

Dispensa della lezione del 7 aprile 2008

Il sistema dei controlli interni nelle aziende pubbliche

1. I controlli interni nel processo di aziendalizzazione delle Pubbliche Amministrazioni

Benché si sia soliti affermare che l'economia di azienda in ambiente pubblico vada considerata una disciplina a se stante, in questo scritto si cercherà di asserire che non esiste differenza tra economia di azienda ed economia di azienda pubblica.

Come nella musica le note e le regole sono sempre le stesse sia che si tratti di jazz, di musica leggera o di musica classica, così anche l'economia dell'azienda pubblica risponde alle stesse logiche ed alle stesse leggi dell'economia di azienda. Pertanto, tutto ciò che si è studiato e si studia per l'azienda in generale, è valido anche per l'azienda pubblica con un'attenzione però al *contesto* che caratterizza l'economia di azienda delle aziende e delle Amministrazioni Pubbliche. Un contesto che cambia da paese a paese e che al limite e che può far apparire diversi i processi e gli strumenti di controllo adottati nelle riforme delle Pubbliche Amministrazioni di Francia, Gran Bretagna o Stati Uniti, paesi con i quali molto spesso ci si confronta.

I contesti sociali, economici, politici, giuridici e naturalmente culturali e manageriali, “filtrano” in qualche modo le tecniche e gli strumenti classici dell'economia di azienda e li fanno apparire a volte “nuovi” ma in realtà la loro essenza rimane immutata.

Il budget “scoperto” dalle aziende private americane¹, nei primi anni trenta, non era altro che uno strumento della Pubblica Amministrazione francese adottato già dalla fine del settecento (prende, infatti, il nome dal suo ideatore Monsieur Budget) e oggi viene riproposto nella formula dello Zero Base Budget, rielaborato dalle aziende private, come strumento di gestione delle Amministrazioni Pubbliche di mezza Europa, Italia inclusa.

L'utilizzo degli strumenti italiani per il governo ed il controllo della gestione oggetto di questo capitolo, non trova riscontro all'estero, e va sotto il nome di “processo di aziendalizzazione”. Quest'ultimo, però, è uno slogan più che un vero e proprio processo aziendale.

Infatti, se si è appena affermato che l'azienda pubblica è una azienda come le altre, può sembrare una contraddizione, ed in effetti lo è, parlare di “processo di aziendalizzazione”, ma serve solo come paradigma culturale per contestualizzare l'adozione degli strumenti di controllo interno in ambiente pubblico.

Per processo di aziendalizzazione si intende il graduale abbandono da parte delle strutture organizzative pubbliche degli stilemi burocratici per assumere quelli tipici dell'azienda di produzione e, dove possibile, quelli

¹ Cfr: Mc Kinsey, Budgetary control, Usa 1936

tipici dell'impresa che opera per il mercato e per il profitto, senza naturalmente tradire la propria missione e natura pubblica.

L'aziendalizzazione non va confusa con il termine "privatizzazione", di cui è solo un passaggio propedeutico. Nella privatizzazione, infatti, il soggetto economico cambia: da pubblico diventa privato. Qui no, il soggetto rimane pubblico, ma tende a comportarsi sotto il profilo gestionale come un privato senza esserlo.

Il processo di aziendalizzazione/privatizzazione non è facile da sintetizzare e comunicare soprattutto se coinvolge milioni e milioni di dipendenti pubblici che debbono "interiorizzarlo" per poterlo poi realmente realizzare.

Il governo inglese, qualche anno fa, fece ricorso ad una immagine per far comprendere all'opinione pubblica ed al personale della Pubblica Amministrazione il senso del processo: una crisalide che si trasformava in farfalla. L'immagine della farfalla divenne, poi, un logo che identificava tutte le operazioni di privatizzazione messe in atto dal governo.

Anche il governo russo, ai tempi della grande trasformazione economica e politica (Perestroika), fece ricorso alle immagini. Gorbaciov amava raccontare la storia del cane che insegue la lepre senza mai raggiungerla e la metafora era volta a far capire che il cane corre per conto del padrone mentre la lepre corre in proprio. Le motivazioni sono diverse ed incidono sui risultati. Noi diremmo, perciò, che il cane è orientato al compito mentre la lepre è orientata al risultato.

Senza trasformare le nostre aziende pubbliche in farfalle ed in lepri non vi è dubbio tuttavia che sia in atto un processo di aziendalizzazione che è sotto gli occhi di tutti.

Il processo di aziendalizzazione, quindi consiste nel "far finta di essere imprese", nell'adottare all'interno delle aziende pubbliche tutte quelle tecniche gestionali caratteristiche di una mentalità operativa che è tipica delle aziende di produzione orientate al profitto ed al mercato, una mentalità orientata al continuo e costante recupero di economicità, di efficienza di efficacia. Un orientamento un tempo molto presente anche nell'ambiente pubblico italiano, ma che con il tempo si è perso per la combinazione di tutta una serie di motivi - economici, politici e sociali - e non ultimo anche tecnici: la mancanza di strumenti di gestione di controllo interno.

Le aziende pubbliche, tuttavia, rispetto a quelle profit oriented che operano per il mercato e inseguono il profitto, presentano una criticità in più: non hanno il reddito. Quest'ultimo è un indicatore di sintesi delle performance aziendali che è utile per misurare in termini economici il rapporto *output/input*.

Perché un'azienda abbia ragione di esistere, infatti, è necessario che il suo *output* sia maggiore del suo *input*, ma l'*output* di una Pubblica Amministrazione è normalmente espresso in termini di *outcome*, di ricaduta sociale, che non solo è difficile da misurare, anche se non impossibile (**Fig. 1**), ma è ancora più difficile da comunicare all'opinione pubblica.

Il rischio reale è che, non misurando e controllando l'*output*, l'azienda pubblica non riesca ad avere coscienza della proprio livello di economicità bruciando così risorse anziché che crearle. E' proprio qui che si innesta l'esigenza di recuperare gli strumenti di misurazione e di controllo della gestione dell'economia di azienda per adattarli alla realtà delle aziende pubbliche. Essi, tra l'altro, permettono di creare una nuova consapevolezza, una mentalità, un "orientamento" diremmo oggi², ed un nuovo orientamento consente di

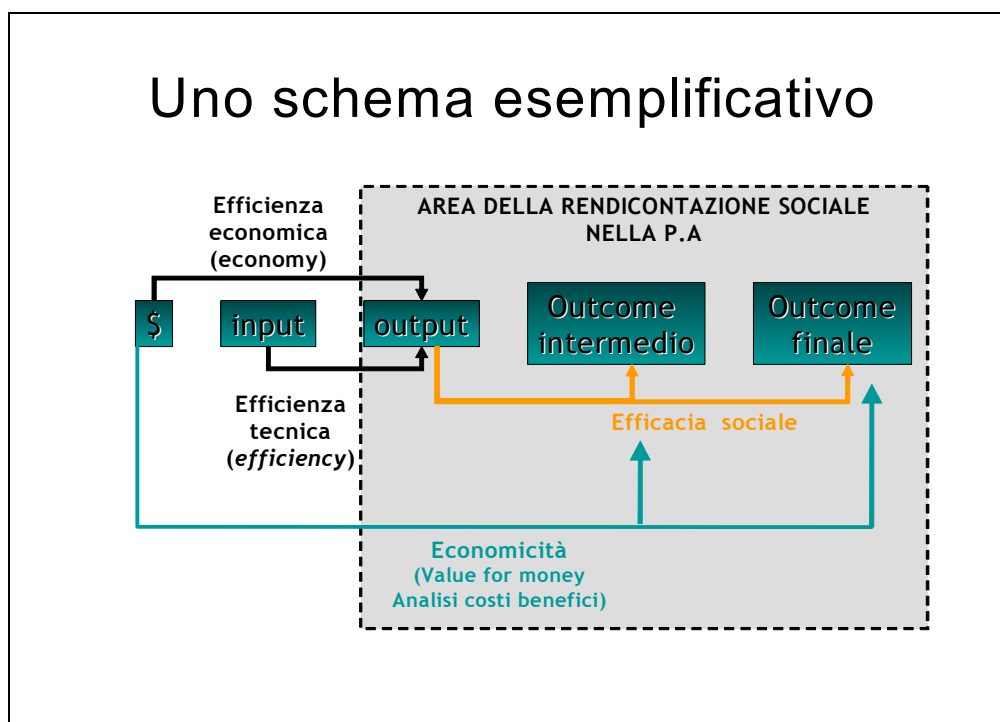
² Sugli orientamenti delle aziende ed in particolare di quelle pubbliche cfr: L. Hinna, La domanda di controllo nel settore pubblico e le trasposizioni di cultura e metodologie dal settore privato, Rivista Italiana di Economia Aziendale, RIREA, n. 5-6-maggio giugno 1992.

adottare “nuovi” strumenti di controllo che, a loro volta, alimenteranno una progressiva crescita culturale e tecnica³ della struttura organizzativa.

Alcune aziende pubbliche, vuoi per norma, vuoi per esigenze operative, si sono già avviate da tempo sulla via dell’aziendalizzazione culturale e tecnica. Le Poste Italiane sono un esempio: un tempo erano parte integrante del ministero delle Poste e delle Telecomunicazioni, poi si sono trasformate in Ente, poi in Società per Azioni e forse potranno anche essere privatizzate come è avvenuto in altri paesi europei. Stessa cosa è avvenuta per le Ferrovie ed altri comparti produttivi un tempo ritenuti strategici e gestiti direttamente dallo Stato.

Altre realtà pubbliche, pur senza avere in agenda obiettivi di privatizzazione e senza separarsi dai ministri e dalle strutture di riferimento, hanno cominciato ad adottare un “approccio aziendalistico” più orientato ai risultati che ai compiti mettendo al centro dell’attenzione e del processo gestionale il cittadino o le imprese e non la stessa Pubblica Amministrazione, cliente per troppo tempo solo di se stessa⁴.

Figura 1: L’input e l’output di azienda pubblica



La necessità di controllare e gestire la spesa pubblica ha creato nel tempo una domanda crescente di strumenti di misurazione e di controllo più precisi e più puntuali rispetto a quelli di cui si disponeva nel passato. Per gestire un qualsiasi fenomeno in azienda, infatti, è necessario misurarlo, perché l’elemento che non si misura non si gestisce e non si migliora.

³ Sulla relazione tra sistemi di controllo mentalità operativa e stili di direzione cfr; L. HINNA, La domanda di controllo op. cit.

⁴ Sul concetto della Pubblica Amministrazione cliente di se stessa cfr: L. Hinna, Il bilancio sociale nelle Pubbliche Amministrazioni, processi, strumenti e valenze, Franco Angeli, Milano, 2004.

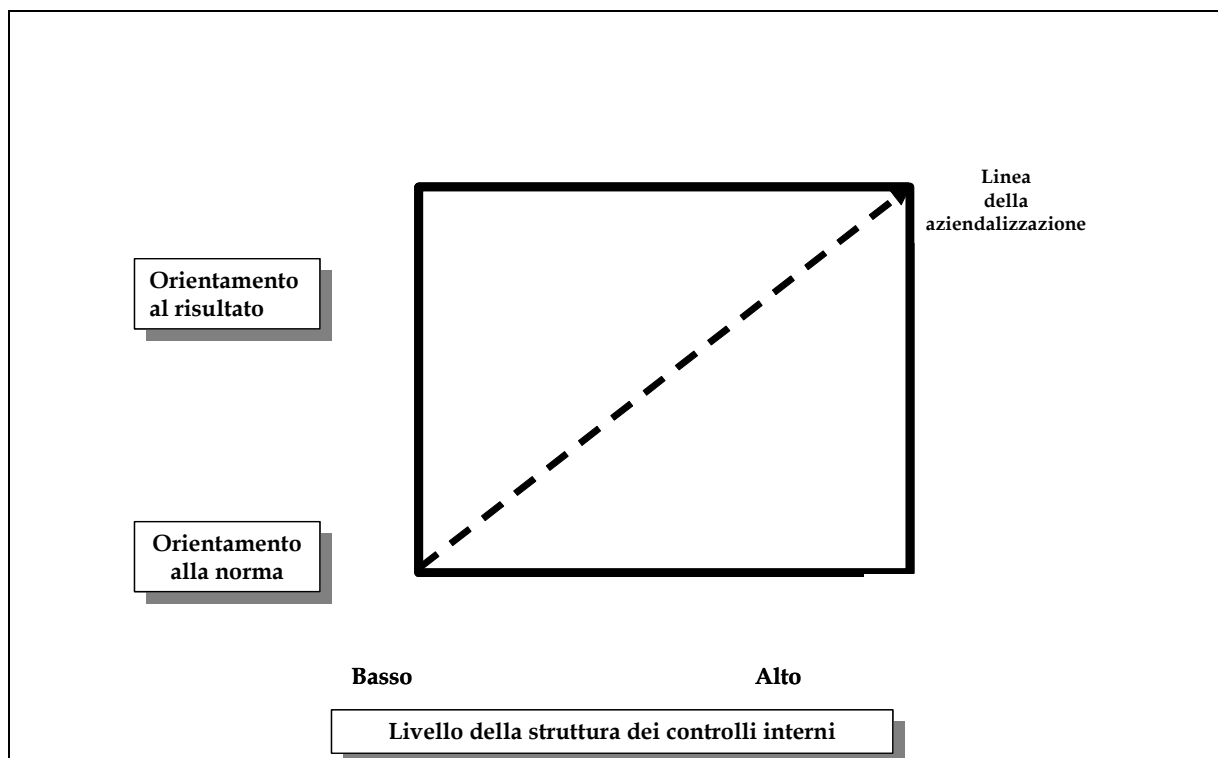
Ora, la complessità dei problemi che le aziende pubbliche sono chiamate a gestire ed affrontare sono tali e tanti che i sistemi di misurazione di cui dispongono risultano assolutamente insufficienti.

