabile. In merito la Corte Costituzionale ha precisato nella sentenza n. 29 del 27 gennaio 1995 che il controllo della Corte dei conti non è meramente collaborativo ma *“va visto come una sorta di processo di autocorrezione dell'attività delle Pubbliche Amministrazioni. È un controllo di tipo empirico e per questo l'art. 3 della legge n. 20 consente alla Corte dei conti di definire essa stessa i criteri di riferimento del controllo di gestione. Non è dunque ravvisabile in questo una lesione del principio di legalità che informa i controlli di tipo tradizionale. La Corte dei conti stabilisce i criteri del controllo di gestione in via di autolimitazione dei propri poteri sulla base dell'esperienza via via maturata”*⁷. I servizi di controllo interno o nuclei di valutazione delle amministrazioni pubbliche hanno il compito di verificare, mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse attribuite ed introitate, nonché l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa. In particolare essi: accertano la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa alle prescrizioni ed agli obiettivi stabiliti nelle 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 d'intesa, ove possibile, con i responsabili dei dipartimenti, dei servizi e delle altre unità organizzative i parametri e gli indici di riferimento del controllo sull'attività amministrativa. In estrema sintesi, la funzione dei servizi di controllo interno si riconduce alla misurazione dei risultati dell'attività

⁷ Vgs. sul punto CLARICH M., *Controllo di gestione e audit: l'evoluzione legislativa*, in Scuola centrale tributaria, 1995, p.19

amministrativa in termini di efficacia ed efficienza. Ai fini del controllo di gestione, l'efficacia esprime la misura con cui una determinata organizzazione riesce a raggiungere gli obiettivi che le sono stati assegnati ed eventualmente anche il grado di soddisfazione delle esigenze dei destinatari dell'azione amministrativa. Si parlerà quindi di efficacia sia sotto il profilo quantitativo (incremento del predetto grado di soddisfazione) che qualitativo (miglioramento della qualità dell'attività svolta). Per quanto riguarda invece l'inefficienza, essa esprime la misura del rapporto tra i risultati ottenuti e le risorse impiegate (c.d. rapporto di produttività) e si ottiene quando si raggiunge il massimo risultato con il minimo dispendio di risorse umane, finanziarie, ecc. o quando si adempiono i propri doveri con il minimo delle risorse disponibili. Il concetto di efficienza è diverso da quello di efficacia: basti pensare che è possibile raggiungere gli obiettivi prestabiliti (efficacia dell'azione amministrativa) ma impiegando una quantità di risorse, superiore a quella necessaria (inefficienza dell'azione amministrativa). La verifica dei risultati ottenuti dalle varie amministrazioni in relazione agli obiettivi prefissati sia sotto il profilo dell'efficienza che dell'efficacia permette di individuare eventuali anomalie che impediscono o rallentano il conseguimento degli obiettivi prefissati e non consentono l'economica gestione delle risorse. In questo modo i risultati dell'attività di riscontro si rivelano assai preziosi per i dirigenti dell'amministrazione che possono così adottare decisioni più appropriate e tempestive. Uno dei compiti dei predetti servizi di controllo interno è l'individuazione dei parametri di riferimento dell'attività di controllo. In merito si segnala la delibera della Corte dei conti n. 122 del 4 novembre 1994 in merito ai programmi ed ai criteri di riferimento del controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio dello Stato. Nel provvedimento in questione la Corte precisa che i parametri in esame hanno sostanzialmente carattere empirico e derivano principalmente dall'esperienza: pertanto alla loro individuazione potrà giungersi solo per gradi mediante l'approfondimento delle attività istituzionali sottoposte a verifica e l'aiuto degli strumenti di controllo interno (es. sistema di programmazione e controllo delle attività, analisi di produttività, apparato di rilevazione del personale nei singoli settori di impiego, ecc.). In questa direzione potrebbero essere predisposti modelli di rilevazione e programmi di indagine che portino all'individuazione dei parametri di riferimento e degli indicatori di risultato. Con riferimento alle singole aree di gestione lo schema di analisi potrebbe, ad esempio, articolarsi su alcune voci principali: mezzi, dedicata alla rappresentazione dei dati finanziari e contabili suddivisi in base agli stanziamenti, agli impegni ed ai pagamenti; processi, riguardante il rispetto dei termini di durata del

procedimento fissati dalla legge n.241/1990 e la verifica delle varie fasi dei procedimenti amministrativi, anche alla luce di eventuali considerazioni circa la loro legittimità, efficacia ed efficienza; obiettivi, diretta alla definizione degli obiettivi generali tracciati dalla legge, da programmi o da atti di indirizzo; efficacia, recante la valutazione dell'azione amministrativa mediante indicatori che tengano conto della qualità del risultato (rapporto tra servizio offerto e domanda dell'utenza, raffronto tra risultati dell'azione amministrativa e obiettivi programmati, ecc.); efficienza, dedicata alla comparazione delle risorse impiegate e dei procedimenti attivati con i risultati ottenuti ed espressi in termini di beni e servizi prodotti, tenendo presenti anche gli indicatori di costo. In estrema sintesi, le difficoltà principali nell'adozione dei parametri di riferimento del controllo si ricollegano alle stesse difficoltà che caratterizzano l'introduzione di un modello di rilevazione dei costi e dei rendimenti, utilizzabile anche ai fini del controllo interno, che si adatti al modello organizzativo della Pubblica Amministrazione tradizionalmente diverso da quello privato, che già da tempo ha elaborato meccanismi e sistemi di programmazione e controllo per verificare il corretto ed efficace svolgimento delle attività al fine di valutarne il rapporto costi/rendimenti e di adottare con tempestività eventuali interventi correttivi.

2.5. 11 riordino del controllo interno alle Pubbliche Amministrazioni (D.Lgs. n. 286 del 30 luglio 1999).

In precedenza si è accennato al varo del provvedimento *de quo* che, in attuazione dell'art. 1 della legge n. 59 del 15 marzo 1997, ha disposto il riordino ed il potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalla P.A. In stretto collegamento con il lungo e complesso processo di riforma della macchina amministrativa pubblica, il provvedimento in esame si propone traguardi importanti, sottolineando il principio di responsabilizzazione della dirigenza pubblica e ipotizzando il licenziamento del personale che risulti incapace alla stregua di quanto avviene nel rapporto di lavoro privato. Inoltre il citato decreto mette in evidenza il concetto di valutazione delle

prestazioni dei dirigenti, che, tra l'altro, si vedono ancorare una parte della propria retribuzione ai meriti acquisiti sul lavoro⁸. L'art.1 del D.Lgs. n. 286/1999 fissa i principi generali del controllo interno⁹, imponendo alle pubbliche amministrazioni di dotarsi di strumenti adeguati a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile); verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione); valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza); valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi e altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico). La predisposizione dei sistemi dei controlli interni rispetta i seguenti principi generali (obbligatori per i ministeri ed applicabili dalle Regioni nell'ambito della propria autonomia organizzativa e legislativa): l'attività di valutazione e controllo strategico supporta l'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico-amministrativo ed è pertanto svolta da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico amministrativo; queste strutture svolgono, di norma, anche l'attività di valutazione dei dirigenti direttamente destinatari delle direttive emanate dagli organi di indirizzo politico-amministrativo, in particolare dai ministri; il controllo di gestione e l'attività di valutazione dei dirigenti sono svolte da strutture e soggetti che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata; l'attività di valutazione dei dirigenti utilizza anche i risultati del controllo di gestione, ma è svolta da strutture o soggetti diversi da quelli cui è demandato il controllo di gestione medesimo; tali funzioni sono esercitate in modo integrato; è vietato affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione, alla valutazione dei dirigenti, al controllo strategico. La procedura identificata prevede che gli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico riferiscano sui risultati dell'attività svolta esclusivamente agli organi di vertice dell'amministrazione, ai soggetti, agli organi di indirizzo politico-amministrativo, a fini di ottimizzazione della funzione amministrativa. Per i fatti eventualmente segnalati con le predette formalità, e la cui conoscenza consegue dall'esercizio delle relative funzioni di controllo o valutazione, non si configura l'obbligo di denuncia ex art. 1, comma 3,

