



Il nuovo sistema dei controlli. Una prima lettura

■ **STEFANO POZZOLI**

Professore Ordinario di Valutazione d'Azienda,
Università di Napoli Partenope

■ PREMESSA

Le norme anticorruzione hanno rappresentato lo strumento individuato dal Governo per anticipare l'entrata in vigore delle "disposizioni in materia di controlli negli enti locali" originariamente previste nel disegno di legge per la Carta delle Autonomie, all'art 29.

La scelta, di per sé, non è opportuna, perché la prassi legislativa di "trasferire" parti di un disegno di legge in veicoli più rapidi, come appunto i decreti legge in corso di conversione, rischia di portare a recepimenti parziali, facendo perdere la visione di insieme e portando ad un quadro normativo non sistematico ed inefficace.

Questo è tanto più vero in una fase come l'attuale, in cui si assiste ad una pluralità di riforme che hanno effetti più o meno diretti sull'impianto ordinamentale degli enti locali e che non sempre presentano visioni coerenti tra loro e per le quali il coordinamento non può fondarsi solo in una "divisione dei compiti" tra staff legislativi dei diversi ministeri.

Come è noto, oltre alla miriade di norme che di tanto in tanto spuntano qua e là, riguardano oggi gli enti locali, oltre al disegno di legge di Carta delle Autonomie:

- la Riforma sul Federalismo (l. n.42 del 5 maggio 2009);
- il così detto Decreto Brunetta (d.lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009).

Le due citate normative hanno bisogno di dati attendibili per realizzare un confronto tra enti locali, sia al fine di individuare i così detti costi standard sia per una analisi comparativa

delle performance. Ma i dati, se devono avere una fonte di natura contabile, non possono che trovare origine all'interno del quadro che dovrebbe avere fondamento nelle regole che disciplinano i controlli. È qui, in sostanza, la "fabbrica dei numeri", sulla cui capacità di produrre tempestivamente informazioni attendibili si gioca buona parte della credibilità del castello normativo che si va costruendo.

■ LE NUOVE DISPOSIZIONI

La disciplina previgente sui controlli derivava in larga parte dal d.lgs. 286/99, che prevedeva un sistema articolato su quattro distinte tipologie:

- a) controllo di regolarità
- b) amministrativa e contabile;
- c) controllo di gestione;
- d) valutazione della dirigenza;
- e) valutazione e controllo strategico.

Non è il caso di dilungarsi su temi certo noti. Il punto è che questa distinzione era già, per certi aspetti, ridondante. Infatti, da un punto di vista tecnico la valutazione della dirigenza e la valutazione e controllo strategico, almeno come immaginate nel d.lgs. 286/99, rientravano grosso modo nella medesima categoria concettuale (e così, del resto, era per il d.lgs. 29/93)¹ e che entrambe rappresentavano in verità degli elementi del ciclo di strategia e controllo, strumentalmente tesi ad incentivare la motivazione del personale, e non un *quid a sé stante*. L'art. 29 del disegno di legge di Carta delle Autonomie, ora inserito nel decreto anticorruzione, modifica

profondamente la classificazione dei controlli. Non segue però la strada di semplificarla ma, al contrario, compie la scelta di ampliarne ulteriormente le tipologie, molte delle quali rappresentano in buona sostanza specificazioni e sottocategorie del controllo di gestione.

Il tutto ha una sua razionalità, e si giustifica con una percepita insoddisfazione nell'esistente e quindi pensando che sia opportuno esplicitare agli enti il livello di profondità e l'oggetto delle procedure di controllo e non nasce certo per soddisfare lacune di una classificazione di controllo, quale quella del d.lgs. 286/99.

In sostanza, i "controlli interni" individuati sono finalizzati a:

- a) garantire, attraverso il **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;
- b) verificare, tramite il **controllo di gestione**, l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
- c) 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 (**controllo strategico**, come da art. 147-ter);
- d) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica di cui

al patto di stabilità interno, mediante un'assidua attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario e di controllo da parte di tutti i responsabili dei servizi (potremmo parlare di un **controllo degli equilibri**, ma si tratta di una sottocategoria del controllo di regolarità);

- e) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi ed obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali
- f) esterni dell'ente (**controlli sulle società partecipate**, come da art. 147-quater);
- g) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni ed interni dell'ente (**controllo sulla qualità dei servizi**, ex art. 147-quinquies).