Le motivazioni di questa scarsità di strumenti di misurazione, che sono in fondo anche strumenti di controllo interno, vanno ricercate probabilmente i due elementi oggettivi, che verranno presi in considerazione più avanti, e che sono legati alla cultura dell'autoreferenzialità ed al culto dell'assoluta diversità strutturale, alimentati dalla complicità, o forse semplicemente l'ignoranza, degli organi delegati al controllo esterno ed alla innovazione organizzativa.

La cosa che qui preme evidenziare è che il processo di aziendalizzazione ha coinvolto la struttura dei controlli interni in maniera determinante come forse non è accaduto in nessun altro comparto aziendale. Con l'abolizione del controllo di legittimità preventivo e con l'introduzione del controllo di gestione e delle altre forme di controllo che più avanti verranno prese in considerazione, l'azienda pubblica si è avvicinata moltissimo, almeno sulla carta, agli stilemi organizzativi dell'azienda privata pur rimanendo pubblica a tutti gli effetti.

La **Fig. 2** sintetizza il legame che esiste tra processo di aziendalizzazione ed il sistema dei controlli interni ed evidenzia come la gestione tanto più si allontana dall'orientamento alla norma e si avvicina alla cultura del risultato, tanto più percorre la strada dell'aziendalizzazione e si posiziona su una struttura di controlli elevata e maggiormente sofisticata.

Figura 2: Il processo di aziendalizzazione ed il sistema dei controlli interni



In estrema sintesi, con il processo di aziendalizzazione, che qui interessa sotto il profilo dell'adozione di sistemi di controllo interno, si tenta di adottare, e non copiare, metriche e modelli gestionali ed organizzativi delle aziende del terziario in uno slancio organizzativo che vede migrare strumenti e metriche di misurazione tipiche del settore privato a quello pubblico.

Tale processo di aziendalizzazione non è una novità. A metà degli anni settanta il Giannini⁵ lo aveva già teorizzato affermando che le Pubbliche Amministrazioni potevano essere assimilate alle aziende del terziario e che potevano così adottarne tecniche e strumenti gestionali. La resistenza culturale e la convinzione radicata della impossibilità di adottare nel pubblico sistemi e modelli delle aziende di produzione private hanno fatto sì che l'idea guida del Giannini⁶ venisse recuperata solo a seguito dei fenomeni conosciuti con il nome di "tangentopoli".

Anche il processo di migrazione ed allineamento di tecniche gestionali tra le diverse aziende ed i diversi settori economici, non è un fatto nuovo⁷, ma è interessante individuarne le molle nei processi culturali.

Nel settore privato la "molla" che fa scattare l'innovazione è la concorrenza per rimanere sul mercato; ma quale è la molla che fa scattare l'innovazione nella Pubblica Amministrazione che, per definizione, non può uscire dal mercato?

Questa la domanda alla quale si vuol tentare di dare risposta⁸ e che giustifica tutta la riforma dei controlli interni nelle Pubbliche Amministrazioni italiane negli ultimi quindici anni.

Se non è per concorrenza, la motivazione dovrebbe essere il confronto. Il confronto, infatti, dovrebbe essere l'enzima dell'innovazione nel settore pubblico come la concorrenza lo è per il settore privato, ma nella realtà vedremo che così non è.

Il confronto tra pubblico e privato di cui tanto si parla è comunque una "forma di concorrenza virtuale", dove non c'è in gioco né il profitto, né la quota di mercato, ma qualche cosa di altro: la reputazione ed il consenso. Queste si ottengono attraverso la misurazione e la comunicazione della ricaduta sociale⁹ realizzatasi con le iniziative promosse dalle singole amministrazioni finanziate con il denaro pubblico.

Perché non c'è stato confronto nella Pubblica Amministrazione negli ultimi anni? La Pubblica Amministrazione forse non è attenta alla propria reputazione?

I motivi del mancato confronto sono diversi, ed è importante quindi coglierne le logiche e le motivazioni, sia per capire il passato recente, sia per interpretare le riforme che certamente si susseguiranno nei prossimi anni¹⁰. Potendone stilare una graduatoria, al primo posto figurerebbe, senza ombra di dubbio, "l'autoreferenzialità" che, a sua volta, è figlia dall'assenza di concorrenza e della connivenza partitocratica italiana.

Qualsiasi confronto è ovviamente frustrante, mette in discussione, e per sfuggire ad esso la Pubblica Amministrazione italiana è ricorsa ad un alibi particolarmente efficace: la celebrazione "dell'assoluta diversità" (seconda causa del mancato confronto).

Ogni Amministrazione Pubblica in Italia si considera da sempre "speciale", "unica" e quindi non confrontabile con altre Amministrazioni Pubbliche italiane ed estere, né tanto meno con aziende private.

⁵ Cfr: M. S. Giannini, Rapporto sui problemi dell'amministrazione dello Stato, Roma, 1979.

⁶ Ibidem.

⁷ Cfr: L. Hinna, La domanda di controllo nel settore pubblico, op. cit.

⁸ Cfr: L. Hinna, Confronto e innovazione nella Pubblica Amministrazione, in Pubbliche Amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno, Cedam, Padova 2002, pag. 65-89.

⁹ Sul concetto di ricaduta sociale pubbliche, RSP si veda L. Hinna. Il bilancio sociale nelle Amministrazioni Pubbliche, op. cit. pag. 51-69.

¹⁰ Cfr: B. Dente, In un diverso Stato, Il Mulino 1999.

Certamente i Comuni del Trentino hanno situazioni diverse da quelli siciliani, gli scopi e le missioni di un ente previdenziale sono diversi da quelli di un'azienda di Stato, da un'Università e da un ministero, ma senza un interesse per le "best practice" e senza lo spirito e lo stimolo del confronto non avviene alcuna migrazione di concetti e di tecniche, né allineamento sull'alto, ma al limite un benchmarking sul basso che condanna all'immobilismo organizzativo.

Questa commistione tra la cultura dell'autoreferenzialità e quella della profonda convinzione dell'assoluta diversità da qualsiasi altra struttura, ha fatto sì che il rifiuto del confronto dominasse lo scenario italiano per tanto tempo senza trovare un argine culturale che lo contenesse e lo contrastasse nella funzione "organizzazione". La Pubblica Amministrazione italiana, infatti, storicamente non dispone di una funzione organizzazione precisa ed identificata. Nella maggior parte delle aziende pubbliche la funzione organizzazione non esiste, ma esiste solo la funzione "affari generali" e quella "del personale" e questa ultima inoltre, nella maggior parte dei casi è semplice amministrazione del personale e non gestione delle risorse umane secondo i canoni classici della economia aziendale. Inoltre, molto spesso la funzione organizzazione è delegata alla funzione informatica ed ai sistemi informativi che però sono "strumenti zoppi" se non si basano su una funzione organizzazione strutturata ed in linea con le esigenze.

Tutto questo spiega in parte perché l'attenzione è stata sempre concentrata sugli aspetti giuridici e sugli aspetti finanziari più che sugli aspetti organizzativi, sui costi e sui controlli, perdendo così anche la possibilità di confronto che tali strumenti consentono. Il risultato è stato che la cultura economico aziendale è da sempre pesantemente schiacciata da una cultura giuridico amministrativa, molto attenta al rispetto della norma ed orientata al compito, più che al risultato.

La constatazione è che l'innovazione nella Pubblica Amministrazione non avviene né per concorrenza, né per confronto, ma avviene per norma.

Ma quella per norma è realmente innovazione o solo condizione perché l'innovazione si realizzi?

Mantenendo il focus sui controlli interni, come vedremo, essi sono stati introdotti per norma e non per esigenza, ma la norma senza cultura aziendale e senza organizzazione non è un attore del processo di innovazione, ma è semplicemente un manichino, spettatore inanimato ed ingombrante. Il processo di aziendalizzazione finisce così per essere un processo non più spontaneo, vissuto con entusiasmo e slancio organizzativo, ma "spintaneo", spinto e voluto da norme e leggi giuste, ma spesso non condivise, anche perché non spiegate, sia da chi doveva adottarle, sia da chi doveva farle applicare.

Questo significa che il processo di aziendalizzazione oltre che essere tecnico è soprattutto culturale perché nella Pubblica Amministrazione l'orientamento alla norma ha assorbito qualsiasi slancio all'innovazione.

Si è fatto già cenno al fatto che una responsabilità notevole di questa situazione è imputabile agli organismi di controllo della Pubblica Amministrazione, in primo luogo alla Corte dei Conti che con il suo atteggiamento ha frenato qualsiasi tentativo di innovazione, che non ha stimolato la crescita di una cultura della gestione dei risultati e alimentando solo la cultura del perseguimento dei compiti e dell'osservanza delle norme.

Si sa che il sistema dei controlli interni di ogni azienda è sempre funzione del *pressing* dei controlli esterni, basti pensare ai controlli interni fiscali predisposti dalle aziende profit per timore delle ispezioni della Guardia di Finanza o i controlli sull'attendibilità e ragionevolezza del bilancio per timore di impugnativa dello stesso. Ora, se i controlli nella Pubblica Amministrazione sono stati per anni controlli per un giudizio, un controllo di legittimità sugli atti amministrativi, invece che un controllo sui risultati degli atti organizzativi, non c'è da meravigliarsi che non esistano strutture interne che vigilino per esigenza sulla efficacia, efficienze ed economicità degli atti organizzativi e gestionali. Se il controllo esterno era sulla legittimità, era inevitabile che i

controlli interni fossero orientati a presidiare il rischio che qualche controllore esterno potesse intervenire proprio su questo aspetto e se altri aspetti della gestione non erano controllati dall'esterno perché presidiarli?

Una introduzione di sistemi di controllo interno per norma è una innovazione a metà ed ha alimentato quella che in antropologia si definisce la “cultura della colpa” invece di far crescere “la cultura della vergogna”. La cultura della colpa è quella che vede i comportamenti organizzativi dettati dalla paura dell'ammenda, mentre la cultura della vergogna si basa su una esigenza diversa: il timore dell'infamia da parte della comunità di riferimento. È chiaro che un modello giuridico come il nostro, assai lontano da quello di “common law” di tipo anglosassone, non può che alimentare la cultura della colpa e così anche in materia di controlli interni si finisce sempre per agire per norma invece che per esigenza: il controllo di gestione si introduce non perché se ne sente l'esigenza, ma solo per evitare che la Corte dei Conti nel suo nuovo ruolo possa fare qualche rilievo.

Questo non è un fenomeno tipico della nostra Pubblica Amministrazione, è un fenomeno globale della società italiana: la gente in Italia non supera i limiti di velocità in autostrada non per rispetto degli altri e per la propria e l'altrui sicurezza, ma solo perché teme la multa o il ritiro dei punti sulla patente. Analogamente le Pubbliche Amministrazioni e gli individui che in esse operano non temono di perdere il consenso o la fiducia dell'opinione pubblica, ma temono solo il giudizio e l'ammenda prevista dalla norma.

Ora, non vi è dubbio che la Pubblica Amministrazione sia cambiata notevolmente negli ultimi anni per tutta una serie di elementi – informatizzazione, decentramento amministrativo, riforma del rapporto del pubblico impiego, gestione e contenimento del debito pubblico, nuovi contenitori giuridici, privatizzazioni, ecc. - e tra questi c'è sicuramente da annoverare anche un nuovo sistema di controlli sia esterni (Corte dei Conti e Ragioneria Generale dello Stato) che interni (oggetto di trattazione in questo capitolo).

Ora, i sistemi di controllo non sono una cosa a se stante, sono una tessera di un mosaico più ampio e più complesso; essi sono legati prevalentemente all'orientamento politico economico presente in un determinato momento in un paese, ai modelli giuridici adottati ed ai sistemi di management. Anzi, si può affermare che i sistemi di controllo interno sono parte integrante dei sistemi di management ed è in questa ottica che possono essere letti nel processo di riforma della Pubblica Amministrazione italiana degli ultimi quindici anni. Una riforma che non a torto qualcuno ha definito “la riforma dei controlli”, ponendo in secondo piano tutti gli altri elementi che non sono stati, comunque, di portata limitata.

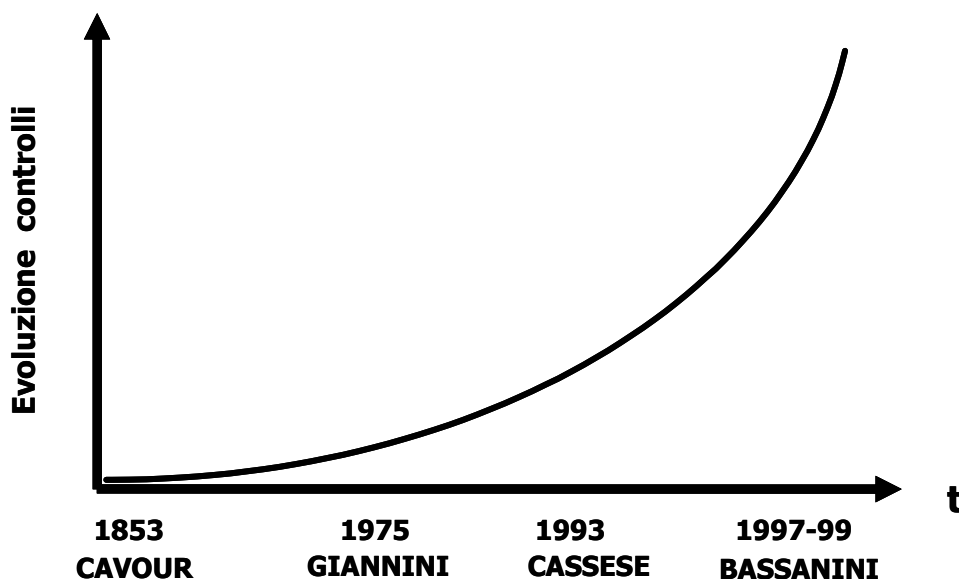
2. L'evoluzione dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione

2.1 La disciplina dei controlli interni dalle origini agli anni ottanta

La tematica dei controlli interni nella Pubblica Amministrazione è stata oggetto di un profondo e lungo processo evolutivo. Essa affonda le sue radici nella fine dell'ottocento e, in un andamento ondivago, registra alcuni segni di evoluzione negli anni venti, poi negli anni settanta fino ad arrivare alle riforme degli anni novanta, sul finire dei quali viene emanato il Decreto Legislativo 286 del 1999.