⁸ Vgs. PATTA E., *Dirigenti pubblici, arriva la pagella*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 agosto 1999, p.17

⁹ Vgs. POLLARI-DEL CIOFFO, *Elementi di contabilità pubblica*, II ed., Laurus Robuffo, Roma, 2002.

della legge n. 20/1994. L'art.2 del provvedimento è dedicato al controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, che viene effettuato dagli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché i servizi ispettivi, ivi compresi quelli di cui all'art. 1, comma 62, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato e quelli con competenze di carattere generale. Le suddette verifiche devono rispettare, in quanto applicabili alla P.A., i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile non comprende verifiche da effettuarsi in via preventiva se non nei casi espressamente previsti dalla legge e fatto salvo, in ogni caso, il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile. L'art.3 del D.Lgs. n.286/1995 riveste particolare interesse dato che, al fine anche di adeguare l'organizzazione delle strutture di controllo della Corte dei conti al sistema dei controlli interni, stabilisce che il numero, la composizione e la sede degli organi della Corte dei conti adibiti a compiti di controllo preventivo su atti o successivo su pubbliche gestioni e degli organi di supporto, siano determinati dalla Corte stessa¹⁰, anche in deroga a previgenti disposizioni di legge, fermo restando, per le assunzioni di personale, quanto previsto dall'articolo 39, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, nell'esercizio dei poteri di autonomia finanziaria, organizzativa e contabile a essa conferiti dall'articolo 4 della legge 14 gennaio 1994, n. 20. L'art. 4 reca le norme sul controllo di gestione, imponendo a ciascuna amministrazione pubblica di definire: l'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione; le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa; le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili; l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative; le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti; gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità; la frequenza di rilevazione delle informazioni. In ordine alla valutazione del personale con incarico dirigenziale, le pubbliche amministrazioni, sulla base anche dei risultati del controllo di

¹⁰ Vgs. CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, III ed., Giuffrè editore, 2001

gestione valutano in coerenza a quanto stabilito al riguardo dai contratti collettivi nazionali di lavoro, le prestazioni dei propri responsabili nonché i comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse professionali, umane e organizzative a essi assegnate (competenze organizzative). La valutazione delle prestazioni e delle competenze organizzative dei dirigenti tiene particolarmente conto dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione. La predetta verifica viene effettuata annualmente e si ispira ai principi della diretta conoscenza dell'attività del valutato da parte dell'organo proponente o valutatore di prima istanza, della approvazione o verifica della valutazione da parte dell'organo competente o valutatore di seconda istanza, della partecipazione al procedimento del valutato. In dettaglio l'art.5 del D.Lgs. n. 286/1999 prevede che per le amministrazioni dello stato, la valutazione è adottata dal responsabile dell'ufficio dirigenziale generale interessato, Su proposta del dirigente, eventualmente diverso, preposto all'ufficio cui è assegnato il dirigente valutato. Per i dirigenti preposti a uffici di livello dirigenziale generale, la valutazione è adottata dal capo del dipartimento o altro dirigente generale sovraordinato. Per i dirigenti preposti ai centri di responsabilità delle rispettive

In de-0.086dai e de ceant

dotato di adeguata autonomia operativa. La direzione dell'ufficio può essere dal ministro affidata anche a un organo collegiale, ferma restando la possibilità di ricorrere, anche per la direzione stessa a esperti estranei alla pubblica amministrazione. I citati servizi di controllo interno operano in collegamento con gli uffici di statistica istituiti ai sensi del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 322; redigono almeno annualmente una relazione sui risultati delle analisi effettuate, con proposte di miglioramento della funzionalità delle amministrazioni; possono svolgere, anche su richiesta del ministro, analisi su politiche e programmi specifici dell'amministrazione di appartenenza e fornire indicazioni e proposte sulla sistematica generale dei controlli interni nell'amministrazione. L'art.7 del D.Lgs. n.286/1999 istituisce presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri una banca dati, accessibile in via telematica e pienamente integrata nella rete unitaria della pubblica amministrazione, alimentata dalle amministrazioni dello Stato, alla quale affluiscono, in ogni caso, le direttive annuali dei ministri e gli indicatori di efficacia, efficienza, economicità relativi ai centri di responsabilità e alle funzioni obiettivo del bilancio dello Stato. Per il coordinamento in materia di valutazione e controllo strategico nelle amministrazioni dello Stato, la Presidenza del Consiglio dei ministri si avvale di un apposito comitato tecnico scientifico e di un apposito osservatorio. Il citato comitato è composto da non più di sei membri, scelti tra esperti di chiara fama, anche stranieri, uno in materia di metodologia della ricerca valutativa, gli altri nelle discipline economiche, giuridiche, politologiche, sociologiche e statistiche. Ciascun membro non può durare complessivamente in carica per più di sei anni. Il comitato formula, anche a richiesta del Presidente del Consiglio dei ministri, valutazioni specifiche di politiche pubbliche o programmi operativi plurisettoriali. L'osservatorio di cui si è fatto cenno in precedenza è istituito nell'ambito della Presidenza del Consiglio dei ministri ed è organizzato con decreto del Presidente del consiglio. Tenuto anche conto delle esperienze in materia maturate presso Stati esteri e presso organi costituzionali, ivi compreso il Cnel, l'organo in questione fornisce indicazioni e suggerimenti per l'aggiornamento e la standardizzazione dei sistemi di controllo interno. L'art.8 del provvedimento in esame si occupa della direttiva annuale del Ministro, prevista dall'art.14, del decreto n. 29/1993. In particolare essa costituisce il documento base per la programmazione e la definizione degli obiettivi delle unità dirigenziali di primo livello. In coerenza a eventuali indirizzi del Presidente del Consiglio dei Ministri, e nel quadro degli obiettivi generali di parità e pari opportunità previsti dalla legge, la suddetta direttiva identifica i principali risultati da realizzare, in relazione anche agli indicatori stabiliti dalla documentazione di bilancio per

centri di responsabilità e per funzioni-obiettivo, e determina, in relazione alle risorse assegnate, gli obiettivi di miglioramento, eventualmente indicando progetti speciali e scadenze intermedie. Il documento di cui sopra, avvalendosi del supporto dei menzionati servizi di controllo interno, definisce anche i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e valutazione dell'attuazione.

3. Il controllo sulla gestione.

A differenza del precedente, il controllo sulla gestione è espletato da un organo esterno e neutrale rispetto all'amministrazione esaminata: la Corte dei conti.