Sintetizzando i punti salienti della proposta, possiamo dire che:

- si registra, a livello di regolarità contabile ed amministrativa, una visione che esplicita, con ciò sottolineandone l'importanza ma non aggiungendo nulla di nuovo, la necessità di mantenere sotto controllo il rispetto degli equilibri e del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica. Viene anche previsto l'obbligo per la giunta di effettuare delle ricognizioni periodiche degli equilibri finanziari, da attuarsi con cadenza trimestrale;
- il controllo strategico viene individuato nella sua essenza di "controllo" e non più di valutazione (come era invece nel d.lgs. 286/99), contribuendo quindi, soprattutto in virtù di un articolo ad esso dedicato, l'art. 147-ter, a dare chiarezza sulla sua funzione nel quadro dei controlli;
- viene esplicitato un controllo sulle aziende partecipate, che acquista



una sua formalizzazione e quindi una sua obbligatorietà. In questo quadro viene previsto anche l'obbligo di redazione del bilancio consolidato di gruppo;

- è inserito nei controlli anche un dovere di misurazione della customer satisfaction, sulla scia di quanto si era cercato di introdurre nel mondo dei servizi pubblici locali ed anche con iniziative quali "mettiamoci la faccia", promosse dal ministro Brunetta²;
- è utile sottolineare che scompare dai controlli la valutazione dei dirigenti, almeno per quanto riguarda il Tuel. La scelta è senza dubbio dettata dal fatto che esso è l'oggetto del d.lgs. 150/2009, e segnatamente dell'art. 16 dello stesso, ma appare incoerente con una norma di inquadramento quale dovrebbe essere l'articolo 147 del Tuel e che mira appunto ad aumentare il "dettaglio" dei controlli interni.

In sostanza, nel novellato art. 147 del Tuel, che continua ad essere etichettato "tipologia dei controlli interni", si assiste da una parte ad una moltiplicazione dei controlli, dall'altra all'apparente scomparsa della valutazione, che non viene però meno dal quadro normativo in quanto rientra nella riforma Brunetta.

Questo è certo frutto di una "divisione dei compiti", ma non contribuisce certo a fare chiarezza perché, a differenza di prima, chi leggerà l'art. 147, non avrà più un quadro completo ma solo parziale dei controlli, e ciò non è utile a nessuno, dovendo il d.lgs. 267/2000, comunque rappresentare un "testo unico degli enti locali".

Ovviamente la riforma richiederà ulteriori riflessioni ed approfondimenti, soprattutto in sede di concreta implementazione dei nuovi controlli. In questa prima disamina si preferisce concentrarsi su due tipologie che ci paiono di grande rilievo, e cioè il controllo di regolarità contabile ed amministrativa ed il controllo del gruppo ente locale.

■ IL CONTROLLO DI REGOLARITÀ CONTABILE ED AMMINISTRATIVA

Il tema del controllo di regolarità contabile ed amministrativa dovrebbe essere il cuore dell'intervento normativo in materia di enti locali introdotto nel corso del recepimento del decreto anticorruzione, anche perché da ciò dipende l'attendibilità dei bilanci dell'ente locale e, con essi, dei certificati di bilancio e quindi, in termini di classificazione, anche delle informazioni prove-



nienti da Siope.

Sembra di poter dire che il legislatore parta dal presupposto che i controlli di regolarità siano inadeguati e, di conseguenza, cerca di intervenire sull'argomento da molti punti di vista anche se, come vedremo, in modo non molto soddisfacente.

Anzitutto, viene modificato l'art. 49 del Tuel. Il nuovo articolo puntualizza quando siano necessari i pareri di regolarità tecnica del responsabile del servizio e quello di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario, specificando, che costoro rispondono in via amministrativa e contabile dei pareri espressi (comma 3).