L'evoluzione nel suo andamento registra una accelerazione forte a partire dalla prima metà degli anni novanta (vedi **Fig. 4**) e si caratterizza per una forte connotazione di cultura economico-aziendale che sembra porre in secondo piano quella giuridico-amministrativa che aveva dominato incontrastata fino a tutti gli anni ottanta.

Figura 4: L'accelerazione delle riforme sui controlli interni



In Italia, il controllo interno nasce con la legge di contabilità 22 aprile 1869, n. 5026, e gradualmente trova una sua fisionomia giuridica fino ad arrivare all'assetto raggiunto con il Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440 che attribuisce al Tesoro, oltre al controllo di legittimità e quello contabile, anche il controllo sulla "proficuità" della spesa: una sorta di controllo che entra nel merito e valuta la convenienza della spesa¹¹. Questa norma è molto importante in quanto sposta l'assetto del controllo da valutazioni soltanto formali a valutazioni che investono la sana gestione delle risorse, anticipando molte delle norme che verranno introdotte parecchi decenni dopo.

Tale norma, però, è rimasta inattuata fino agli inizi degli anni '90. Il controllo interno sulla spesa pubblica, infatti, riconosciuto dalla legge come competenza generale ed esclusiva del Tesoro, è stato il grande assente nello scenario dei controlli e si è limitato ad osservare la sola legittimità formale dei provvedimenti.

Le ragioni di questa trascuratezza, sul piano della disciplina, sono diverse¹². La prima è che il controllo interno, dal momento che si occupa di organizzazione e funzionamento dell'amministrazione e, cioè, dei modi e dei tempi con i quali essa opera (le strutture, i procedimenti, le tecnologie, il personale, la gestione finanziaria), è rimasto estraneo al dibattito sull'amministrazione come autorità-potere nei confronti dei cittadini. Inoltre, la concezione formalistica dell'attività amministrativa, intesa come insieme di procedimenti volti all'emanazione di atti e provvedimenti amministrativi, ha fatto passare in secondo ordine l'importanza di organizzare nel modo più efficiente ed economico le risorse necessarie a perseguire i risultati che, attraverso le leggi, le Pubbliche Amministrazioni sono chiamate a conseguire¹³.

¹¹Cfr. V. Guccione, La nuova fisionomia del controllo interno. Modelli organizzativi e prime esperienze, in Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico, n. 3, 1998, p. 769 ss.

¹²Cfr. S. Cassese, "Le disfunzioni dei controlli amministrativi", in I controlli nella Pubblica Amministrazione, Il Mulino, 1993.

¹³ Cfr. S. Cassese, "Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto", in Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione, Roma Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, agosto 1993.

Dopo una parentesi di mezzo secolo, si torna a parlare, ma purtroppo solo a parlare, di controllo interno con le grandi riforme degli anni Settanta. Tra tutte, vale la pena ricordare l'ambizioso modello di veri e propri controlli gestionali, disegnato dalla legge di riforma sanitaria 23 dicembre 1978, n. 833 e quello della legge di riforma del bilancio n. 486 del 1978. Nella sostanza, tuttavia, anche queste norme sono state disattese e sul piano dell'attuazione concreta dei controlli interni, si è fatto poco o nulla, probabilmente anche perché è mancato un controllo attento inerente alla loro introduzione.

Qualche anno prima, nel 1972, anche se con un riferimento indiretto ai controlli interni era stata emanata una norma, il DPR 748/72 che con l'art. 19 conferiva alla dirigenza statale autonomi poteri negoziali e di spesa e prevedeva, come contrappeso, una specifica responsabilità dei dirigenti sui risultati dell'organizzazione del lavoro e dell'azione degli uffici ai quali i dirigenti stessi erano preposti. Questo passo della legge, che anticipava alcuni dei contenuti del successivo D.Lgs. 29/93 sulla responsabilità dei dirigenti, fu salutato a suo tempo come un elemento qualificante della dirigenza statale. Esso testimoniava lo sforzo di trasformare la burocrazia da corpo meramente esecutivo a soggetto "cogestore" delle politiche pubbliche, nonché una attenzione verso una cultura dell'amministrazione non soltanto giuridico-formalistica¹⁴. La cosiddetta "responsabilità dirigenziale" del DPR 748/72 sottendeva l'introduzione di sistemi di controllo interno per il governo della gestione. La responsabilità dirigenziale, però, rimase "sulla carta"¹⁵ a causa dell'assenza di parametri e di strumenti adeguati per la verifica e la valutazione dei risultati dell'azione dei dirigenti¹⁶.

2.2 La riforma dei primi anni novanta

All'inizio degli anni novanta, una serie di norme hanno avviato un processo di rilevanti innovazioni. Nell'ambito della copiosa produzione normativa, si ricordano:

- la Legge 241/1990, sulla disciplina del procedimento amministrativo;
- la Legge 142/1990, sulla riforma dei poteri degli Enti Locali;
- il D.Lgs. 29/1993, sulla privatizzazione del pubblico impiego e sull'introduzione dei controlli interni in tutte le amministrazioni;
- la Legge 20/1994, sulla riforma dei controlli della Corte dei Conti;
- il Decreto Legislativo 77/1995, che con riferimento esplicito agli enti locali introduce il controllo di gestione;

¹⁴ Tra le riflessioni più stimolanti sulla riforma della dirigenza statale si ricordano le importanti relazioni svolte al Convegno su "La riorganizzazione dei ministeri nel quadro della riforma dell'amministrazione, Catania, 29-30 giugno 1974, Centro italiano studi amministrativi, Atti pubblicati nel 1975, Padova, tra queste cfr: V. Bachelet, La responsabilità del ministro e competenza esterna degli uffici direttivi dei ministeri; G. Marongiu, Direzione dei ministeri e unità di indirizzo politico e amministrativo del Governo; F. Trimarchi, Poteri dei dirigenti e partecipazione; L. Arcidiacono, La gerarchia delle recenti leggi di riforma dell'amministrazione; M. Nigro, Relazione di sintesi.

¹⁵ Cfr: G. Gamba, I dirigenti nella prassi aziendale: indicazioni per la dirigenza pubblica, in *Dirigenza pubblica*, a cura di M. D'Alberty, Bologna 1990; P. Giocoli Nacci, Brevi osservazioni in tema di responsabilità gestionale dei pubblici dipendenti, in *Amministrazione e politica*, 1983, n.6; C. D'Orta, La riforma della dirigenza pubblica, in *L'impegno politico nel diritto del lavoro*, a cura di M. Rusciano e L. Zoffoli, Torino 1993.

¹⁶ Indicative sono, in proposito, le relazioni al Parlamento sullo stato della Pubblica Amministrazione presentate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri dal 1976 al 1987. Per le relazioni per gli anni 1980-82, in particolare, è riportata una valutazione assolutamente disincantata dell'attuazione degli art. 3 (competenze dei ministri) e 7, 8 e 9 (competenze dei dirigenti) e 19 (responsabilità dirigenziale) del DPR 748/72. Sul tema inoltre cfr: G. Pastori, *La Pubblica Amministrazione*, in *Manuale di diritto pubblico*, a cura di G. Adamo, A. Barbera, Bologna 1984; B. Mangiatordi-A. Mancinelli, *La dirigenza ministeriale*, in *Amministrazione e partiti politici*, Archivio Isap, Milano 1988; S. Raimondi, *Dirigenza*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma 1989.

- il D.Lgs. 286/1999 in attuazione alla Legge 59/1997, la cosiddetta “Bassanini 1”;
- il T.U.E.L. 267/2000 che ha esteso molte delle previsioni del D.Lgs. 286/99 anche agli enti locali.

Questa serie di leggi, ed in particolare le ultime, concludono una fase importante della riforma degli anni novanta, una riforma che va a scardinare principi e prassi in vigore sin dai tempi delle leggi, allora innovative, del 1865 e, nel caso dei Ministeri, addirittura dalla Legge Cavour del Regno di Sardegna che risale al 1853¹⁷. Per una visione di insieme del susseguirsi delle norme nel tempo si veda la **Fig. 5**.

I principali cambiamenti introdotti da questi provvedimenti amministrativi possono essere, così, riassunti:

- La legge 241/1990, nota come la legge sulla trasparenza, ha prescritto che le amministrazioni individuassero, al proprio interno, le unità organizzative ed i soggetti responsabili dei risultati da conseguire.
- La legge 142/1990 ha introdotto, per la prima volta, il principio della separazione fra poteri e responsabilità inerenti, rispettivamente, all’indirizzo politico-amministrativo e ai risultati della gestione amministrativa. Affermato dapprima per gli enti locali, il principio è stato esteso, poi, a tutte le amministrazioni con l’emanazione del D.Lgs. 29/1993 e ribadito con il D.Lgs. 286/1999. La Legge 142/1990 introduce il controllo “economico della gestione”.
- Il D.Lgs. 29/1993 ha imposto alle amministrazioni di costituire uffici di controllo interno, capaci non solo di valutare, ma anche di indirizzare e correggere l’azione degli uffici, in funzione degli obiettivi e delle responsabilità assegnate. La funzionalità è divenuta, quindi, un valore intrinseco dell’amministrare ed il suo mancato conseguimento ha precisi referenti nei responsabili di ciascun procedimento, nei titolari delle unità organizzative, nei responsabili del controllo interno. È interessante notare come il decreto faccia riferimento ad un’attività di “analisi comparativa dei costi e dei rendimenti”.
- La Legge 20/1994, nota come la legge di riforma della Corte dei Conti, ha potenziato, insieme al D.Lgs. n. 29/1993, i controlli, sia esterni sia interni, sui risultati dell’azione amministrativa, sulla congruenza di questa con i programmi politici, sul costo e sulla performance dei servizi, sulla soddisfazione degli utenti; il tutto nel segno di un’esigenza, mai così sentita, di controlli effettivi ed efficienti, capaci di assicurare la corretta gestione delle pubbliche risorse, di accrescere la trasparenza dell’amministrazione, arginando anche uno dei fenomeni che in quegli anni era, come ora, molto sentito dalla pubblica opinione: la corruzione degli amministratori.
- Il D.Lgs. 77/1995, che riforma l’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, sistematizza i documenti programmatori in una prospettiva generale e prevede strumenti innovativi come il Piano Esecutivo di Gestione (P.E.G.), il bilancio pluriennale autorizzatorio e la contabilità economica, che danno sistematicità agli strumenti operativi attraverso i quali la programmazione viene attuata. Inoltre, il decreto introduce esplicitamente la funzione del Controllo di Gestione, finalizzato alla verifica del raggiungimento degli obiettivi fissati nel rispetto delle condizioni di economicità, efficacia ed efficienza¹⁸.
- Il D.Lgs. 286/1999, rivisita e puntualizza il sistema dei controlli interni, identificando al suo interno le varie tipologie di controllo ed i soggetti ad essi assegnati.
- Il T.U.E.L. 267/2000, recepisce di fatto la normativa dettata dal D.Lgs. 286/99. In particolare l’art. 147 del Testo unico ripropone le stesse tipologie di controlli interni individuate dal D.Lgs 286/99. E’ significativo evidenziare però che ogni Ente Locale, stante lo schema generale, sia sostanzialmente libero

¹⁷ Cfr: G. Azzone- B. Dente, Valutare per governare, ETAS, 1999, Pag. XIII.

¹⁸ Cfr: R. Mussari, a cura di, (2001), Manuale operativo per il controllo di gestione, Dipartimento della Funzione Pubblica, il Rubettino, Roma, pag. 76.

di costruire un proprio modello, individuando uno o più organi su cui incardinare le relative competenze (nucleo di valutazione, direttore generale, ufficio in staff, ecc.).

Figura 5: Le principali tappe della evoluzione dei controlli interni

NORMA	OGGETTO
<i>Legge n. 5026/1869</i>	Legge di contabilità e nascita del controllo interno
<i>Regio Decreto n. 2440/1923</i>	Attribuzione al Tesoro del controllo di legittimità, contabile e di proficuità della spesa
<i>Decreto del Presidente della Repubblica n. 748/72</i>	Riforma dirigenza statale
<i>Legge n. 833/1978</i> <i>Legge n. 468/1978</i>	Riforma sanitaria Riforma del bilancio
<i>Legge n. 241/1990</i> <i>Legge n. 142/1990</i>	Disciplina del procedimento amministrativo Riforma dei poteri degli Enti Locali
<i>Decreto Legislativo n. 29/1993</i>	Introduzione del controllo interno nella Pubblica Amministrazione
<i>Legge n. 20/1994</i>	Riforma dei controlli della Corte dei Conti
<i>Decreto Legislativo n. 77/95</i>	Nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali
<i>Decreto Legislativo n. 286/1999</i>	Attuazione della L. 59/97 ed ulteriore individuazione del sistema dei controlli interni
<i>TUEL (D. Lgs. 267/2000)</i>	Testo Unico sugli Enti Locali
Fonte: con alcuni adattamenti da L. HINNA, (2002), <i>Pubbliche Amministrazione: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno</i> , Cedam, Padova.	