Questa forma di riscontro, introdotta dalla legge n. 20/1994, affida alla Corte il compito di svolgere, anche in corso di esercizio, il controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, nonché sulle gestioni fuori bilancio e sui fondi di provenienza comunitaria, verificando la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione. La Corte dei conti 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. Per quanto riguarda le Regioni, il controllo di gestione riguarda il perseguimento degli obiettivi stabiliti dalle leggi di principio e di programma. Il sistema di controllo così modulato si basa sostanzialmente sui controlli posti all'interno delle varie amministrazioni che riferiscono alla Corte dei conti; quest'ultima riferisce poi al Parlamento ed ai Consigli regionali ed inoltra alle Procure regionali competenti le segnalazioni riguardanti atti e comportamenti che danneggiano il patrimonio della Stato. Si precisa altresì che le denunce di danno erariale possono anche essere direttamente proposte dai servizi di controllo interno. In altre parole, il controllo sulla gestione, esercitato dalla Corte dei conti (in un panorama comparatistico con le istituzioni superiori di controllo e con le linee guida INT.O.S.A.I), si colloca nel circuito istituzionale Parlamento-Governo o/e Assemblee elettive (organi di governo per le Regioni e gli enti locali) ovvero opera attraverso "osservazioni" o (solo per le amministrazioni statali) "richieste di riesame" direttamente rivolte agli organi di governo

e di alta amministrazione¹¹. La sua funzione non è quella di essere un controllo-conoscenza e neppure un controllo-consulenza, ma un controllo-collaborazione, nel senso che la sua attività di verifica è diretta a suscitare processi di autocorrezione di modelli organizzativi e di moduli operativi non idonei sotto il profilo della regolarità e contemporaneamente incongrui e diseconomici sotto quello dei risultati. La natura collaborativa fa sì che l'amministrazione sia portatrice di un interesse ad ottenere un controllo esauriente ed adeguato all'universo della propria attività¹². La sua funzione è quella di facilitare tanto il Parlamento o/e le Assemblee elettive a far conoscere le realtà amministrative e l'assunzione di eventuali iniziative riconducibili alla sua sovranità, quanto gli organi di governo e l'amministrazione, per l'adozione di conseguenziali e discrezionali provvedimenti di autocorrezione volti a migliorare l'esplicarsi del servizio reso al cittadino. La sua missione (che è quella della Corte stessa) è di corrispondere, al meglio possibile, al bisogno espresso dai cittadini e dalle forze politiche di conoscere in concreto l'uso che viene fatto delle risorse pubbliche ed i risultati effettivi che si sono avuti attraverso l'impiego di esse, non limitandosi tale controllo a mere verifiche comportamentali o formali. Nel processo di verifica, l'organo di controllo utilizza parametri di valutazione che, alla luce dei generali criteri di efficienza, efficacia, economicità, imparzialità, trasparenza e buon andamento della macchina amministrativa (parametri di primo grado), si traducono poi sul piano concreto in parametri e criteri di secondo grado mutuati dall'esperienza comune, da regole tecniche o da discipline non necessariamente giuridiche. A tal fine possono anche essere elaborati, attraverso l'esame della casistica giurisprudenziale, paradigmi di azione ovvero di comportamenti tipizzati che esprimano altrettante situazioni sintomatiche della conformità o non conformità della gestione alle regole dell'ordinamento. In merito si precisa che i termini "conformità a legge" e "regolarità delle gestioni pubbliche" non sono equivalenti: la regolarità della gestione comprende al suo interno i profili di legittimità dell'azione amministrativa ma non si limita a questi, poiché presuppone anche il rispetto dei criteri di efficacia, efficienza ed economicità nella gestione della cosa pubblica. Infatti il controllo esercitato dalla Corte dei conti va oltre il controllo di un singolo atto ed investe l'intero procedimento

¹¹ Così deliberazione della CORTE DEI CONTI, Sezioni Riunite in sede di controllo, 13 dicembre 2000, n. 4/Contr./2000. – "Programma del controllo sulla gestione"- ai sensi dell'art. 5 comma 1 del Regolamento "per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti" (deliberazione n. 24 del 16 giugno 2000), p. 2.

¹² Deliberazione della CORTE DEI CONTI, Sezione Centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, Adunanza congiunta dei collegi I e II, 15 febbraio 2001. – *Programmazione delle attività di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato.*, p. 2.

amministrativo per verificare che i risultati dell'attività amministrativa siano in linea con il quadro generale tracciato dal legislatore o dall'organo di indirizzo politico.

Al suo interno la Corte ha ripartito le competenze in materia affidando agli Uffici di controllo ed ai Consiglieri delegati lo svolgimento dell'attività istruttoria e la definizione positiva del procedimento di monitoraggio delle attività ex art. 3 della legge n. 20/1994; qualora i predetti Uffici evidenzino delle patologie, è riservata ai Collegi della Sezione di controllo sulla gestione la pronuncia sulla legittimità e regolarità delle gestioni, sul funzionamento dei controlli interni nonché, in via incidentale, sulla legittimità di singoli atti. Per individuare gli obiettivi ed i programmi dell'attività amministrativa, la Corte dei conti acquisisce le direttive generali impartite ex art. 14 del D.Lgs. n. 29/1993, gli atti iniziali di gestione riguardanti l'assegnazione agli uffici di livello dirigenziale generale di una quota parte del bilancio dell'amministrazione e l'esercizio degli autonomi poteri di spesa dei dirigenti, gli atti dei dirigenti generali che definiscono i limiti di valore delle spese che possono essere effettuate dai dirigenti ed i risultati dei controlli interni degli appositi servizi. In particolare, nella corretta determinazione degli obiettivi dell'azione amministrativa, anche ai fini del controllo sulla gestione, è opportuno riferirsi ai capitoli di spesa il cui oggetto è individuato in relazione alle finalità e/o agli obiettivi da raggiungere (c.d. capitoli a contenuto finalistico) in modo da poter agevolmente valutare il grado di perseguimento dei risultati prefissati e l'andamento dell'azione amministrativa svolta dai competenti organi per raggiungere i risultati stessi in un congruo periodo di gestione (esteso quanto meno all'intero esercizio). Ai fini dell'attività di controllo sulla gestione, la Corte acquisisce eventualmente anche i seguenti documenti: gli atti di costituzione e di modificazione dei servizi di controllo interno o dei nuclei di valutazione ed i documenti riguardanti i parametri di riferimento del controllo individuati da tali organi; le relazioni dei managers pubblici indirizzate al direttore generale, e la relazione di quest'ultimo al ministro, aventi per oggetto l'attività svolta nell'anno precedente, come pure le relazioni trimestrali agli organi generali di direzione predisposte dai servizi di controllo interno o dai nuclei di valutazione; le eventuali convenzioni stipulate dal Presidente del Consiglio dei Ministri con soggetti pubblici o privati particolarmente qualificati, per l'esercizio, anche in comune fra più amministrazioni, del controllo sulla gestione in casi di speciale complessità; gli atti per i quali gli uffici centrali del bilancio hanno formalizzato osservazioni, purché non a mero carattere istruttorio o integrativo, con le deduzioni dell'amministrazione. Si ricorda poi che la Corte dei conti ha anche facoltà di effettuare e disporre ispezioni ed accertamenti diretti. Il