In merito la novità è rappresentata dalla precisazione che il parere del ragioniere viene richiesto in caso di "riflessi diretti e indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio". Apparentemente si ampliano quindi i confini dell'intervento anche se, in realtà, si tratta di una prassi già abbastanza diffusa. Un altro cambiamento si ritrova nel nuovo art. 147-bis, dove si prevede un controllo, successivo alla formazione ed alla efficacia degli atti (in chiave preventiva tutto resta in mano al responsabile del servizio interessato ed al ragioniere), che riguarda "le determinazioni di impe-

gno di spesa, gli atti di accertamento di entrata, gli atti di liquidazione della spesa, i contratti, gli altri atti amministrativi".

Gli atti da esaminare devono essere "scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento" mentre il controllo è da attuarsi "secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del segretario in base alla normativa vigente".

Sul tema è opportuno spendere qualche riflessione:

- si tratta di compiti già di competenza del responsabile dei servizi finanziari e dell'organo di revisione. Quest'ultimo è per altro l'unico che, come competenze, sarebbe in grado di adottare tecniche di campionamento e di seguire i principi di revisione.
- il segretario, con il suo background giuridico, non pare certo la figura idonea a governare tale processo, con il risultato che il tutto diverrà una occasione di verifica sul piano puramente formale e nulla più.

Si noti, ancora, che l'esito del controllo, ai sensi del c. 3 dell'art. 147-bis, verrà poi trasmesso, periodicamente ed a cura del segretario, ai responsabili di settore, ai revisori dei

conti e agli organi di valutazione dei risultati.

- 1) Tali atti seguono quindi un percorso di questo tipo:
- 2) ricevono il visto preventivo di un soggetto addetto alla regolarità contabile ed amministrativa (il responsabile dei servizi finanziari);
- 3) vengono controllati, in sede successiva, dal segretario comunale che assume perciò compiti di regolarità contabile ed amministrativa;

i risultati della attività del segretario vengono inviati, oltre che a coloro che sono sottoposti a controllo, anche all'organo di revisione che ha appunto compiti di regolarità contabile ed amministrativa.

In concreto, cosa accadrà se il segretario, in ipotesi invero remota, registrerà una grave irregolarità al collegio dei revisori? A parte che l'organo di revisione avrebbe dovuto esso stesso accorgersene (anche se dalla lettura a campione degli atti potrebbe essere sfuggito), dovrà fare quello che il segretario, in quanto esso stesso addetto alla regolarità contabile, dovrebbe avere già fatto, e cioè comunicare il tutto alla magistratura competente. Del resto qui di controllo collaborativo non si può certo parlare, né del resto ci pare che il legislatore sia interessato a configurarlo come tale, visto che esclude che si possa agire in sede preventiva.

Una sorta di tutti contro tutti? Parlare di cultura della sfiducia, comunque, pare un eufemismo. E, in ogni caso, si tratta di una procedura che definire burocratica è dire poco, visto che crea una circolarità di verifiche alquanto farraginoso e che rischia di essere solo formalistica.

Da questa norma traspare chiaramente una sfiducia nei meccanismi interni di controllo contabile esistenti che sotto molti aspetti si può anche comprendere e condividere. Resta però il fatto che il legislatore non riesce, però, ad intervenire con la necessaria incisività.

Difficile pensare, infatti, che intro-



dure un terzo "incomodo", per altro nominato dal sindaco e quindi necessariamente vicino al potere esecutivo, possa risolvere qualcosa.

A parere nostro, invece di inventare procedure di stampo bizantino, sarebbe stato necessario intervenire in modo da assicurare professionalità e garantire autonomia a chi già oggi è preposto a svolgere una funzione di tutela della regolarità, ossia al responsabile dei servizi finanziari ed all'organo di revisione.

Per quanto riguarda il responsabile dei servizi finanziari, il legislatore avrebbe dovuto provvedere a modificare l'art. 153 del Tuel, che attribuisce eccessiva discrezionalità al singolo ente locale in termini di collocazione gerarchica del servizio finanziaria e nulla dice sulla qualificazione professionale del responsabile dello stesso.