Il D.Lgs. 286/1999 ed il T.U.E.L. 267/2000 chiudono la stagione di riforma dei controlli avviata nei primi anni novanta. Proprio i contenuti di questi due importanti riferimenti normativi costituiscono, se interpretati in un'ottica aziendalistica, la tappe più importanti di questa grande stagione di riforma. Occorre evidenziare da subito come nel complesso da un concetto di controllo inteso come variabile "a se stante" si sia passati ad evidenziare, coerentemente alla logica economico-aziendale, la rilevanza di un modello in cui il controllo è visto come momento indispensabile per la stessa programmazione, in un ciclo continuo e dialettico che implica un continuo riscontro fra una programmazione e pianificazione, operando una concreta "direzione per obiettivi".

2.4. Il nuovo assetto dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche

2.4.1 Il controllo interno nelle amministrazioni centrali: il D.Lgs. 286/99 come evoluzione del D.Lgs. 29/93

I presupposti del D.Lgs. 286/99: l'assetto dei controlli interni secondo il D.Lgs. 29/93

Uno dei primi pilastri del sistema dei controlli interni nelle Amministrazioni Pubbliche è costituito dal Decreto Legislativo n. 29 del 1993. Si tratta di un provvedimento di riforma molto ampio e che ha inciso su numerosi aspetti relativi alla gestione delle amministrazioni pubbliche. Limitandoci agli aspetti relativi al

sistema dei controlli, lo scopo principale del decreto è stato quello di introdurre all'interno della Pubblica Amministrazione il controllo gestionale¹⁹, più conosciuto con il termine di "controllo di gestione" da intendere come insieme equilibrato di strutture, metodi e procedure, idonei a realizzare una serie di obiettivi generali, quali:

- lo svolgimento delle funzioni in modo regolare, economico, efficace ed efficiente, nonché la produzione di risultati e di servizi di qualità compatibili con la finalità dell'organizzazione;
- la salvaguardia delle risorse da sprechi, scorrettezze gestionali, frodi, abusi ed irregolarità;
- il rispetto delle leggi e delle norme in genere;
- la disponibilità di un idoneo sistema di dati finanziari affidabili e la corretta comunicazione dei dati stessi.

Al di là di preoccupazioni semantiche, il controllo interno, nella sua nuova dimensione, viene quindi ad identificarsi con il controllo gestionale di cui ripete gli elementi costitutivi ed anche quei dispositivi finalizzati al miglioramento della funzionalità della Pubblica Amministrazione, attraverso un processo ciclico che vede coinvolti operatori interni, controllori esterni, organo di direzione politica e, naturalmente, organi di controllo interno²⁰.

In buona sostanza, il controllo interno, ha come obiettivo quello di accertare l'efficacia, l'efficienza, l'economicità (le famose tre E, quattro con equità), secondo quei significati che a questi termini attribuiscono le scienze amministrative ed aziendalistiche.

Con l'introduzione dei sistemi di controllo interno si può affermare che l'economia d'azienda fa il suo ingresso a pieno titolo nel contesto della Pubblica Amministrazione, fino a quel momento ancora troppo incentrata su cardini concettuali più del diritto amministrativo che non dell'economia d'azienda²¹. Forse proprio con il D.Lgs. 29/93 inizia il processo di aziendalizzazione in materia di controlli al quale si è fatto riferimento in precedenza.

L'articolo 20 del D.Lgs. 29/93, comma 1 e 2, stabilisce che, ad effettuare il controllo interno, sono chiamati i nuclei di valutazione, o i servizi di controllo interno²², istituiti presso ogni Pubblica Amministrazione e composti da esperti in tecniche di valutazione e nel controllo di gestione, il cui compito è essenzialmente quello di coadiuvare l'organo politico in sede di verifica della corrispondenza dei risultati dell'azione amministrativa rispetto ai programmi prefissati, ma in posizione di autonomia.

L'attuazione dei servizi di controllo interno, così come prevista dall'articolo 20 del D.Lgs. 29/93, ha presentato numerose difficoltà. A determinare la scarsa funzionalità di questi organismi sono stati diversi fattori i più importanti dei quali possono essere così sintetizzati:

¹⁹ Cfr: sul tema tra gli altri: G. D'Auria, Dai controlli di legittimità ai controlli di gestione, in *Il nuovo sistema di controllo interno nella Pubblica Amministrazione*, Roma, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, agosto 1993; E. Rosati, I più recenti orientamenti in materia di controllo sulle Amministrazioni Statali, in *La Funzione amministrativa*, Roma, Santini, 1995 n.1; R. Marra, Le nuove strutture per il controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione: i servizi di controllo interno e/o nuclei di valutazione, dicembre 1997; G. Cogliandro, L'evoluzione organizzativa del controllo, in *Rivista della Corte dei conti*, novembre-dicembre 1998, n. 6; G. Carbone, Controllo senza ipocrisia, in *Il Sole 24 Ore*, 1994; L. Hinna, il controllo nel settore pubblico tra concetti ed immagini, in *Rivista dell'Istituto Nazionale di Previdenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica*, n. 3 Maggio – giugno 1993.

²⁰ Cfr: G. D'Auria, Modelli di controllo nel settore pubblico: organi, parametri, misure, in *I controlli nella Pubblica Amministrazione*, Il Mulino, 1993.

²¹ Cfr: G. Cogliandro, Elogio al controllo di gestione, in *Rivista della Corte dei Conti*, 1993.

²² Sull'argomento cfr: L. Anselmi, Il controllo interno nella Pubblica Amministrazione, in *Rassegna giuridica della sanità*, Roma, Febbraio 1997, dello stesso autore, *Introduzione dei sistemi di controllo interno nella Pubblica Amministrazione*, nel seminario *Le nuove frontiere dell'auditing nel pubblico e nel privato*, Roma Enea, 11 aprile 1995.

- Sovraccarico del sistema dei controlli.

Il sistema dei controlli era particolarmente complesso: controlli gerarchici, controlli interni, controlli ispettivi, controlli dei revisori e dei sindaci, controlli esterni su atti, controlli sulla gestione della Corte dei Conti, controlli sui contratti collettivi di lavoro, controllo sul costo del personale, controlli correttivi. Per di più, alcune di queste tipologie presentano un'accentuata pluralità di modelli. E' inutile dire che un sistema di tale complessità difficilmente poteva essere efficiente.

- Incertezze concettuali e ridondanza lessicale del testo legislativo.

L'idea, realizzata nel 1993, di istituire organismi di controllo interno rappresenta l'innovazione più significativa del processo di riforma del controllo e merita, quindi, consenso. La traduzione dell'idea in norme giuridiche fatta dal legislatore con la formula dell'art. 20 del D.Lgs. 29/93, oggetto di acceso dibattito in sede di approvazione, non è stata, invece, felice. Il testo normativo, infatti, presenta imprecisioni, e ridondanze, sicuramente frutto di una negoziazione più politica che tecnica.

Il difetto di fondo dell'art. 20, infatti, riguarda la previsione di due diversi organi di controllo, servizi e nuclei, con le stesse funzioni e, per quanto riguarda lo Stato, identica struttura. Da qui, all'inizio, disorientamento e affannose ricerche per individuare le differenze. Ma, soprattutto, accese discussioni tra la "scuola monista", favorevole ad attribuire all'organismo sia la funzione di controllo interno sia la valutazione dei dirigenti, e la "scuola dualista", propugnatrice dell'esigenza di istituire due distinte strutture²³. La risultanza fu una situazione alquanto confusa.

La norma contiene, inoltre, improprietà sia di ordine lessicale, sia di ordine concettuale. Si riscontra un'eccessiva proliferazione lessicale, con particolare riguardo ai parametri (efficacia di gestione, efficienza, efficacia, economicità, controllo di gestione, realizzazione degli obiettivi, rispondenza dei risultati agli obiettivi, agli indirizzi, ecc.), che dimostra una scarsa padronanza del legislatore dei concetti e del lessico della economica aziendale.

Le difficoltà appena esposte fecero emergere la necessità di semplificare e di disciplinare meglio il sistema dei controlli. Da qui, l'esigenza di riscrivere la normativa sul controllo interno, che è stata soddisfatta con il D.Lgs. 286/99, che definisce, attraverso una disciplina più puntuale e completa, il nuovo sistema dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche.

Le principali differenze tra i due decreti sono riassunte dalla **Fig. 7**, mentre di seguito si approfondiscono le innovazioni introdotte dal D.Lgs. 286/99.

²³ Cfr: G. Cogliandro, *Il controllo interno: problemi e (possibili) soluzioni*, in Rivista Trimestrale di Scienza dell'Amministrazione, n. 3/4, 1998.

Figura 7: I decreti 29/93 e 286/99 a confronto

D.Lgs. 29/93	D.Lgs. 286/99
Istituzione di servizi di controllo interno o nuclei di valutazione	Istituzione del controllo: ◦ amm. e contabile ◦ gestione ◦ strategico ◦ valutazione del personale
	Integrazione delle diverse tipologie di controllo
Posizione di autonomia dei servizi o nuclei che rispondono solo agli organi di indirizzo politico	Distinzione degli organi che rispondono al livello politico amministrativo e alla dirigenza
Responsabilizzazione dei dirigenti sui risultati dell'attività	Responsabilizzazione e valutazione della dirigenza
	Qualità dei servizi pubblici

Le innovazioni del D.Lgs. 286/99

Le aree grigie del D.Lgs. 29/93 ed il nuovo ruolo della Corte dei Conti hanno creato nel comparto delle Pubbliche Amministrazioni italiane una domanda di maggiore precisione nel delineare le varie tipologie di controllo, i soggetti coinvolti, i livelli di posizionamento gerarchico nella struttura organizzativa e, naturalmente, di strumenti. Tutto questo ha creato i presupposti per una rivisitazione del sistema dei controlli interni che avviene sei anni dopo il D.Lgs 29/93, con il D.Lgs 286/99.

I controlli interni, infatti, hanno oggi una disciplina generale nel D.Lgs. 286/99, che ha attuato la delega legislativa conferita al Governo dalla L. 15 marzo 1997, n. 59, per “il riordino ed il potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle Pubbliche Amministrazioni”.

Il referente costituzionale di questi controlli è l’art. 97, comma 1, della Costituzione, il quale contiene, in una lettura aggiornata, precisi vincoli di efficienza ed economicità nell’organizzazione delle Pubbliche Amministrazioni in relazione ai fini a loro assegnati. In realtà, l’amministrare “per programmi e risultati” richiede necessariamente un continuo controllo in “corso d’opera” (monitoraggio), e non solo all’inizio o alla fine, un controllo interno allo stesso processo di programmazione-attuazione posto in essere da chi ne ha la responsabilità e che si esprime nella forma del controllo di gestione²⁴; questa tipologia di controllo è quella che, nell’ambito della cultura dell’auditing nel quale il tema si inquadra, viene definito “controllo operativo”²⁵.

Da tutto questo ne consegue che, in base all’art. 97 della Costituzione, ogni Amministrazione Pubblica deve essere munita di adeguati strumenti di controllo interno, che consentano di “valutare il rendimento”,

²⁴ Cfr: G. Pastori (a cura di), Indicazioni di sintesi, in I Controlli Amministrativi sulle Regioni, Milano, Franco Angeli, 1990, p. 17.

²⁵ Cfr: L. Hinna, Il controllo dei rischi bancari generali, Rirea, 1996, pag. 113 e segg.

“segnalare le disfunzioni” e “sollecitare le modifiche necessarie”; inoltre, l’efficienza e l’economicità, richiamate dall’art. 97 della Costituzione, sono divenute “canoni di legalità”, con la conseguenza che l’assenza di strumenti di controllo interno possono essere sanzionati come atti o comportamenti illegittimi²⁶. La portata innovativa delle norme non è di poco conto: si può parlare certamente di un “nuovo controllo” di legittimità, un controllo però tipico dell’economia d’azienda, più che del diritto amministrativo.

E’ chiaro che con l’introduzione del D.Lgs. 286/99 alcune norme come il D.Lgs. 29/93 sono state opportunamente rivisitate. La disciplina del D.Lgs. 286/99, infatti, sostituisce quella introdotta dall’art. 20 D.Lgs. 29/93, che aveva previsto l’istituzione in tutte le amministrazioni di “servizi di controllo interno” o “nuclei di valutazione”, operanti “in posizione di autonomia”, ma posti, alle “dipendenze” dell’organo di indirizzo politico. Inoltre, la precedente disciplina non distingueva tra controlli interni con riferimento agli organi di indirizzo politico-amministrativo e controlli interni con riferimento ai dirigenti; né distingueva fra “controlli collaborativi” e controlli “a carattere repressivo” (controlli per il giudizio).

Pertanto, il D.Lgs. 286/99 ha inteso:

- individuare distintamente le attività da demandare alle strutture di controllo interno;
- prevedere l’affidamento di tali attività a distinte strutture;
- fissare, a livello di principi organizzativi, criteri di incompatibilità fra le diverse funzioni di controllo interno, evitando la confusione fra controlli di tipo collaborativo e controlli di tipo repressivo e assicurando, per altro verso, la distinzione fra attività di supporto a quelle di indirizzo politico e attività finalizzate al miglioramento dell’ordinaria gestione amministrativa.

In particolare, l’articolo 1, comma 1, del decreto individua quattro tipi di controllo (**vedi Fig. 8**):

- il controllo di regolarità amministrativo-contabile, inteso a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa;
- il controllo di gestione, inteso a verificare l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa, per consentire ai dirigenti di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
- la valutazione dei dirigenti, necessaria, fra l’altro, ad attivare la responsabilità dirigenziale;
- la valutazione ed il controllo strategico, intesi a supportare l’attività degli organi di indirizzo politico-amministrativo e, pertanto, ad apprezzare l’adeguatezza, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e obiettivi predefiniti, delle scelte operanti dai dirigenti per attuare le direttive, i piani e i programmi stabiliti dagli organi di indirizzo politico-amministrativo.