controllo sulla gestione viene effettuato dalla Corte dei conti sulla base dei riscontri già formulati dagli organi di controllo interno dell'amministrazione interessata; il rapporto o referto del controllo sulla gestione può avere un contenuto assai articolato: ospita le osservazioni sulla legittimità e regolarità della gestione; illustra eventuali rilievi sulla non conformità alla legge di atti esaminati in via incidentale; riassume i risultati della gestione e dell'attività amministrativa sia in termini di efficienza che di economicità ed efficacia; contiene le osservazioni della Corte che vengono comunicate all'amministrazione controllata affinché quest'ultima provveda a sua volta a rispondere, indicando le misure consequenzialmente adottate; specifica la richiesta eventualmente indirizzata alla Pubblica Amministrazione affinché riesamini gli atti giudicati non conformi alla legge e comunichi successivamente gli atti adottati a seguito del riesame. In breve, il cardine del controllo sulla gestione svolto dalla Corte dei conti è la verifica della produttività gestionale delle amministrazioni pubbliche, che, anche mediante l'ausilio di adeguate apparecchiature informatiche, riscontri l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa tramite indicatori di produzione, di presenza, di costo, di tempestività, di adeguatezza, ecc. Il controllo della magistratura contabile non deve articolarsi secondo modalità punitive, ma deve configurarsi come uno strumento di assistenza e collaborazione nei confronti dei managers pubblici per aiutarli nell'individuazione delle decisioni migliori. Qualora, nel corso dell'attività di verifica, emergano profili di responsabilità per danno erariale il magistrato contabile incaricato del controllo predisponde la conseguente segnalazione alla competente Procura regionale della Corte dei conti.

3.1. La verifica del funzionamento del controllo interno nella dottrina e nella pratica applicativa prima dell'emanazione del D.Lgs. n.286/99.

Come sottolineato nel paragrafo precedente, gli scopi della verifica del funzionamento dei controlli interni sono finalizzati alla rilevazione di eventuali punti critici dei controlli interni ed al suggerimento dei correttivi necessari, alla circoscrizione di situazioni patologiche di criticità che possono sfuggire al controllo interno, alla selezione da parte della Corte dei fenomeni gestori da controllare. Sotto l'aspetto procedurale, l'analisi della funzionalità dei controlli interni si può svolgere in coincidenza con l'esame della gestione controllata ovvero autonomamente, anche se è doveroso porre in evidenza che la preliminare e propedeutica acquisizione ed analisi delle risultanze e dei parametri dei

controlli interni costituisce una fase prodromica necessaria per la selezione dei fenomeni gestori da sottoporre a controllo della Corte dei conti e, quindi, per la programmazione annuale della sua attività. In altre parole i controlli interni sono indispensabili per poter svolgere il controllo esterno sulla gestione e, di conseguenza, i rapporti tra controllo interno e quello esterno non devono essere visti in termini di contrapposizione, dicotomia, duplicazione, ma in termini culturalmente moderni di sinergia e complementarità. Pertanto, il ruolo della Corte dei conti di controllore di secondo grado necessita dello sviluppo di forti interazioni tra controllore interno ed esterno, allo scopo di stimolare progressivi arricchimenti e perfezionamenti dei sistemi di valutazione, di validare le modalità di misurazione utilizzate in modo da garantirne la congruità tecnica e, soprattutto, consentire la confrontabilità dei dati tra sistemi di amministrazioni diverse. Gli studi che si sono occupati del controllo sulla gestione affidato alla Corte dei conti nella vigenza della normativa precedente alla riforma del 1999 (in particolare, all'art. 20 del d. lgs. n. 29/1993 ed all'art. 39 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, che regolamentavano il controllo di gestione) hanno analizzato la disposizione della legge n. 20/1994, inerente la verifica del funzionamento dei controlli interni, senza porre particolare attenzione alle modalità ed ai criteri di verifica del funzionamento dei controlli interni. La stessa analisi della Corte dei conti ha posto particolare attenzione “solo” su fatti specifici o su mere ricognizioni circa lo stato di attuazione presso le varie amministrazioni dei servizi di controllo interno e dei nuclei di valutazione senza approfondire gli aspetti metodologici. In particolare, da una parte è stata riservata una particolare attenzione alla circostanza, di cui all'art. 3, comma 4, della legge n. 20/1994, secondo la quale la Corte *"accerta... la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge" "anche in base all'esito di altri controlli"*, sottolineando il fatto che la legge n. 20 del 1994 avrebbe attribuito alla Corte dei conti una sorta di controllo esterno di secondo grado¹³ e limitandosi a precisare che tale attribuzione consiste essenzialmente nella verifica della funzionalità dei controlli interni, nella valutazione, diretta o indiretta, del funzionamento e della rispondenza del controllo interno di ciascuna amministrazione assoggettata; dall'altra si è trascurato di mettere in collegamento il controllo di secondo grado sui controlli interni con la verifica delle loro metodologie, dei loro procedimenti, della loro congruenza con la natura e le caratteristiche delle attività da verificare, della loro presa sugli uffici. In particolare non è stato posto l'accento sulla differenza tra attendibilità ed affidabilità dei

¹³ Considerato come una specifica configurazione di quello sulla gestione che tiene conto dei risultati del controllo interno. Altri, invece, parlano di una funzione autonoma anche di controllo indiretto.

controlli interni. Ad ogni modo è bene sottolineare che i limiti *de quibus* sono riconducibili essenzialmente al fatto che la legge n. 20/1994 non chiariva in che cosa consistesse il controllo interno oggetto di verifica da parte della Corte dei conti, né la relativa definizione si poteva trarre da altro testo normativo. D'altra parte, l'art. 20 del d.lgs. n. 29/1993, sebbene istituisse i servizi di controllo interno, faceva evidente riferimento al solo controllo di gestione la cui più corretta definizione, peraltro, fu introdotta nel 1995 con il d.lgs. n. 77 relativo all'ordinamento contabile degli enti locali. Altro elemento di criticità può essere individuato nella generalizzata mancata attivazione dei controlli interni di gestione, circostanza che di fatto ha privato il controllo esterno della stessa materia sulla quale esercitarsi per eventualmente trarre da tale esperienza regole, principi e metodologie per la verifica del funzionamento dei controlli interni. Pertanto, alla luce delle considerazioni di cui sopra, sembra utile il riferimento alla prassi aziendalistica circa il concetto di controllo interno. I *"Principi di revisione"*, statuiti negli anni ottanta dall'apposita commissione del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e del Consiglio nazionale dei ragionieri, affermavano che: *" il sistema di controllo interno può essere definito come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall'azienda, allo scopo di raggiungere i seguenti obiettivi: la conformità dell'attività degli organi aziendali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire ed alle direttive ricevute; la salvaguardia del patrimonio aziendale; l'attendibilità dei dati."* La stessa Banca d'Italia, in merito alle istruzioni generali di vigilanza rivolte al sistema creditizio, ha sostenuto che: *"il sistema dei controlli interni è costituito dall'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative che mirano ad assicurare il rispetto delle strategie aziendali e il conseguimento delle seguenti finalità: efficacia ed efficienza dei processi aziendali (amministrativi, produttivi, distributivi, ecc.); salvaguardia del valore delle attività e protezione dalle perdite; affidabilità e integrità delle informazioni contabili e gestionali; conformità delle operazioni con la legge, la normativa di vigilanza nonché con le politiche, i piani, i regolamenti e le procedure interne."* Ad una consolidata esperienza aziendalistica in merito al concetto di controllo interno, come già sottolineato, si contrapponeva nell'ordinamento pubblicistico italiano, precedente all'emanazione del d.lgs. n. 286/1999, la quasi totale assenza di uno sforzo definitorio normativo, regolamentare o interpretativo. Pertanto, in mancanza di un predeterminato schema concettuale, anche la normativa primaria e secondaria ha attribuito ai servizi di controllo