Per quanto riguarda l'organo di revisione il decreto anticorruzione in effetti interviene, ma in maniera assai poco incisiva. In merito al meccanismo elettivo, che è il vero punto dolente perché non si può chiedere a chi gioca in campo di scegliersi l'arbitro, non si ha il coraggio di affidarne la selezione ad un organo terzo (quale la Corte dei Conti) ma si segue la strada di rafforzare solo la necessità di una concertazione all'interno del consiglio, prevedendo che siano "eletti a maggioranza dei due terzi dei componenti del Consiglio dell'ente locale" per altro "salvo diversa disposizione statutaria". Una prospettiva del tutto inefficace, e che in concreto servirà anzi alla maggioranza per poter esprimere il suo gradimento sul revisore tradizionalmente destinato alla minoranza o, in molti casi, a siglare un patto di non interferenza nelle scelte che di regola non conduce certo ad indirizzarsi verso persone di qualità.

Si ampliano, per contro, le funzioni dell'organo, mettendolo così ancora più sotto pressione, ma senza assicurarne incisività, indipendenza e professionalità. Quest'ultima, infatti, non sarà certo garantita dal fatto che "i componenti sono scelti sulla base



dei criteri individuati dallo statuto dell'ente, volti a garantire specifica professionalità e privilegiare il credito formativo".

Sono scelte demagogiche, che non mirano a risolvere i problemi ma solo a creare apparenti ed inefficaci novità.

■ IL CONTROLLO SULLE SOCIETÀ PARTECIPATE

L'introduzione del controllo sulle società partecipate è forse l'elemento più innovativo che si ritrova nella riforma dei controlli degli enti locali ed ha il pregio di recepire e formalizzare la riflessione in materia di gruppo ente locale maturata in tempi recenti sull'argomento.

Negli ultimi anni, in effetti, si è registrata una crescente attenzione del legislatore in materia di aziende partecipate. Si pensi all'art. 13 del decreto Bersani, ai "costi della politica" concepiti dalla legge finanziaria 2007 ed al dibattito sorto intorno agli artt. 18 e 23 bis della manovra

estiva 2008.

Anche le Sezioni Regionali di Controllo, sia attraverso l'attività di cui all'art. 1, c. 166 e ss. della legge finanziaria 2006, sia mediante quella di controllo sulla gestione, hanno costantemente tenuto sotto pressione gli enti locali in relazione al tema delle società controllate. A ragione, per altro, visto che non di rado le situazioni di dissesto o comunque di serio squilibrio nascono proprio da circostanze che vedono coinvolte le aziende partecipate.

Queste sollecitazioni, abbinate all'effettiva necessità di controllare con sempre maggiore attenzione la spesa, hanno portato da tempo comuni e province a dedicare molta attenzione alla governance del gruppo ente locale e, di conseguenza, anche alla informativa da fornire agli organi di governo e di indirizzo dell'ente.

Non è raro, infatti, assistere a documenti di bilancio ormai ricchi di informazioni in tema di aziende partecipate, come capita spesso che



la discussione politica si concentri proprio sull'andamento delle società, più che su temi che ineriscono alla azione amministrativa diretta dell'ente locale.

La percezione di chi ha redatto la norma resta però di evidente insoddisfazione dello stato dell'arte. Il risultato di ciò è, anzitutto, l'art. 147-quater, etichettato appunto "controlli sulle società partecipate", dove si richiede all'ente di definire, in autonomia, un sistema di controlli sulle partecipate, che devono essere esercitati "dalle strutture proprie dell'ente locale".

In ogni caso l'ente deve definire, per ogni partecipata, una serie di obiettivi gestionali ed organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare:

- i rapporti finanziari tra ente e società;
- la situazione contabile, gestionale ed organizzativa dell'azienda;
- i contratti di servizio;
- la qualità dei servizi;
- il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

Quest'ultimo punto rappresenta un preannuncio di quanto, una volta che sia stato emesso il regolamento sui servizi pubblici locali ex art. 23 bis della manovra estiva 2008, sarà effettivamente un dovere di comuni e province.