²⁶ In particolare, l’articolo 97 della Costituzione stabilisce: “I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione (comma 1). Nell’ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari (comma 2)”.

Figura 8: Il nuovo sistema di controlli interni



Va da sé che tutto quanto ha un impatto organizzativo notevole, non è difficile, infatti, identificare alcuni principi organizzativi che regolano lo svolgimento di tali controlli, i principali sono quattro²⁷.

Il primo consiste nella “pertinenza” delle strutture di controllo agli organi cui è strumentale la loro attività: così, il controllo strategico deve essere svolto da strutture collocate presso l’organo di indirizzo politico-strategico (nelle Amministrazioni dello Stato, presso gli uffici di diretta collaborazione con il Ministro), mentre il controllo di gestione deve essere svolto da strutture dipendenti dagli organi amministrativi di vertice (nei ministeri, le direzioni centrali o i dipartimenti).

Il secondo principio sottolinea il fatto che le strutture di controllo strategico svolgano anche l’attività di valutazione dei dirigenti e questo è un elemento che rafforza ulteriormente il principio già introdotto con il D.Lgs. 29/93 in materia di responsabilità dei dirigenti; ora tale responsabilità non solo viene enunciata, ma anche “valutata”.

Il terzo principio sancisce il divieto di affidare alle strutture di controllo fin qui menzionate le verifiche di regolarità amministrativa e contabile marcando una separazione di ruoli assai importante sotto il profilo organizzativo sottintendendo anche la necessità di differenziare i profili professionali attraverso competenze e *skills* professionali diversi²⁸.

Il quarto principio, infine, determina l’obbligo degli addetti al controllo strategico ed al controllo di gestione di riferire “esclusivamente” agli organi di vertice (politico-amministrativi) per i quali essi svolgono la loro attività; inoltre gli addetti al controllo di regolarità amministrativo contabile nell’esercizio delle loro attività hanno l’obbligo di denunciare alla Corte dei Conti i fatti suscettibili di danno all’erario. Questo doppio livello di reporting è molto importante nell’ottica dei controlli interni.

²⁷ G. D’Auria, I controlli, in Trattato di Diritto Amministrativo, Milano, Giuffrè, 2000.

²⁸ Cfr: G. Traversa, Il processo organizzativo e lo sviluppo culturale nel progetto del Servizio di controllo interno, in atti del Convegno Controllo interno nelle Amministrazioni Pubbliche: esperienze e prospettive, Roma CNEL, 10-11 dicembre 1997.

Come si può ben capire, si tratta di forme di controllo molto diverse tra loro, per il tipo di funzione esercitata e, quindi, per gli obiettivi che si pongono di raggiungere. Nonostante la loro diversità, però, i compiti di controllo interno debbono essere esercitati “in modo integrato” (art. 1, comma 2) , per garantire il buon funzionamento dell’organizzazione amministrativa²⁹.

Il concetto di integrazione dei controlli può essere mutuato direttamente dalla cultura dell’*auditing* quando si tratta il “sistema” dei controlli interni³⁰. Una sommatoria di controlli non costituisce di per sé un sistema e la differenza tra sommatoria e sistema è proprio l’integrazione e può essere esemplificata con la nota immagine dell’orchestra sinfonica. Un gruppo di orchestrali, preparato, con ottimi strumenti, con il loro spartiti, se non “si pongono a sistema”³¹, ovvero si integrano e si armonizzano tra loro, rischiano di rimanere una semplice sommatoria e quindi non creano musica, ma solo rumore³². Questo significa che la funzione controllo, perché sia a sistema, necessita di una funzione manageriale precisa che oggi nel contesto delle Pubbliche Amministrazioni è solo enunciata, ma non ancora individuata³³. Non è difficile pensare che tale funzione di integrazione debba essere svolta a livello di controllo strategico avendo presente che, come nel concetto più avanzato di *governance*, l’integrazione dei controlli interni a sistema fa capo al massimo vertice aziendale.

Le quattro tipologie di controlli previste dal D.Lgs. 286/99 saranno riprese una ad una più avanti nella trattazione.

3. Le varie tipologie di controllo interno

Ai fini di classificare e definire in dettaglio i contenuti delle varie tipologie di controllo interno è utile richiamare quanto precedentemente esposto circa la disciplina generale dei controlli interni fissata dal D.Lgs. 286/1999 (le cui previsioni sono state estese anche agli Enti Locali per effetto del T.U.E.L.).

Le principali tipologie di controlli interni nelle amministrazioni pubbliche sono:

1. il controllo di regolarità amministrativo-contabile, inteso a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa;
2. il controllo di gestione, inteso a verificare l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa, per consentire ai dirigenti di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
3. la valutazione dei dirigenti, necessaria, fra l’altro, ad attivare la responsabilità dirigenziale;
4. la valutazione ed il controllo strategico, intesi a supportare l’attività degli organi di indirizzo di indirizzo politico-amministrativo e, pertanto, ad apprezzare l’adeguatezza, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e obiettivi predefiniti, delle scelte operanti dai dirigenti per attuare le direttive, i piani e i programmi stabiliti dagli organi di indirizzo politico-amministrativo.

²⁹ Cfr: L. Hinna, considerazioni sul secondo rapporto sullo stato dei controlli interni nei ministeri, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Stato e prospettive dei processi di programmazione strategica dei ministeri (riflessione alla luce del secondo rapporto del Comitato, Dipartimento per l’Informazione e l’editoria, 2004.

³⁰ Cfr: L. Hinna, Il controllo dei rischi bancari generali, RIREA, 1996, pag. 51.

³¹ Cfr: L. Hinna, I controlli interni nelle Pubbliche Amministrazioni ed il concetto di rating organizzativo, in I controlli delle gestioni pubbliche, Banca d’Italia atti del convegno 2-3 - dicembre 1999, pag. 149 e segg.

³² Questo concetto verrà ripreso più avanti.

³³ Un problema analogo in altri contesti internazionali e nazionali ma in ambiente privatistico è stato risolto con il “Comitato di auditing” previsto anche dai codici di autoregolamentazione della Borsa italiana.

3.1 Il controllo di regolarità amministrativo contabile

La prima forma di controllo interno che viene disciplinata dal D.Lgs. 286/99 è il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile (art. 2).

Questo è chiamato a “garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell’azione amministrativa”. Obiettivo di tale controllo, quindi, è la realizzazione di un sistema di monitoraggio interno, in grado di fornire certezza ai processi di produzione dei dati contabili e delle procedure amministrative³⁴.

Tale ampio controllo, come si osserva, presenta risvolti diversi che uniscono in uno stesso ambito la regolarità e correttezza contabile, quella amministrativa e quella legale. Questi, per loro natura, si pongono come estremamente diversi e trovano come unica coincidenza il fatto che la contabilità pubblica, essendo preventiva ed autorizzativa, ha favorito lo sviluppo di azioni di controllo congiunte nel momento della verifica contabile³⁵.

La complessità di questa forma di controllo è confermata dal fatto che esso viene affidato ad organi diversi per natura ed attività, quali organi di revisione (prevalentemente esterni), a servizi ispettivi ed alle ragionerie (tradizionalmente interni). Sicuramente, si tratta di un controllo esclusivo, essendo inibito alle funzioni di controllo strategico, di controllo di gestione e di valutazione del personale.

Tale tipologia di controllo è quella che nella disciplina economico aziendale viene definita “internal auditing”, ed in particolare “financial internal auditing”³⁶ per distinguerlo da quello operativo, “operational auditing”, e dal “management audit”³⁷ ovvero quello strategico. In questo caso, l’internal auditing di tipo contabile³⁸, o di regolarità contabile amministrativa, come lo definisce il Legislatore consiste nella attività volta a garantire dall’interno della struttura l’attendibilità del sistema contabile e l’affidabilità dei report che produce.

Si è di fronte ad un controllo di natura contabile volto a garantire la legittimità delle azioni gestionali in linea proprio perché rimane con la tradizione amministrativa pubblica per la quale il fatto operativo si traduce sempre in atto amministrativo e, pertanto, in un evento contabile.

Ora, se si pensa al ruolo che ha avuto l’attività di internal auditing nel settore privato dove tale funzione normalmente interfaccia con la revisione esterna, external auditing, ovvero quella attività svolta da un terzo soggetto indipendente, si può notare come nel caso della Pubblica Amministrazione l’attività di internal auditing non è volta ad assicurare ai terzi lettori e destinatari del bilancio la corretta determinazione ed esposizione delle cifre di bilancio, controllo definito di reporting, ma un controllo di “qualità” del sistema contabile per finalità prevalentemente di opportunità interna.

Nel settore pubblico, infatti, le esigenze di reporting sull’esterno sono molto più sfumate, in realtà l’attendibilità del sistema contabile di una Pubblica Amministrazione è quella che consente di disporre di un supporto di conoscenze sulla base delle quali prendere le decisioni. Ciò significa che più di una valenza vera e propria di bilancio (debiti non contabilizzati, contabilità e fondi separati, correttezza delle impostazioni contabile e delle liquidazioni, ecc.) il sistema contabile ha una valenza di controllo di gestione, ovvero di attendibilità e tempestività dei dati a supporto delle decisioni. Tutto ciò è interessante soprattutto in un momento come questo in cui molte amministrazioni stanno trasformando la loro contabilità da finanziaria in economica con ovvi problemi di allineamento e di aggiustamento.

³⁴ Cfr: L. Hinna, *l’internal auditing nelle Pubbliche Amministrazioni in Valutare per governare*, op. cit.

³⁵ Cfr: N. Persiani, *Il controllo amministrativo contabile nel D.Lgs. n. 286/1999*, in Pianificazione, controlli e valutazioni nel nuovo modello di governo locale, Milano, Franco Angeli, 1999.

³⁶ Cfr: L. Hinna, *L e nuove frontiere dell’auditing nel pubblico e nel privato*, ENEA, Atti del convegno, 11 Aprile 1995.

³⁷ Cfr: L. Hinna, *Il controllo dei rischi bancari generali, un approccio metodologico al management audit*, op. cit.

³⁸ Cfr: L. Hinna, *Riflessioni sulla struttura dei controlli, il bilancio e l’attività di auditing, Evoluzioni ed interconnessioni*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Maggio-giugno 1989.

In base all'art. 2, il nuovo controllo contabile deve essere esercitato secondo “i principi della revisione aziendale”, in quanto applicabili, e questo lascia chiaramente intendere che trattasi a tutti gli effetti di “auditing” e come tale si rifà ai canoni generali della revisione aziendale che nel contesto pubblico italiano costituisce una grande novità.

Circa i soggetti chiamati a svolgere tale attività, il legislatore si è reso perfettamente conto delle difficoltà di reperire all'interno delle Pubbliche Amministrazioni profili professionali all'altezza delle esigenze e delle aspettative³⁹ e pertanto ha previsto anche la possibilità di ricorrere al supporto specialistico e professionale esterno di soggetti estranei all'amministrazione, specializzati nella certificazione dei bilanci.

Elemento che vale la pena rilevare è il fatto che, già da tempo, la funzione internal auditing in ambiente pubblico è stata oggetto di analisi ed approfondimento, sia nell'ambito strettamente professionale⁴⁰, sia in ambito accademico, ma ha riscosso scarsa attenzione e disinteresse da parte degli operatori pubblici⁴¹.

Riprendendo la classificazione della **Fig 3.1** del primo paragrafo si può evidenziare come il controllo di regolarità contabile amministrativo possa essere definito rispetto:

- al soggetto: è un controllo interno in quanto è controllo svolto da soggetti appartenenti alla stessa sutura;
- al tempo: può essere un controllo di durante ed un controllo successivo in quanto può essere svolto nel corso dell'anno, sulle operazioni svolte dalla contabilità e alla fine dello stesso sul rendiconto e sull'iter di contabilizzazione che assicura l'attendibilità e la ragionevolezza dei dati di consuntivo;
- alle finalità può essere inteso sia come un controllo per il miglioramento del processo di governo, quindi automiglioramento, ma può essere anche inteso come controllo per il giudizio, interno alla azienda pubblica, ma esterno rispetto alla funzione contabile oggetto di controllo;
- all'oggetto: è un controllo che ha per focus il processo contabile e quindi la fase di misurazione e di integrazione tra i vari sistemi di rilevazione contabile (contabilità finanziaria, economica, patrimoniale, contabilità analitica, ecc.) e quindi tende a prendere in considerazione l'area gestionale bilancio e patrimonio;
- alle norme: è un controllo obbligatorio perché previsto espressamente da una norma, ma riveste una importanza tale che dovrebbe essere adottato per esigenza.

Lo stato dell'arte di tale tipologia di controllo è generalmente molto basso, come ha rilevato più volte il Comitato Tecnico Scientifico della Presidenza del Consiglio nei suoi rapporti⁴² ed è legato ad una errata interpretazione della funzione di internal auditing o di revisione interna che non tiene conto dei canoni generali dell'attività di revisione contabile (auditing).

3.2 La valutazione ed il controllo strategico

Uno dei principali aspetti innovativi contenuti nel D.Lgs. 286/99 è rappresentato dalla disciplina della valutazione e del controllo strategico.

³⁹ Cfr: L. Hinna, Internal auditing nelle Pubbliche Amministrazioni, in Valutare per governare op. cit.

⁴⁰ Cfr.: L. Marchi (a cura di), La revisione nelle aziende Pubbliche, Rimini, Maggioli 1997; in Il nuovo sistema di controllo interno nelle Pubbliche Amministrazioni l'esperienza inglese del controllo interno nelle Pubbliche Amministrazioni, Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Funzione Pubblica, Poligrafico dello Stato, Agosto 1993.

⁴¹ Cfr: L. Hinna, Agenda aperta sul tema certificazione dei bilanci, RIREA, 1997, pag 57 e segg.