interno *"una congerie di compiti di differente natura e, in qualche caso, incoerenti con la loro missione"*¹⁴: a questi nuclei interni, infatti, sono stati affidati controlli di legittimità e di risultato, controllo interno e valutazione del personale, controlli collaborativi e repressivi, controlli strategici e di tipo gestionale. Inoltre, presso le amministrazioni pubbliche italiane si è assistito, nell'interpretazione e nell'attuazione concreta del dispositivo di cui all'art. 20 del d.lgs. n. 29/1993, all'eterogeneo svilupparsi di svariate metodologie e strumenti di controllo di gestione; esperienze che, se ad un lato sono sintomatiche *"della diffusione della cultura gestionale presso le strutture pubbliche"*¹⁵, dall'altro hanno portato alla creazioni di incompatibili e forti difformità tra le amministrazioni. Tale difformità non riconducibile a sistema, come è facile comprendere, ha reso incomparabili tra loro le risultanze del controllo interno delle diverse amministrazioni controllate, circa l'attività di gestione in termini di risultati, costi, modi e tempi, non consentendo la confrontabilità dei dati tra sistemi di amministrazioni diverse .

In altre parole l'adozione di diversi principi e di diversi metodi ha reso complessa, anche all'interno di categorie uniformi di enti, l'attività di controllo esterno esercitato dalla Corte. A tal proposito è indispensabile esaminare le relazioni elaborate dalla magistratura contabile nell'arco temporale compreso tra il 1994 ed il 1999 e, in particolare, i *"criteri generali"* e gli *"indirizzi di coordinamento"* per l'esercizio del controllo successivo sulla gestione che vengono approvati annualmente dall'apposito collegio delle Sezioni riunite ai sensi dell'art. 3 del regolamento n. 1 del 13 giugno 1997. Il documento allegato alla deliberazione n. 1/97/SR/CONTR., dopo la prima fase di attuazione della legge n. 20/1994, al fine di orientare tutte le attività di controllo della Corte verso obiettivi unificanti, sotto il profilo dei criteri e dei metodi, esprime l'esigenza di un confronto sui sistemi di informazione contabili e statistico-economici, sulla costruzione di indicatori, sui metodi di misurazione e valutazione dei risultati, confronto che investe in primo luogo il processo di formazione e la struttura del bilancio, nonché la rete dei controlli interni, posti come base del controllo neutrale ed esterno della Corte. In realtà, se da una parte si evidenzia l'importanza centrale occupata dalla verifica del funzionamento dei controlli interni attraverso un rinvio alle regole ed ai criteri fissati dagli organi superiori di controllo internazionali ed europei (INTOSAI e Corte dei conti dell'U.E.), dall'altra non viene riservata alcuna particolare attenzione ai criteri metodologici di tale verifica. Esse si

¹⁴ Sono le considerazioni espresse da Maurizio Graffeo, Consigliere della Corte dei conti, nel corso del convegno di studi: *"LE FUNZIONI DI GARANZIA DELLA FINANZA PUBBLICA TRA IL RISPETTO DELLE AUTONOMIE E I PRINCIPI DEL GIUSTO PROCESSO"* Palermo, 24-25 novembre 2000.

¹⁵ Sono le considerazioni espresse da Maurizio Graffeo, op.cit.

limitano ad affermare che, nell'ambito della tripartizione dei controlli esterni a livello di scala macro, meso e micro, quest'ultimo costituisce *"lo specifico terreno sul quale operano i controlli interni, la cui rete costituisce la base per il controllo"* della Corte, mentre, a dimensione *"meso"*, l'analisi delle politiche pubbliche offre gli strumenti di misurazione e valutazione dell'intero processo di formazione ed attuazione delle decisioni dei pubblici poteri con riferimento anche alla fase dei controlli interni di gestione. In altre parole, non è possibile rinvenire alcun tentativo di avviarsi verso la creazione di metodologie uniformi di controllo, in particolare di verifica del funzionamento dei controlli interni. Si dispone semplicemente che *"i programmi delle Sezioni e dei Collegi di controllo selezionano i fenomeni gestori e amministrativi da indagare e definiscono, con riferimento alle materie e ai profili ritenuti di maggior rilievo, le metodologie e gli strumenti dei controlli di efficienza ed efficacia della gestione"*. Le stesse considerazioni possono essere formulate in riferimento alla deliberazione n. 122 del 1994 dell'Adunanza generale della Sezione del controllo, concernente la definizione dei programmi e dei criteri di riferimento del controllo successivo sulla gestione per il 2° semestre 1994 e per il 1995. Nel documento *de quo*, infatti, si ribadiva che il controllo sulla gestione è un *"controllo di secondo grado o, comunque, controllo che tiene conto e si basa sul controllo interno che l'amministrazione è tenuta ad effettuare e del quale l'ordinamento indica gli organi, le strutture, le metodologie e i parametri"*, riconoscendo al sistema dei controlli interni un valore di sostanziale propedeuticità alla sua attività. Prima di concludere si ritiene utile sottolineare che in sede di referto al Parlamento sul rendiconto generale dello Stato, le Sezioni riunite hanno sempre dedicato all'argomento un apposito paragrafo del capitolo relativo alla *"organizzazione della pubblica amministrazione"*. Dall'analisi di tali lavori, pertanto, è possibile approfondire la questione in merito alla posizione assunta dalla Corte in merito al procedimento di verifica dei controlli interni.

In particolare, nella deliberazione n. 101/1997 del II Collegio della Sezione di controllo, si afferma che il quadro normativo del controllo interno *"coinvolge anche i consigli, le giunte e gli stessi responsabili dei servizi, e mette in specifica evidenza, per la loro particolare connotazione di autonomia, il responsabile del servizio finanziario, il collegio dei revisori e le strutture di controllo interno di gestione"*. Inoltre, nella relazione approvata dalla Sezione relativamente alla gestione finanziaria 1996, per la prima volta in un documento della Corte dei conti si accenna alla circostanza che il dialogo tra controllo interno ed esterno voluto dal legislatore *"presuppone l'elaborazione di una metodologia che, coerentemente con le caratteristiche di flessibilità insite nel controllo di gestione, non è"*

stata indicata in dettaglio, ma è stata lasciata agli organi titolari di tale controllo".

In conclusione, precedentemente alla riforma del 1999, *“non sembra che la Corte abbia avvertito nella sua rilevanza la nuova funzione di verifica del funzionamento dei controlli interni, talché ben poco si è realizzato in tema di programmazione delle attività, nonché di elaborazione di metodologie e criteri per effettuare tale verifica: ne è derivato che, finora, la maggior parte dei suoi "prodotti operativi" non hanno considerato i controlli interni quale elemento fondamentale del controllo sulla gestione.”*¹⁶

3.2. Il controllo interno alle amministrazioni pubbliche e la sua verifica secondo le linee guida dell'INTOSAI e delle prassi aziendali.