È noto che il veicolo azienda partecipate viene spesso utilizzato come strumento di elusione sia del patto di stabilità che di altre norme di controllo della spesa o del debito.

In conseguenza di ciò nasce la richiesta di estendere i vincoli di patto di stabilità interno anche alla aziende partecipate. Addirittura, secondo la bozza presentata dal Consiglio dei Ministri, gli enti locali sono responsabili dell'osservanza dei vincoli derivanti dal patto per le società in house, precetto che diventerà appunto operativo una volta emanato il decreto interministeriale di cui all'articolo 18, comma 2-bis, 133/2008 stessa.

Secondo l'art. 147-quater, ancora, l'ente locale deve effettuare un moni-

toraggio periodico sull'andamento delle società partecipate, analizzando gli scostamenti e individuando le necessarie azioni correttive per evitare impatti sul bilancio dell'ente. Oltre a ciò è previsto l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, che deve essere formulato secondo criteri di competenza economica, nonché il controllo sulla qualità dei servizi erogati dalle società partecipate (ed anche di quelli realizzati internamente), che assicuri la rilevazione della customer satisfaction, la gestione dei reclami ed il rapporto di comunicazione coi cittadini.

All'interno della riforma dei controlli degli enti locali pare chiaro che l'art. 147-quater è quello che propone un contenuto più innovativo. Vedremo alla prova dei fatti come gli enti riusciranno a mettere in atto queste richieste di legge e, soprattutto, come si muoveranno il Governo, nonché la Corte dei Conti, per far sì che tale norma non rimanga lettera morta.

Il tema è senza dubbio rilevante e la sensibilità negli enti ormai non manca, ma è necessario un forte sforzo di implementazione ed anche una serie di competenze che negli enti medio-piccoli sono carenti.

Conclusioni

Il decreto anticrisi interviene sui controlli degli enti locali modificandone perfino la classificazione. Lo fa, però, seguendo una linea di continuismo e, si teme, senza riuscire a risolvere i problemi che stanno alla radice della sua attuale inefficacia.

I motivi del fallimento, si ritiene, sono riconducibili da una parte alla mancanza di adeguati stimoli esterni, che dovrebbero in futuro pervenire dalla definizione dei costi standard e da un confronto pubblico ed attendibile delle performance tra enti locali; dall'altra sono attribuibili al fatto che non si è provveduto alla costruzione di un sistema dei controlli interni efficace ed autorevole in termini di autonomia e professionalità dei soggetti in esso coinvolti.

Sugli aspetti di confronto esterno dovrà intervenire la legge sul federalismo, anche se sarebbe stato opportuno un richiamo a ciò già nella Carte delle Autonomie, dove si sarebbe potuto pensare a documenti quali la Best Value Performance Plan anglosassone, che costringe gli enti a misurarsi sui risultati ed a dire pubblicamente come si pensa di superare i differenziali eventualmente presenti con le altre amministrazioni.

Il tema della autorevolezza dei controlli interni, ed in particolare del controllo di regolarità contabile, però, avrebbe dovuto essere il compito specifico del decreto anticorruzione, che ha scelto invece, colpevolmente, di ignorare la questione e di affidarsi ad una semplice e formale revisione del presente.

Da qui alcune novità, come appunto il controllo sulle società partecipate ed il bilancio consolidato, ma in un quadro fondamentalmente immutato rispetto al passato, il che lascia pensare che in termini di efficacia poco o nulla è destinato a cambiare.

1 Si perdoni la forzatura. Per un approfondimento si veda: S. Pozzoli, *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla «balanced scorecard»*. Milano, FrancoAngeli, 2002.

2 "Mettiamoci la faccia" è una iniziativa del Ministero per la Pubblica Amministrazione e l'Innovazione, che promuove la customer satisfaction attraverso l'utilizzo di interfacce c.d. emozionali (emoticon), per raccogliere in tempo reale il giudizio del cittadino-utente sul servizio ricevuto e disporre di una descrizione sintetica della percezione degli utenti. L'iniziativa sollecita le amministrazioni a utilizzare questa modalità di rilevazione della qualità percepita per intervenire con tempestività sui disservizi.