⁴² Cfr: Presidenza del Consiglio dei Ministri-Comitato Tecnico-Scientifico per il coordinamento in materia di Valutazione e Controllo Strategico nelle amministrazioni dello stato, *I controlli interni nei Ministeri-Primo Rapporto*, Roma, 2001.

Figura 13: I riferimenti al controllo strategico contenuti nel D.Lgs. 286/99**Art. 1, co. 1:**

« Le Pubbliche Amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a: [...] d) 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 (valutazione e controllo strategico)».

Art. 1, co.2:

«La progettazione d'insieme dei controlli interni rispetta i seguenti principi generali [...]:

a) l'attività di valutazione e controllo strategico supporta l'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico – amministrativo [...].

Essa è pertanto svolta da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico - amministrativo. Le strutture stesse svolgono, di norma, anche l'attività di valutazione dei dirigenti.

[...]

e) è fatto divieto di affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione, alla valutazione dei dirigenti, al controllo strategico»

Art. 1, co. 5:

« [...] le disposizioni relative all'accesso ai documenti amministrativi non si applicano alle attività di valutazione e controllo strategico»

Art. 1, co. 6:

«Gli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico riferiscono sui risultati dell'attività svolta esclusivamente agli organi di vertice dell'amministrazione, ai soggetti, agli organi di indirizzo politico – amministrativo [...]»

Art. 5, co. 3:

«[...] Per i dirigenti preposti ai centri di responsabilità delle rispettive amministrazioni [...] la valutazione è effettuata dal Ministro, sulla base degli elementi forniti dall'organo di valutazione e controllo strategico».

Art. 6:

«1. L'attività di valutazione e controllo strategico mira 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. L'attività stessa 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.

2. Gli uffici ed i soggetti preposti all'attività di valutazione e controllo strategico riferiscono in via riservata agli organi di indirizzo politico, con le relazioni di cui al comma 3, sulle risultanze delle analisi effettuate. Essi di norma supportano l'organo di indirizzo politico anche per la valutazione dei dirigenti che rispondono direttamente all'organo medesimo per il conseguimento degli obiettivi da questo assegnatigli.

3. Nelle amministrazioni dello Stato, i compiti di cui ai commi 1 e 2 sono affidati ad apposito ufficio [...] denominato servizio di controllo interno e dotato di adeguata autonomia operativa.

I servizi di controllo interno [...] 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»

Art. 7, co. 2:

«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 [...]»

Art. 9, co.1:

« [...] il sistema di controllo di gestione e il sistema di valutazione e controllo strategico delle amministrazioni statali si avvalgono di un sistema informativo-statistico unitario, idoneo alla rilevazione di grandezze quantitative a carattere economico-finanziario [...]»

Fonte: nostra elaborazione

Figura 14: I riferimenti al controllo strategico contenuti nel T.U.E.L.

Art. 147

Tipologia dei Controlli Interni

«1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa ed organizzativa, individuano strumenti e metodologie adeguati a:

[...]

d) 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».

Fonte: nostra elaborazione

Come emerge dalla lettura delle **Fig. 13 e 14**, in base alle disposizioni del D.Lgs. 286/99 e del T.U.E.L., l'attività di controllo strategico è una forma di controllo interno che non è strumentale solo alla verifica del raggiungimento dei risultati prefissati, ma serve anche a supportare il livello dell'indirizzo politico nella definizione degli obiettivi da perseguire.

Per tali motivi, esso presenta caratteristiche del tutto nuove rispetto alle altre configurazioni di controllo interno previste dal D.Lgs. 286/99. Si tratta di caratteristiche che proiettano il controllo in una dimensione non più esclusivamente giuridica, ma pluridisciplinare, nella quale, oltre alla misurazione dei risultati immediati dell'azione amministrativa, rileva l'accertamento delle cause e dei fattori determinanti, anche esterni, dell'azione medesima e la verifica del suo impatto complessivo sull'ambiente socio-economico e sui suoi destinatari.

Da una lettura critica dei brani del decreto si nota che, pur non essendovi un riferimento esplicito al concetto di accountability, la funzione di valutazione e controllo strategico si inquadra bene nell'ambito di tale schema concettuale⁴³. Il decreto, infatti, parla di valutazione de "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".

Inoltre, gli organismi allo scopo istituiti (servizi di controllo interno) sono distinti da quelli che effettuano il controllo di gestione e dovrebbero "verificare l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive ed altri atti di indirizzo politico, identificando e segnalando l'eventuale azione di fattori ostativi, le eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, i possibili rimedi".

Si tratta di un approccio che ricade nel classico schema dell'accountability: un soggetto (investito di una legittimazione di tipo professionale e manageriale) "rende conto" ad un altro soggetto (in quanto investito di una

⁴³ MARTINI A., CAIS G., (1999), *Controllo e valutazione: un ennesimo tentativo di sistematizzazione concettuale*, relazione preparata per il II Congresso dell'Associazione Italiana di Valutazione, 15-17 aprile 1999, Napoli. Il testo è disponibile sul sito www.prova.org.

diversa legittimazione, di tipo strettamente politico) di come gli atti di indirizzo politico da quest'ultimo posti in essere, sono stati realizzati.

Occorre ricordare infatti che, alla base di un rapporto di accountability vi è un impegno a fare qualcosa per qualcun altro: l'informazione raccolta ed elaborata a supporto di questa funzione quindi deve essenzialmente verificare che "le cose promesse siano state fatte, fatte in tempo e fatte bene".

Ad una lettura attenta delle disposizioni del D.Lgs. 286/99 si nota, quindi, che tra vertice dirigenziale e vertice politico è stato identificato un rapporto di accountability, ovvero un "performance agreement" tra organo politico di vertice e struttura operativa di cui il piano strategico e/o la direttiva costituiscono lo strumento principe di controllo e di reporting ed in questa ottica, la funzione valutazione e controllo strategico serve a generare l'informazione corretta a supporto di tale rapporto.

Nelle disposizioni relative al controllo strategico del D.Lgs. 286/99, oltre alla funzione di accountability si possono riscontrare anche gli elementi classici della valutazione delle politiche.

Nel caso della valutazione delle politiche l'attenzione è posta sulla "modifica di una situazione ritenuta non desiderabile mediante l'uso di strumenti di intervento pubblico [...]". In questo caso verificare se gli obiettivi sono stati raggiunti significa molto di più rispetto ad una verifica delle "cose fatte", al raggiungimento di un target prestabilito. Qui sorge essenzialmente un problema di attribuzione di causalità ed, in seconda battuta, di identificazione delle ragioni (organizzative e di contesto) per cui il cambiamento si è o non si è verificato⁴⁴. In questi casi si va oltre lo schema classico dell'accountability e ci si trova in una situazione in cui lo scopo dell'informazione è quello di apprendere e gli strumenti non sono gli stessi di quelli usati per "rendere conto" delle cose fatte.

Guardando alle disposizioni decreto 286/99 si nota che la funzione è definita col termine valutazione e controllo strategico. Il decreto attribuisce persino al servizio di controllo interno il compito di "individuare i meccanismi e degli strumenti per il monitoraggio e la valutazione dell'attuazione", e più avanti quello di "svolgere, anche su richiesta del massimo vertice politico (il ministro nei ministeri), analisi su politiche e programmi specifici dell'amministrazione di appartenenza". Si tratta di riferimenti più vicini al concetto di valutazione che a quello di accountability, ma non sufficienti a configurare un richiamo preciso alla valutazione delle politiche con funzioni di apprendimento. Anzi, la scarsità e quasi casualità di questi accenni rafforza semmai l'impressione che questa funzione sia del tutto assente dalle preoccupazioni degli estensori del decreto⁴⁵.

Prescindendo dalle disposizioni del D.Lgs. 286/99, frutto degli inevitabili compromessi connessi al processo legislativo e dei vincoli definiti dalla legge-delega, la natura della funzione di valutazione e controllo strategico nelle Pubbliche Amministrazioni "è quella di supportare il vertice politico nella valutazione delle politiche e nello sviluppo di meccanismi e strumenti per l'attuazione di una politica amministrativa" o, in altri termini, "nella costruzione di processi di apprendimento istituzionale in grado di favorire il trattamento dei problemi collettivi ed il pilotaggio degli apparati nella gestione delle politiche"⁴⁶.

In particolare, con riferimento alle Pubbliche Amministrazioni, due sono le funzioni principali del controllo strategico: accountability e supporto alla valutazione delle politiche pubbliche, alle quali si potrebbe aggiungere un'altra funzione non prevista dal D.Lgs. 286/99, ma presente nelle esigenze della opinione pubblica.

⁴⁴ MARTINI A., CAIS G., (1999), *Controllo e valutazione: un ennesimo tentativo di sistematizzazione concettuale*, relazione preparata per il II Congresso dell'Associazione Italiana di Valutazione, 15-17 aprile 1999, Napoli. Il testo è disponibile sul sito www.prova.org.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ Cfr: B.Dente e G Vecchi., (1999), "La valutazione ed il controllo strategico, in DENTE B., AZZONE G., a cura di, *Valutare per Governare: il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Etas, pag. 1.

Una accountability orientata all'esterno dell'ente, che illustri in maniera semplice e divulgativa i risultati raggiunti alla pubblica opinione e non solo al vertice dell'azienda pubblica. I contenuti di questa accountability rispetto a quella qui considerata dal decreto, sono gli stessi, ciò che cambia sono solo i destinatari (i cittadini) e il sistema di rendicontazione (a prova di comprensione degli stessi) e questo sarebbe certamente un elemento di democrazia apprezzabile⁴⁷.

3.3 Il controllo di gestione

La più nota forma di controllo disciplinata dal decreto legislativo n. 286 del 1999 è il controllo di gestione⁴⁸. La sua funzione è quella di "verificare l'efficienza, l'efficacia, l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi di correzione, il rapporto tra costi e risultati"(art.4).

Con il D.Lgs. 286/99, si mette in luce come un momento essenziale della verifica sia costituito dall'analisi del rapporto tra i costi ed i risultati, analisi che, in passato, è stata trascurata, probabilmente per la mancanza di personale in grado di effettuarla.

Dunque, il suo svolgimento dipende oggi dalla presenza, all'interno delle amministrazioni, di risorse umane in grado di provvedervi⁴⁹ e qui si ripropone il problema dell'inserimento di professional in ambiente pubblico come già visto per l'internal auditing ed il controllo di regolarità amministrativo-contabile.

In particolare, l'art. 4 fissa con precisione il "disegno" del controllo di gestione. Questo risulterà, in ciascuna amministrazione, da una serie di elementi:

- la presenza di un ufficio o di uffici responsabili del controllo, sotto il profilo della sua progettazione e del suo esercizio;
- la disponibilità della "mappa dei prodotti" e delle finalità dell'azione amministrativa, riferita all'intera amministrazione o a singole unità organizzative;
- la determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;
- le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e le modalità di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono stati sostenuti;
- l'individuazione ed il calcolo di indicatori specifici per misurare efficienza, efficacia ed economicità;
- la frequenza di rilevazione delle informazioni.

Sulla base del meccanismo dell'integrazione stabilito dal decreto, anche il controllo di gestione presenta punti di connessione con le altre componenti del controllo interno⁵⁰.

⁴⁷ Cfr: L. Hinna, *Il bilancio sociale nelle Pubbliche Amministrazioni*, Franco Angeli, 2004, Milano pagg. 58-60.

⁴⁸ Sul tema alla luce del D.Lgs. 286/99 cfr. G. Azzone, *Il sistema di controllo di gestione in Valutare per governare* (a cura di G. Azzone- B. Dente) Etas, 1999, sul tema più in generale cfr. A. Zangrandi, *Controlli esterni e controllo di gestione negli istituti pubblici*, in E. Borgonovi (a cura di) *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche* Milano, Giuffrè 1984; L. Anselmi - L. Del Bene - F. Donato - L. Giovannelli- L. Marinò- M. Zuccardi Merli, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Rimini, Maggioli 1997; M.G. Baldarelli, *Il controllo di gestione nelle aziende di servizi pubblici*, Rimini, Maggioli 1997; E. Borgonovi, *Il controllo di gestione nelle aziende sanitarie* in U. Bocchino (a cura di) *Manuale di controllo di gestione*, Il sole 24 Ore, 2000, nello stesso volume A. Zangrandi, *il controllo di gestione negli enti locali*; M. Bergamin Barbato, *Realmente cambia il controllo nelle pubbliche amministrazioni? Rischi e prospettive*, Intervento al convegno SVIMAP: I controlli nelle pubbliche amministrazioni 9-10-11 novembre 1995.

⁴⁹ R. Perez, *L'efficienza per decreto*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 1, 2000.

⁵⁰ Cfr: G. Bruni, *Le attività e gli strumenti del controllo di gestione nelle Pubbliche Amministrazioni: caratteristiche generali*, in (a cura di G. Farneti- E.Vagnoni) *I controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Maggioli, Rimini. 1997; C. Conte, *Il*

In primo luogo, il controllo di gestione alimenta il controllo strategico. Quest'ultimo, infatti, può assegnare ad una struttura obiettivi di efficienza/produttività, che si possono tradurre, poi, in specifici obiettivi per le singole unità organizzative.

Il controllo di gestione, in questo caso, ha il compito di verificare il raggiungimento degli obiettivi assegnati a ciascuna unità e le motivazioni di eventuali scostamenti; le stesse informazioni, inoltre, possono consentire al controllo strategico di misurare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi complessivi.

In secondo luogo, il controllo di gestione, misurando i risultati delle unità organizzative, costituisce una delle fonti che alimentano il sistema di valutazione dei dirigenti o almeno di quelli a capo di unità organizzative. E' evidente che, anche in questo caso, la sovrapposizione è solo parziale, poiché la valutazione dei dirigenti si basa su elementi (come, per esempio, la valutazione delle competenze organizzative) che solo in una accezione più ampia si può far rientrare nel controllo di gestione.