Le considerazioni espresse a conclusione del paragrafo precedente hanno permesso di sottolineare la necessità di una omogeneità di comportamenti e di uniforme comprensione dei risultati rappresentati nei report finanziari, economici e gestionali. A livello internazionale tale esigenza è stata raccolta e soddisfatta dall'Organizzazione Internazionale delle Istituzioni Superiori di Controllo della finanza pubblica (INTOSAI) che, attraverso gli *"Standard di controllo"* le *"Linee guida per i controlli interni"*¹⁷, ha cercato di cristallizzare in appositi standard i requisiti ed i compiti degli addetti al controllo.¹⁸ In particolare si afferma che *"il controllo interno è uno strumento manageriale utilizzato per assicurare...che siano realizzati gli obiettivi della gestione"*, sancendo,

¹⁶ Sono le considerazioni espresse da Maurizio Graffeo, op.cit.

¹⁷ I due documenti basilari dell'INTOSAI: "Dichiarazione di Lima sui principi generali di controllo della finanza pubblica" e "Regole del controllo" (*Auditing Standards*), costituiscono nel loro complesso una esposizione sistematica e coordinata di direttive comprendenti i postulati di base del controllo da utilizzare, quale punto di partenza per tutti i Paesi aderenti, nella emanazione della normativa primaria e secondaria propria del settore del controllo ma anche quale punto di riferimento per l'esercizio delle attività professionali proprie del settore, ove si rilevi immediatamente possibile l'applicazione dei principi stessi. In genere occorre un adattamento normativo e regolamentare, specie in presenza di un ordinamento giuridico specifico e preesistente.

¹⁸ Già nell'ambito del IX CONGRESSO INTOSAI (Lima - Perù - 17 - 26 ottobre 1977) "DICHIAZIONE DI LIMA SUI PRINCIPI GENERALI DI CONTROLLO DELLA FINANZA PUBBLICA" si sanciva che "Il controllo è principio immanente dell'amministrazione delle finanze pubbliche. Il controllo non è fine a se stesso, bensì rappresenta una componente indispensabile di un sistema di controllo che dovrebbe evidenziare tempestivamente le deviazioni dalla norma e le violazioni dei principi di conformità al diritto, di efficienza, di utilità ed economicità dell'amministrazione finanziaria, in modo da rendere possibile l'applicazione di provvedimenti correttivi nei casi specifici; il riconoscimento della responsabilità dell'organo contravventore, il risarcimento dei danni o l'applicazione di provvedimenti che rendano in futuro impossibile, o perlomeno estremamente difficile, la ripetizione di tali violazioni."

pertanto, la responsabilità della dirigenza circa l'adeguatezza e l'efficienza dei controlli interni. Il controllo interno viene definito come *“i programmi di un'organizzazione, i metodi, le procedure e le altre azioni della dirigenza che garantiscono in maniera ragionevole la realizzazione dei seguenti obiettivi generali: la promozione di attività ordinate, economiche, efficienti ed efficaci, nonché di una qualità dei prodotti e dei servizi coerente con la missione dell'organismo; la salvaguardia delle risorse contro perdite dovute a sprechi, abusi, cattiva amministrazione, errori, frodi ed altre irregolarità; l'osservanza delle leggi, regolamenti e direttive della dirigenza; l'elaborazione e la raccolta di dati finanziari ed amministrativi affidabili, nonché la loro divulgazione in rapporti tempestivi e completi.”* Le linee guida dell'INTOSAI, dopo aver chiarito il concetto e gli obiettivi dei controlli interni, enucleano poi un gruppo minimo di standard generali e particolari utilizzabili da tutti i Paesi come base per attuare un sistema di controllo interno. Due appositi capitoli sono, infine, dedicati alle modalità normative ed organizzative di realizzazione dei sistemi di controllo interno ed alla periodica valutazione dell'efficacia di tali sistemi. L'Unione Europea, sulla scorta di tale definizione di controllo interno e dei suoi obiettivi, ha affermato nei *"Criteri-guida del controllo"* che: *“Il controllo interno è organizzato dalla direzione dell'organismo controllato ed è espletato sotto la sua responsabilità. Il controllo interno è definito come l'insieme di tutte le strategie e procedure concepite e attuate dalla direzione di un organismo al fine di garantire: il raggiungimento economico, efficiente ed efficace degli obiettivi dell'organismo; l'osservanza delle norme esterne (leggi, regolamenti...) 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 di informazioni finanziarie e di gestione affidabili.”* In conclusione, dall'analisi dei documenti frutto dell'esperienza internazionale, si evince che il controllo interno è costituito da un insieme di strumenti operativi, gestionali che la dirigenza ha a disposizione per governare l'organismo al quale è preposta, per controllarne gli obiettivi, il funzionamento e le risorse. I dirigenti devono operare in modo da assicurare l'adeguatezza e l'efficienza del sistema di controllo interno attuato ed utilizzato, anche nell'ipotesi in cui sia la legge (o altra normativa) a stabilire specifici controlli. Il controllo interno, inoltre, deve essere tenuto distinto dal controllo di gestione in senso stretto, con il quale sussiste, invece, un rapporto di genere e specie.

Per quanto riguarda il rapporto intercorrente tra il controllo interno e quello esterno si sottolinea l'importanza per l'Istituzione Superiore di Controllo di sviluppare buone relazioni lavorative con le unità del controllo interno in vista di uno scambio di esperienze

e conoscenze in modo che le attività di entrambi possano integrarsi e completarsi. Tali relazioni possono essere sviluppate includendo nel referto di controllo esterno le osservazioni del controllo interno e riconoscendo, se e quando possibile, i contributi di quest'ultimo. Nei casi in cui i controlli interni siano inadeguati, i relativi punti deboli, le loro cause ed i loro potenziali effetti dovrebbero essere documentati integralmente e prontamente comunicati all'organismo controllato. In relazione alle procedure di valutazione di un sistema di controllo interno il paragrafo 141 degli *"Standard di controllo"*, approvati dall'INTOSAI, esprime la necessità che *"Il controllore esterno, nel determinare l'ampiezza e l'ambito del controllo, deve esaminare e valutare l'affidabilità del controllo interno."* Pertanto le modalità di esame e di valutazione del controllo interno da parte dell'Istituzione Superiore di Controllo dipendono dal tipo di lavoro che quest'ultima intende eseguire. Nell'ipotesi in cui debba espletare un controllo di regolarità finanziaria, il controllore esterno dovrà esaminare e valutare principalmente quei controlli interni che mirano alla salvaguardia dei beni e delle risorse, nonché a garantire la correttezza e completezza dei documenti contabili. Le verifiche, in caso di esecuzione di controlli esterni di legittimità, si riferiranno, invece, essenzialmente ai sistemi in base ai quali i dirigenti e gli amministratori si assicurano dell'osservanza delle leggi e dei regolamenti. Nel caso in cui i controlli esterni riguardino i risultati della gestione, il relativo giudizio dovrà essere concentrato su quell'insieme di controlli interni che concorrono a far gestire l'attività dell'ente in maniera economica, efficiente ed efficace, ad assicurare l'osservanza delle politiche gestionali ed a produrre tempestive ed affidabili informazioni finanziarie e gestionali. Di conseguenza, l'organismo di controllo esterno, individuata la tipologia di controllo interno da valutare, dovrebbe concentrare la propria attività sulla verifica di due fattori: l'adeguatezza del sistema di controllo interno esistente presso l'organizzazione controllata; l'efficacia dei controlli interni attuati.