Infine, il controllo di gestione può misurare la "qualità dei servizi erogati da un'unità organizzativa"; in tal modo, esso costituisce uno degli elementi di supporto alla verifica della Carta dei Servizi.

Pur rinviando all'ampia bibliografia esistente in materia di controllo di gestione in ambiente pubblico, vale la pena qui ricordare semplicemente che per controllo di gestione si intende normalmente governo di un processo⁵¹ qui di seguito sintetizzato nel ciclo gestionale.

Il ciclo gestionale

Per comprendere cosa si intende per controllo di gestione non si può fare a meno di considerare il ruolo della funzione controllo all'interno del più generale processo gestionale di ogni azienda, inclusa quella pubblica.

L'espressione "controllo di gestione" non è corretta, è stata tradotta male dall'inglese, "management control", dove per *management* si intende gestione e l'espressione *control* è stata erroneamente tradotta con la parola controllo, il che in ambiente soprattutto pubblico assume il significato di "controllo per il giudizio" con un valenza quasi "fiscale e punitiva"; in realtà la parola forse più adatta a tradurre *control* è "governo" che associata alla espressione gestione, che è un processo, dà l'idea di "governo di un intero processo".

Il controllo, infatti, rappresenta solo una fase di questo processo ed è per questo che il termine controllo di gestione, può apparire riduttivo e rischia di identificare solo la fase del controllo, mentre con il termine governo della gestione si intende il governo di tutto il processo e di tutte le fasi, controllo incluso. Tale processo è rappresentato dal ciclo gestionale illustrato nella **Fig. 15**.

controllo di gestione nelle Amministrazioni Pubbliche in Il controllo di gestione, Scuola Centrale Tributaria supplemento n.3/4 1995.

⁵¹ Cfr: L. Hinna, La domanda di controllo nel settore pubblico e la trasposizione di cultura e metodologie dal settore privato, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, maggio –giugno 1992.

Figura 15: Il ciclo gestionale



Il ciclo gestionale è il processo attraverso il quale il responsabile di una struttura “guida” o governa la propria organizzazione, quindi un processo che ha per oggetto il miglioramento continuo che lascia in secondo piano il concetto di “controllo per il giudizio”.

Un breve commento di ciascuna fase può risultare utile a comprendere l'intero processo.

La linea di demarcazione proposta nella figura divide ideologicamente l'area della strategia (ovvero quella della determinazione degli obiettivi), da quella della operatività che deve assicurare il raggiungimento degli obiettivi stessi.

La parte superiore è la fase dove si colloca concettualmente la pianificazione ed il controllo strategico già trattato in precedenza che fa da cerniera al controllo di gestione operativo che, a valle del primo, inizia con la fase di pianificazione operativa.

La determinazione degli obiettivi

Gli obiettivi sono dei risultati attesi che devono essere determinati in relazione ai limiti interni ed esterni specifici di ogni azienda. Essi devono essere:

- Chiari: devono cioè essere definiti in modo da non lasciare spazio all'interpretazione personale.
- Quantificabili e misurabili: devono poter essere espressi in termini quantitativi e misurati attraverso l'utilizzo delle diverse tecniche e metodologie di rilevazione (contabilità generale, contabilità analitica, contabilità direzionale, ecc.) in modo da poter stabilire nel tempo il grado di raggiungimento degli stessi e

lo scostamento con il risultato conseguito. Il fatto che siano quantificabili, tuttavia, non significa che siano anche misurabili dal momento che il sistema informativo aziendale potrebbe essere non idoneo a rilevare obiettivi anche se quantificati (ad esempio un obiettivo di costo senza la contabilità economico patrimoniale e la contabilità dei costi non avrebbe alcun senso se poi non c'è la possibilità di controllarlo ex post)

- Raggiungibili: devono essere basati su ipotesi di raggiungimento realistiche in relazione alle risorse interne di cui dispone l'azienda e le variabili ambientali esterne che influenzano l'azienda.
- Condivisi: devono essere condivisi (conosciuti e riconosciuti) dall'intera struttura aziendale.

I limiti esterni

I limiti esterni sono determinati dall'ambiente nel quale la singola organizzazione opera:

- L'ambiente fisico-naturale: comprende gli aspetti geografici e demografici che caratterizzano il contesto in cui l'azienda pubblica svolge la propria attività.
- L'ambiente politico-istituzionale: riguarda il regime politico, l'ordinamento giuridico e la tipologia delle istituzioni che caratterizzano lo Stato o gli Stati in cui l'azienda pubblica opera.
- L'ambiente economico generale: che si riferisce alle modalità con cui è organizzata la vita economica all'interno dello Stato.
- L'ambiente sociale e culturale: riguarda le variabili che compongono l'ambiente sociale e quello culturale che sono ovviamente interrelate. Gli elementi di maggior rilievo che caratterizzano l'ambiente sociale sono la stratificazione delle classi e l'aggregazione dei soggetti in gruppi. L'ambiente culturale riguarda la presenza e la diffusione di conoscenze, di valori e di ideologie.

I limiti interni

I limiti interni sono determinati dalle risorse di cui l'azienda dispone per operare nel proprio ambiente di riferimento e cioè dalle risorse finanziarie, umane e strumentali. In ambito pubblico i limiti interni sono molto più rilevanti di ciò che si crede e sono legati normalmente a fenomeni logistici culturali e di produttività.

Determinati gli obiettivi si passa alla parte più operativa.

La pianificazione

Pianificare significa definire cosa fare per raggiungere un obiettivo. Definiti gli obiettivi, tenuto conto dei vincoli esogeni e endogeni dell'organizzazione, il piano fissa una sequenza logica di azioni che dovrebbe condurre ai risultati voluti.

L'organizzazione

La fase dell'organizzazione mette in relazione il "chi fa" con il "che cosa fa" per il conseguimento degli obiettivi prefissati. Il piano deve correlarsi alla struttura organizzativa dell'ente per assicurare il coordinamento e l'integrazione degli interventi previsti e pertanto la struttura organizzativa dell'ente potrà essere articolata in centri di responsabilità diversi.

La comunicazione

Tale fase si riferisce al collegamento che deve esistere tra pianificazione e sistema informativo. E' necessario un elevato grado di integrazione e collegamento tra le informazioni che vengono fornite alle diverse funzioni dell'ente per evitare una mancanza di sintonia tra gli obiettivi che potrebbero non essere conosciuti nel loro dettaglio dalla struttura organizzativa.

L'azione

L'azione rappresenta la messa in atto delle singole iniziative previste nella fase di pianificazione.

La misurazione

La fase di misurazione trova supporto negli strumenti di rilevazione (contabilità generale, contabilità analitica, contabilità dei costi, rilevazione di indicatori, ecc.) di cui dispone il singolo ente.

Gli strumenti di misurazione costituiscono un elemento fondamentale di tutto il sistema dei controlli interni, sia di quello strategico, sia di quello di gestione e della valutazione della dirigenza. Il sistema di misurazione, infatti, assolve il ruolo che in una automobile ricopre il cruscotto con la conta dei chilometri percorsi, la velocità oraria, il livello del carburante, la pressione dell'olio, la temperatura dell'acqua e via via tutte le indicazioni più o meno sofisticate a seconda delle esigenze. Ora, se alcuni di questi elementi mancano, o non sono attendibili o sono disponibili con grande ritardo (controllo di regolarità amministrativo-contabile) ovvero registrano e comunicano in ritardo il livello del carburante o la velocità, si intuisce subito come diventi difficile, se non impossibile governare l'automobile. Analogamente è impossibile governare un'Amministrazione Pubblica in assenza di metriche precise e comunque in linea con le esigenze.

La quantità ed il livello di sofisticazione dei sistemi di misurazione dipendono dalle esigenze gestionali e dalla complessità: un aereo avrà un cruscotto diverso da quello di una auto utilitaria, la velocità per un aereo deve essere precisa se non vuole rischiare lo stallo e cadere come un sasso nel vuoto. Anche la capacità di risposta e precisione di questi strumenti quindi sono fondamentali; va da sé che essi debbono essere "a sistema" e a loro volta possono essere raggruppati rispetto all'oggetto della rilevazione in macro categorie ed aspetti che sono quali e quantitativi (vedi **Fig. 16**) :

- la missione (M)
- l'organizzazione (O)
- gli aspetti economici e finanziari (\$)
- gli indicatori e le statistiche relativi ai "fatti realizzati" intesi come output (F)
- la qualità dei servizi e delle prestazioni (Q)
- il personale ed in particolare la dirigenza (P)
- gli aspetti etici (lo spazio del non esigibile per norma) che nella Pubblica Amministrazione significa comunicare ai portatori di interesse (e non solo di diritti) la ricaduta sociale delle azioni intraprese (E)

- l'individuazione dei centri di responsabilità,
- i sistemi di rilevazione contabile adatti,
- il sistema di analisi delle prestazioni e degli indicatori.

3.4 La valutazione della dirigenza

La valutazione della dirigenza ⁵² è la terza componente che articola il nuovo sistema dei controlli interni. Questa forma di controllo non costituisce una novità anche se certamente non è radicata nella cultura della Pubblica Amministrazione; infatti, benché prevista dall'art. 20 del D.Lgs. 29/93, non è stata di fatto mai effettuata.

Viceversa, secondo la nuova normativa, la valutazione del personale con incarico dirigenziale, contribuisce al raggiungimento di una maggiore efficacia ed efficienza dell'azione gestionale con il fine ultimo del conseguimento degli obiettivi generali dell'ente di appartenenza. La valutazione è tesa a verificare e favorire il miglioramento delle prestazioni del personale collocato in posizione di responsabilità ed è svolto da strutture e/o soggetti (tendenzialmente distinti) collocati in modo da rispondere agli organi amministrativi posti al vertice dell'unità organizzativa interessata⁵³.

In particolare questa forma di controllo interno “valuta le prestazioni dei propri dirigenti, nonché i comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse professionali, umane ed organizzative ad essi assegnati” (art. 5).

Il procedimento di valutazione avviene con periodicità annuale e si svolge seguendo un doppio grado di valutazione che prevede una prima conoscenza dell'attività del valutato da parte dell'organo proponente o valutatore di prima istanza e, successivamente, l'approvazione o verifica della valutazione da parte dell'organo competente o valutatore di seconda istanza, con la partecipazione al procedimento, in entrambi i momenti, del valutato.

Questa valutazione, in caso di esito negativo, può portare alla revoca dell'incarico del dirigente interessato e alla destinazione ad altro incarico.

Tutti gli elementi della valutazione, a prescindere dalla loro provenienza sono suscettibili di una qualche forma di misurazione-quantificazione sulla base dei parametri, indicatori o standard stabiliti dall'amministrazione o definiti convenzionalmente (in sede di contrattazione collettiva o individuale)⁵⁴. Il legislatore ha optato per un sistema di valutazione che tiene conto non solo dei risultati quantificabili prodotti dai dirigenti, ma anche dei comportamenti da questi posti in essere per realizzare gli obiettivi (c.d. valutazione di tipo misto). In questo senso il legislatore ha accolto la nozione più scientificamente corretta di performance, che abbraccia, nelle scienze organizzative, “il riferimento sia al cosa viene raggiunto attraverso la prestazione (il risultato), sia al come tale risultato viene raggiunto (la prestazione in senso stretto)”⁵⁵; di talché il valutatore è chiamato a “pondera[re] fattori quantitativi di raggiungimento di risultato (in base a indicatori e parametri

⁵² Cfr: Mariateresa Provengano, La Valutazione dei dirigenti, in Valutare per governare, a cura di Giovanni Azione e Bruno Dente, Etas, ottobre 1999

⁵³ A. Natalini (a cura di), L'esperienza dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche, Istat, Roma 2002, pag. 86.

⁵⁴ Cfr: G. D'Auria, La valutazione dei dirigenti, in Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni: commento al D.Lgs. 286/99, E. F. Schlitzer (a cura di), Giuffrè, Milano, 2002, pag. 111.

⁵⁵ M. Provenzano, La valutazione delle risorse umane, cit., 104.

predefiniti e [fattori] qualitativi di comportamento organizzativo⁵⁶, anch'essi apprezzabili con metodologie che correlano il tipo di comportamento alla qualità dei risultati ottenuti⁵⁷.

Dal momento che l'art. 1, comma 6, precisa che le strutture che effettuano il controllo di gestione, il controllo strategico e la valutazione della dirigenza riferiscono sui risultati dell'attività svolta esclusivamente ai rispettivi referenti costituzionali (organo di vertice dell'amministrazione), escludendo la configurabilità dell'obbligo di denuncia alla Procura generale, presso la Corte dei Conti, dei fatti rilevanti nell'esercizio del controllo, dai quali possono derivare anche ipotesi di danno erariale, si possono considerare concettualmente differenti le valutazioni di responsabilità amministrativo-contabile e per mancato raggiungimento dei risultati⁵⁸.

La prima è tradizionalmente ispirata a una logica punitiva e fondata sulla sussistenza di specifici elementi soggettivi (dolo o colpa grave ai sensi della legge 20 dicembre 1996, n. 639), in tal caso prevalgono gli esiti risarcitori legati all'accertamento della consapevolezza secondo le tradizionali forme dell'attività giurisdizionale.

La seconda, invece, considera il fatto oggettivo del risultato negativo della gestione ovvero del mancato raggiungimento degli obiettivi, a prescindere dalla sussistenza degli elementi soggettivi previsti per le altre forme di responsabilità, dalla violazione di specifici canoni giuridici, nonché dalla produzione di un danno. Nel caso, quindi, di responsabilità per mancato raggiungimento di risultato, prevale la natura di strumento direzionale tipica del controllo di risultato, finalizzato a correggere l'operato dei responsabili e ad indirizzarlo verso gli obiettivi prefissati.