In sede di programmazione del proprio lavoro, il controllore esterno, in base alle informazioni acquisite o ottenute sull'organizzazione dell'entità controllata e sul suo sistema contabile, deve acquisire una conoscenza sufficiente a consentirgli di valutare, in via preliminare, le caratteristiche generali del sistema di controllo interno in modo da individuare i rischi connessi ad errori o irregolarità significativi nella gestione contabile (in caso di controllo di regolarità finanziaria), ovvero a violazioni di normative (in ipotesi di controllo di conformità), oppure ad operazioni inefficienti, inefficaci, antieconomiche, che si possono verificare nell'ente controllato. In altri termini il controllore dovrà determinare l'importanza e la delicatezza del contenuto della gestione (programma, attività, ente) i cui

controlli devono essere valutati, così come dovrà valutare la possibilità di un cattivo uso delle risorse, della mancata realizzazione degli obiettivi e dell'insosservanza delle leggi e dei regolamenti; dovrà altresì accertare, mediante ponderazione degli anzidetti rischi, se i controlli interni risultano efficaci e, quindi, affidabili in relazione agli obiettivi del controllo esterno. In caso di giudizio negativo, è necessario organizzare l'indagine estendendo ed approfondendo il controllo in modo da realizzare comunque gli obiettivi che ci si era prefissi in sede di programmazione annuale. Nell'ipotesi in cui il sistema di controllo interno, invece, risulta adeguato, tale valutazione deve essere integrata con l'identificazione dei "controlli chiave" e la verifica dell'effettivo operare di detti controlli mediante appositi test. In relazione alla valutazione definitiva di "affidabilità" del sistema di controllo interno che in tal modo si otterrà, il controllore esterno determinerà e dimensionerà la natura e l'estensione delle successive procedure di controllo sulla gestione. In conclusione, nella valutazione dei controlli interni, i revisori esterni dovrebbero identificare e comprendere i controlli interni rilevanti; determinare ciò che già si conosce circa l'efficacia di tali controlli; valutare l'adeguatezza del controllo; determinare, tramite test, se i controlli funzionino effettivamente; comunicare all'Amministrazione gli esiti delle valutazioni circa il controllo interno e discutere le azioni correttive necessarie.

Nel portarci alla conclusione, sembra utile rinviare anche alla prassi aziendale esistente in merito alla natura ed alla funzione del sistema di controllo interno. In particolare il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali, nella "GUIDA OPERATIVA SULLA VIGILANZA DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO" dell'ottobre del 2000, hanno sottolineato che *"gli obiettivi attribuiti al sistema di controllo interno aziendale sono riconducibili ai seguenti: a) presidio della economicità (efficacia ed efficienza) delle operazioni aziendali in conformità alle strategie, obiettivi e politiche aziendali, ai fini anche della salvaguardia del patrimonio aziendale, b) presidio della attendibilità del sistema informativo aziendale, sia per le sue componenti finalizzate alla predisposizione del bilancio destinato alla pubblicazione, sia per quelle finalizzate alla predisposizione del reporting gestionale interno, c) presidio del rispetto della normativa applicabile all'attività dell'impresa. Si può pertanto affermare che i tre obiettivi sopra citati individuano i diversi aspetti del sistema di controllo interno aziendale: - il controllo di gestione, - il controllo amministrativo-contabile, - il controllo di conformità alle leggi."* Gli attori interessati al funzionamento dei controlli interni e nel monitoraggio della loro funzionalità, sono individuati nell' *"Alta Direzione, il Comitato per il controllo interno (dove esiste) e i responsabili delle unità*

operative aziendali, che rispondono del funzionamento e miglioramento del sistema di controllo interno a presidio del raggiungimento degli obiettivi di economicità delle operazioni, attendibilità del sistema informativo aziendale e conformità alla normativa di riferimento; nel Controllo di gestione, preposto alla verifica del raggiungimento degli obiettivi di economicità che osserva l'azienda nel suo insieme, monitorando l'operato delle diverse unità organizzative; nell'Internal Auditing (revisione interna), preposto, tra l'altro, al monitoraggio della funzionalità del sistema di controllo interno aziendale; nella Società di Revisione, fra i cui compiti rientra la valutazione dei controlli interni che presidiano gli obiettivi di attendibilità del sistema informativo aziendale e di monitoraggio dei rischi; nel Collegio Sindacale, preposto in generale alla vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno aziendale."

3.3. I sistemi di controllo interno e la loro verifica dopo il D.Lgs. n.286/99.

La nuova disciplina introdotta dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 raccoglie pienamente la posizione espressa dall'INTOSAI in merito alla definizione del controllo interno e alle metodologie di verifica dello stesso. Infatti è evidente l'acquisita consapevolezza della distinzione tra le diverse tipologie dei controlli interni di modo che al controllo di regolarità amministrativa e contabile di cui all'art.2 viene agganciato l'obiettivo della "salvaguardia delle risorse", "l'osservanza delle leggi e dei regolamenti", nonché "l'elaborazione e la raccolta di dati finanziari affidabili". Il controllo di gestione, la valutazione della dirigenza e il controllo strategico, invece, vengono collegati agli obiettivi della "promozione di attività economiche, efficienti ed efficaci, nonché della qualità dei prodotti e dei servizi", della "elaborazione e raccolta di dati gestionali affidabili", nonché della loro "divulgazione in rapporti tempestivi e completi" e, infine, della "osservanza delle direttive della dirigenza". La riforma in esame, inoltre, configura il controllo interno come un vero e proprio sistema della gestione delle amministrazioni pubbliche, le quali non devono limitarsi ad istituire specifici uffici di controllo interno, ma devono provvedere alla progettazione del proprio sistema di controllo interno dotandosi degli strumenti che, nell'ambito della rispettiva autonomia, ritengono più adeguati per perseguire i quattro obiettivi indicati dall'art. 1, comma 1. In altre parole, viene adottato un concetto di controllo interno sostanzialmente coincidente con quello generalmente

accettato in ambito internazionale (INTOSAI e Corte dei conti dell'Unione Europea), in quanto viene affermato che, oltre al fatto che le amministrazioni dovrebbero svolgere controlli interni di gestione a prescindere da "comandi" legislativi che ciò impongono, i controlli interni costituiscono parte integrante dell'attività delle amministrazioni pubbliche e, quindi, strumenti operativi che l'amministrazione deve impiegare per accrescere l'economicità, l'efficienza, l'efficacia della sua azione e delle sue prestazioni. Il controllo, pertanto, parte dell'azione quotidiana dell'amministrazione, è un insostituibile strumento di direzione in mano ai responsabili politici ed amministrativi.

La riformulazione normativa ha altresì mutato profondamente la concezione del rapporto tra controllo esterno e quello interno, precedentemente ancorata al principio secondo il quale il controllo esterno era considerato un controllo di secondo grado. Attualmente si parte dal presupposto che il controllo interno è, come detto, a servizio dell'amministrazione e serve per amministrare, mentre la Corte non è coinvolta nell'amministrazione ed i suoi interlocutori sono le assemblee elettive. In altri termini la legge n. 20/1994, se da una parte sancisce che le risultanze dei controlli interni costituiscono la base per il controllo esterno, dall'altra non esclude che i controlli esterni possano essere indiretti e, quindi, riferiti anche alle risultanze delle attività ispettive e di accertamento che le amministrazioni sono tenute a subire a richiesta della Corte. L'attività di quest'ultima, infatti, consiste in verifiche ed accertamenti preordinati a valutazioni risultanti dalla comparazione di costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa. Di conseguenza, poiché i controlli esterni non costituiscono una duplicazione di quelli interni, i primi sono essenzialmente orientati a verificare, più che i risultati dell'azione, l'efficienza e la funzionalità dei controlli interni. *"Dovrebbero essere, perciò, i criteri e i parametri del controllo interno - con gli arricchimenti e i perfezionamenti progressivamente realizzati in collaborazione dialettica con il controllore esterno - a costituire l' "unità di misura" del controllo esterno, il quale, perciò, avrebbe motivo di concentrarsi solo sulle disfunzioni e sulle irregolarità che integrano "scostamenti" rispetto ai menzionati criteri e parametri."*¹⁹

La verifica di funzionalità dei controlli interni è prodromica al controllo sulla gestione della Corte che in caso di esito negativo, procede ad analisi di dettaglio (micro) della gestione amministrativa; con il d. lgs. n. 286/1999, quindi, l'efficienza dei controlli interni è diventata, accanto ai tradizionali risultati "macro" e "meso" della gestione, un ulteriore

¹⁹ Sono le considerazioni espresse da Maurizio Graffeo, op.cit.; l'autore continua sottolineando che solamente in taluni casi l'autorità di controllo esterno potrà spingersi a verificare, direttamente e a prescindere dall'esito dei controlli interni, complessi di attività e gestioni "micro" nelle quali si riparte l'attuazione di una politica pubblica.

oggetto del controllo esterno affidato alla Corte dei conti. Il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo (deliberazione delle Sezioni riunite n. 12 del 16 giugno 2000), infatti, dispone che le Sezioni riunite della Corte sono chiamate a definire gli *"indirizzi di coordinamento ed i criteri metodologici di massima"* relativi alle indagini di finanza pubblica ed ai controlli sulla gestione compresi nel quadro di riferimento programmatico, anche pluriennale, approvato dalle Sezioni riunite medesime. Inoltre, con la deliberazione n. 3/2000/CONTR. adottata dalle Sezioni riunite in data 21 gennaio 2000, in vigore del Regolamento n. 1/97 del 13 giugno 1997 ora abrogato, nel determinare i *"Criteri di riferimento del controllo"* per il 2000, si manifestava la necessità di aggiornamento delle metodologie procedurali in funzione dell'evoluzione della legislazione e della normativa secondaria in materia di riforma amministrativa e di bilancio, con particolare riferimento alla disciplina generale dei controlli interni delle amministrazioni pubbliche dettata dal d.lgs. n. 286/99. Nell'ambito della delibera *de quo* la Corte opera la distinzione tra controlli esterni e quelli interni, in quanto i primi si pongono nel circuito istituzionale Organi elettivi - Organi di governo, i secondi, invece, si collocano nell'area dei rapporti fra organi di governo e amministrazione (controllo strategico) o come strumenti di autocorrezione a supporto delle funzioni dei dirigenti (controllo di gestione). In sede di referto al Parlamento, le Sezioni riunite hanno riconosciuto come il d.lgs. n. 286/1999 abbia determinato *"un rilevante mutamento nello stesso rapporto di controllo fra la Corte dei conti e amministrazioni, nel senso che l'efficienza dei controlli interni costituisce - accanto ai risultati della gestione - un ulteriore oggetto del controllo esterno che spetta alla Corte dei conti. E tale mutamento è talmente rilevante che, ove i controlli interni raggiungessero un sufficiente livello di operatività, la verifica di funzionalità dei controlli interni potrebbe restringere notevolmente l'area delle analisi di dettaglio ("micro") della gestione amministrativa."* In conclusione, la Corte afferma che *"le verifiche e le valutazioni dei controlli interni dovrebbero costituire elemento essenziale dei controlli che, "anche" in base ai controlli interni (art. 3, comma 4, secondo periodo, legge n. 20/1994), la Corte dei conti è chiamata a svolgere"*. Nella relazione del 2000 rese dalla sezioni Enti Locali ai sensi degli artt. 13 della legge n. 51 del 1982 e 3 della legge n. 20/1994, nell'apposito capitolo dedicato al *"funzionamento dei controlli interni"*, viene sottolineata l'importanza di un rapporto dialettico tra il controllo interno e quello esterno, poiché da tale interazione *"dovrebbe scaturire una sorta di laboratorio permanente in cui si sperimentano e si mettono a punto strumenti e metodologie sempre più affinati"*. D'altra parte, l'impostazione dei controlli interni presuppone particolare rigore metodologico non

solo presso le amministrazioni, ma anche da parte dell'organo di controllo esterno: in questo senso viene ritenuta significativa l'esperienza delle imprese private dove sia il controllo interno, esercitato da strutture aziendali, sia quello esterno, svolto dalle società di certificazione, si connotano per la loro adesione a standard come duplice condizione per l'efficacia del supporto ai vertici e per la necessaria garanzia dei soggetti esterni²⁰. La Corte, inoltre, si propone, attraverso le valutazioni espresse sul funzionamento dei controlli interni degli enti locali, di *"fornire, mediante la ricostruzione del quadro generale e l'analisi dei fenomeni, indicazioni e suggerimenti, in primo luogo al legislatore, ma di fatto alle stesse amministrazioni, per le quali a tutt'oggi non esistono elaborazioni generali sull'impatto prodotto nell'ambito degli enti locali dalle norme che hanno introdotto i nuovi controlli"*.

- Dott. Nicola MONFREDA-

²⁰ Vgs. sul punto COSCARELLI A. - MONFREDA N., *"il ruolo del Collegio sindacale nella revisione contabile"*, in *Impresa commerciale industriale* n.1/2005 p.27.

Bibliografia

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, III ed., Giuffrè editore, 2001

CONTE C., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche in Scuola Centrale Tributaria*

CORTE DEI CONTI EUROPEA, *Strategie e norme di controllo della Corte*, Lussemburgo, 2a Ed., maggio 2000

COSCARELLI A. - MONFREDA N., “*il ruolo del Collegio sindacale nella revisione contabile*”, in *Impresa commerciale industriale* n.1/2005 p.27.

CLARICH M., *Controllo di gestione e audit: l'evoluzione legislativa*, in *Scuola centrale tributaria*, 1995

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI E PERITI COMMERCIALI, “*GUIDA OPERATIVA SULLA VIGILANZA DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO*”, Ottobre 2000

GRAFFEO M., Consigliere della Corte dei conti, convegno di studi: “*LE FUNZIONI DI GARANZIA DELLA FINANZA PUBBLICA TRA IL RISPETTO DELLE AUTONOMIE E I PRINCIPI DEL GIUSTO PROCESSO*”, Palermo, 24-25 novembre 2000.

PATTA E., *Dirigenti pubblici, arriva la pagella*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 agosto 1999, p.17

POLLARI-DEL CIOPPO, *Elementi di contabilità pubblica*, II ed., Laurus Robuffo, Roma, 2002.

IX CONGRESSO INTOSAI (Lima - Perù - 17 - 26 ottobre 1977) “*DICHIARAZIONE DI LIMA SUI PRINCIPI GENERALI DI CONTROLLO DELLA FINANZA PUBBLICA*”.