La valutazione circa il perseguimento dei risultati trae origine dall'analisi delle condizioni organizzative, finanziarie ed ambientali in cui l'attività amministrativa è stata svolta; se questa si conclude con l'accertamento della responsabilità per mancato risultato, determina l'assunzione, da parte dell'amministrazione (e non del giudice), di misure di tipo organizzativo, attestanti l'inidoneità del dirigente alla funzione, con conseguente revoca dall'incarico attribuitogli.

Nel caso dei dirigenti destinatari delle direttive ministeriali, la valutazione trova strumentale supporto nei referti del controllo strategico ed è fatta dallo stesso Ministro, mentre, nel caso del restante personale con qualifica dirigenziale, utilizza i risultati del controllo di gestione, ma è fatta da strutture diverse da quelle incaricate di tale controllo.

La separazione tra controllo di gestione e valutazione della dirigenza pone problemi organizzativi di non facile soluzione, dal momento che nell'ambito di ciascuna unità dell'amministrazione si profila la necessaria esistenza di due strutture, da tenere obbligatoriamente distinte, delle quali una è incaricata di assumere, attraverso il controllo di gestione, gli elementi necessari alla valutazione e l'altra di formalizzare la valutazione medesima.

Pertanto, sulla base delle informazioni provenienti dal controllo di gestione, il procedimento di valutazione del personale deve tendere ad analizzare se ed in quale modo l'attività posta in essere dal dirigente ha contribuito al raggiungimento degli obiettivi operativi e, soprattutto, degli obiettivi strategici, fornendo, inoltre, gli strumenti per riorientare l'attività dell'ente nel caso in cui ciò si renda necessario⁵⁹.

I principi che ispirano il procedimento di valutazione sono tre⁶⁰ e sono attinti, ovviamente dalla letteratura aziendalistica.

⁵⁶ M. Provenzano, *La valutazione delle risorse umane*, cit., 127.

⁵⁷ Cfr: G. D'Auria, *La valutazione dei dirigenti*, in *Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni: commento al decreto legislativo n. 286 del 1999*, E. F. Schlitzer (a cura di), Giuffrè, Milano, 2002, pag. 111 e segg.

⁵⁸ L. Borrello, *Il nuovo "sistema" dei controlli interni*, in *Giornale di Diritto Amministrativo*, n. 1, 2000.

⁵⁹ *Relazione sui rapporti tra controllo di gestione e valutazione dei dirigenti*, in *Conferenza permanente dei servizi di controllo interno*, novembre 1999.

⁶⁰ Art. 5, comma 2, D.Lgs. 286/99.

- Il primo consiste nella “diretta conoscenza” dell’attività del valutato da parte del valutatore e costituisce applicazione del più generale principio per cui l’autorità che emana l’indirizzo ha il potere di verificarne l’esecuzione, talché, appunto, il giudizio valutativo compete al titolare dell’organo, le cui direttive il dirigente immediatamente subordinato è tenuto ad eseguire.
- Il secondo principio attiene alla necessità che la valutazione si a sottoposta ad approvazione o verifica da parte di un altro organo (“valutatore di seconda istanza”).
- Il terzo principio impone la partecipazione del valutato al procedimento di valutazione⁶¹.
Dal punto di vista metodologico la valutazione segue tappe obbligate che sono le seguenti:
 - verifica degli scostamenti,
 - costruzione del quadro di sintesi,
 - analisi delle cause,
 - valutazione,
 - comunicazione,
 - apprendimento.

Ogni fase è di fondamentale importanza per la buona riuscita del processo; in effetti, limitarsi soltanto alla fase della valutazione in senso stretto, comporterebbe il basarsi esclusivamente su sensazioni soggettive non sostenibili. E’ particolarmente rilevante l’analisi delle cause in quanto consente l’effettuazione di un’analisi critica finalizzata alla crescita dell’ente. Altrettanto importante risulta l’attuazione della fase di comunicazione con chi è stato valutato e della conseguente fase di apprendimento necessaria per l’innescare del processo di miglioramento dell’intera struttura.

L’esperienza derivante dalle prime applicazioni della recente normativa sulla valutazione ha messo in evidenza l’enorme difficoltà, sia dei dirigenti generali che dei singoli dirigenti, di individuare e descrivere gli obiettivi annuali.

La valutazione dei dirigenti, è inutile nasconderselo, non è cosa semplice neanche nel comparto privato dove tutto sommato esiste un elemento inconfutabile della misurazione della performance, la contribuzione al profitto, figuriamoci nel contesto pubblico.

Certamente anche nel settore privato esistono delle funzioni dirigenziali di staff che non possono essere misurate con il parametro della contribuzione al profitto e per queste le difficoltà sono state storicamente sempre notevoli. È interessante notare che proprio nel comparto privato per misurare le performance dei dirigenti in funzione di staff siano state utilizzate metriche tipiche del settore pubblico, l’analisi “Value for money audit”⁶² che è nata nel contesto pubblico in Gran Bretagna ed migrato poi in quello privato, compreso quello italiano.

Per la valutazione dei dirigenti, soprattutto in un momento come l’attuale nel quale una parte della retribuzione del personale dirigente è variabile ed è legata al raggiungimento dei risultati, è necessario disporre di metriche di misurazione che di fatto entrano nel sistema premiante di una organizzazione⁶³. Non vi è dubbio, tuttavia, che esse, pur offrendo un base oggettiva di misurazione non possono coprire totalmente tutto il processo di valutazione, quello che si basa sul giudizio che come tale rimane inevitabilmente soggettivo, autonomo e discrezionale.

⁶¹ Cfr: G. D’Auria, La valutazione dei dirigenti, in Il sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni: commento al decreto legislativo n. 286 del 1999, E. F. Schlitzer (a cura di), Giuffrè, Milano, 2002, pag. 116.

⁶² Cfr: I. Harden, Attività di controllo e rendicontazione nel settore pubblico in Gran Bretagna, in I controlli nella pubblica amministrazione, a cura di S. Cassese Il Mulino, 1993 pag. 48 e segg.

⁶³ Cfr: R. Ruffini, L’incentivazione alla produttività e la direzione per obiettivi negli enti locali, Azienda Pubblica, n° 1, 1991; P. Romei, Risultati e produttività negli enti pubblici, Angeli, Milano, 1988.

Quando c'è un giudizio è sempre così e non potrebbe essere altrimenti - è avvenuto con l'allontanamento dal paradiso terrestre di Adamo ed Eva, è avvenuto così con la valutazione del primo compito in classe in prima elementare, avviene ora con la valutazione dei dirigenti - va da sé che non si può delegare ad una metrica la valutazione. Alla metrica si può solo delegare il supporto per il giudizio, ma non il giudizio stesso. Si rischierebbe di congelare lo sviluppo manageriale della Pubblica Amministrazione per anni. E' chiaro che se c'è un giudizio, c'è anche una professionalità ed una discrezionalità; non ammettere l'esistenza di questi spazi è come se si volesse delegare ad un computer l'applicazione del codice penale. E' chiaro che serve un magistrato che applichi il codice e così non si può delegare alle metriche il giudizio sulla valutazione dei dirigenti, ma serve che qualcuno le applichi e le interpreti. Certamente queste metriche vanno individuate e sperimentate ed il mondo privatistico in questo senso può offrire molti spunti di riflessione⁶⁴, soprattutto legati anche alla formazione dei valutatori.

Riprendendo la classifica della **Fig. 3.1** tale tipologia di controllo può essere così classificata:

- rispetto al soggetto: è un controllo interno in quanto svolto da soggetti interni all'azienda pubblica ed in staff vertice aziendale;
- rispetto all'oggetto: ha come focus la gestione ed in particolare il risultato ovvero il "che cosa" ed il "come" delle prestazioni realizzate dai dirigenti preposti;
- rispetto al tempo: è un controllo ex post ovvero successivo e realizzato al termine del processo; anche se nulla vieta che si possano prevedere momenti di verifica in corso d'anno;
- rispetto alla finalità: è un controllo per il giudizio tanto è vero che ad essa può essere legata parte della retribuzione variabile, ma è anche un controllo per l'automiglioramento se il dirigente fa tesoro degli elementi che dalla valutazione emergono;
- rispetto alla norma: è obbligatoria in quanto previsto espressamente da più norme e non solo dal D.Lgs. 286/99. Ci sono comunque molte aziende pubbliche che hanno introdotto sistemi di valutazione avanzati anche per esigenza ed ovviamente già prima che le norme la prevedessero. Non a caso queste strutture, come ad esempio la Banca d'Italia, hanno da sempre costituito un vivaio per la classe dirigente del paese.

Lo stato dell'arte per tale tipologia di controllo, proprio per effetto della valenza sindacale che ha assunto stenta a decollare, come ha evidenziato molto bene il primo rapporto del Comitato Tecnico Scientifico della Presidenza del Consiglio.

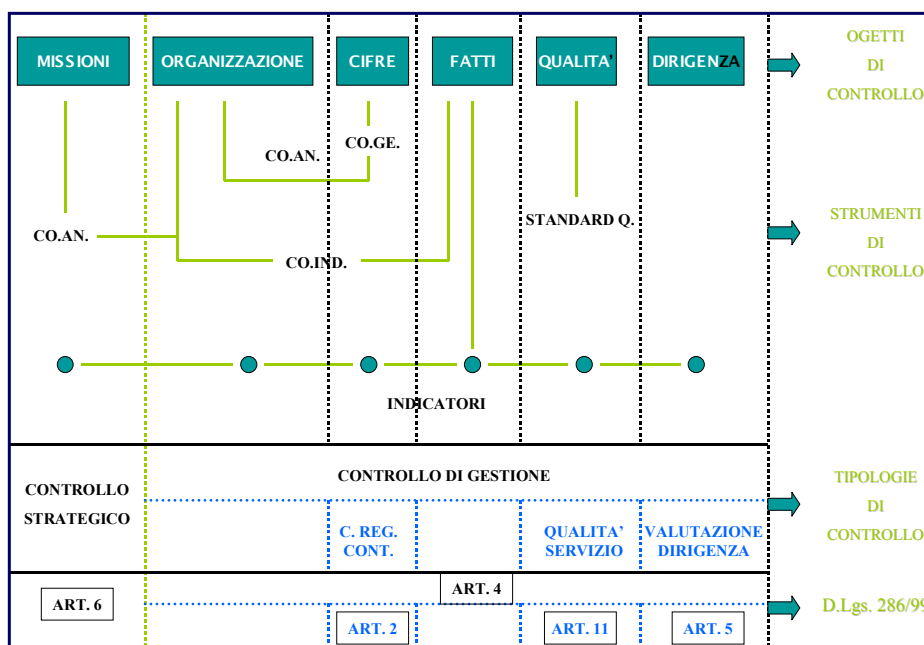
Ora, le aziende pubbliche, come strutture ad alta intensità di personale, hanno proprio nel personale la loro risorsa più importante, quella che certamente assorbe la maggior parte delle risorse finanziarie disponibili e dal cui rendimento e performance dipende in grande parte il successo e l'insuccesso della azienda pubblica, ed indirettamente come sommatoria quello dell'intero Paese. Se non si dispone di metriche che misurino le performance ed aiutino la crescita professionale della dirigenza e non si dispone neanche di sistemi di misurazione del patrimonio intellettuale, ma ci si limita a contabilizzarlo semplicemente tra i costi di gestione come la cancelleria ed il materiale di consumo e non come elemento della gestione a fecondità ripetuta quale è realmente, la Pubblica Amministrazione italiana non potrà mai realizzare quel salto qualitativo che il paese si aspetta e che l'opinione pubblica auspica.

⁶⁴ Sull'argomento cfr: G.Zanda – M. Lacchini - G. Oricchio, La valutazione del capitale umano dell'impresa. Modelli qualitativi e quantitativi di logica economico-aziendale, Giappichelli, Torino, 1993.

3.5 L'integrazione tra i vari strumenti di controllo

Anche se sul tema del coordinamento ed integrazione dei vari sistemi di controllo interno si ritornerà più diffusamente nelle pagine che seguono, vale qui la pena di sottolineare come il D.Lgs. 286/99 preveda espressamente un richiamo al coordinamento dei vari sistemi di controllo e dei vari sistemi di rilevazione, per evitare che la base informativa sia difforme a seconda degli obiettivi di controllo. La **Fig. 19** mostra una esemplificazione di come si possono integrare i vari sistemi di misurazione e le varie tipologie di controllo e come nella norma il disegno appaia preciso. Nella realtà invece, come più avanti evidenziato, tale integrazione non sempre si constata a livello di pubbliche amministrazioni⁶⁵.

Figura 19: Il controllo di gestione integrato
Il controllo di gestione integrato



Come mostra la **Fig. 19** oggetto del controllo, e quindi della misurazione, sono le aree relative alla missione, l'organizzazione, le cifre, i fatti, la qualità, il personale..

Gli strumenti di misurazione possono essere diversi: dagli indicatori alla contabilità analitica per missione, per centro di responsabilità, la contabilità economica patrimoniale; per uscire dalla solita logica quantitativa finanziaria si rende necessario utilizzare strumenti che colgano anche l'aspetto qualitativo come ad esempio la balanced scorecard o i sistemi di contabilità direzionale simili ed introdurre strumenti di misurazioni che colgano elementi quali il patrimonio intellettuale, la soddisfazione dell'utente, ecc.

Tutto questo consente di riempire di contenuti le definizioni di tipologie di controlli che la norma propone con precisi riferimenti ad articoli e commi.

⁶⁵ Cfr: L. Hinna, Pubbliche amministrazioni, Cambiamenti di Scenario e strumenti di controllo interno Cedam, Padova, 2002.