

Ulteriori ricadute di questa opera di revisione, a fini di economicità, sarebbero in primo luogo la maggiore attendibilità dei dati relativi ai residui attivi indicati nel bilancio e in secondo luogo la conoscenza da parte delle Camere dell'effettivo "stato di vitalità" delle imprese nel territorio di propria competenza.

Un aspetto quest'ultimo, di indubbia importanza per il pieno svolgimento del nuovo ruolo attribuito, come già visto, alle Camere dalla riforma del 1993.

L'andamento della riscossione del diritto annuale, sia da parte delle Camere direttamente sia da parte dei concessionari, è nella sua globalità riassunto (articolato su base regionale) nella seguente tabella.

(dati in milioni di lire)

SITUAZIONE DI MOROSITA' DEL DIRITTO ANNUALE (1994)				ESITO DELLE PROCEDURE ESATTORIA		
REGIONE	IMPORTO BOLLETTINI (A)	IMPORTO NON RISCOSSO (B)	% B/A	IMPORTO DOVUTO (C)	IMPORTO RECUPERATO (D)	% D/C
PIEMONTE	75.974	12.166	16.01%	18.482	6.174	33.41%
LOMBARDIA	216.356	23.644	10.93%	28.117	6.815	24.24%
LIGURIA	31.305	5.458	17.43%	8.232	2.416	29.35%
VENETO *	70.684	7.187	10.17%	9.816	3.348	34.11%
FRIULI VENEZIA GIULIA	20.919	2.675	12.79%	2.069	752	36.35%
EMILIA ROMAGNA	88.995	10.712	12.04%	14.124	6.254	44.28%
TOSCANA	73.413	16.416	22.36%	18.539	6.507	35.10%
UMBRIA	13.893	2.183	15.71%	3.601	965	26.80%
MARCHE	21.080	2.398	11.38%	4.100	1.158	28.03%
LAZIO *	22.540	6.150	27.28%	9.738	551	5.66%
ABRUZZO	25.451	5.540	21.77%	8.356	2.155	25.79%
MOLISE	4.305	1.457	33.84%	1.819	630	34.63%
CAMPANIA	78.432	32.208	41.06%	35.643	3.973	11.15%
PUGLIA *	18.939	5.450	28.78%	8.625	3.533	40.96%
CALABRIA	21.690	9.371	43.20%	5.584	102	1.83%
SICILIA	59.865	20.073	33.53%	27.475	3.276	11.92%
TOTALE NAZIONALE	843.844	163.088	19.33%	204.351	48.609	23.79%

*ad eccezione delle CCIAA di Venezia, Rovigo, Roma, Bari, Foggia, i cui dati, indicati nei questionari, sono sembrati meritevoli di ulteriore approfondimento

Il primo dato che emerge è la conferma della diversificazione dell'entità delle riscossioni da parte delle Camere nelle diverse regioni (v. paragrafo precedente). Da un lato, infatti, si riscontra la presenza di un gruppo di regioni presso le quali il non riscosso oscilla tra il 10 ed il 20% (Veneto, Emilia Romagna, Lombardia, Marche, Friuli, Piemonte, Liguria e Umbria) ed un altro gruppo presso il quale il fenomeno incide nella misura del 20 - 50% (Abruzzo, Toscana, Puglia, Lazio seguite con forte distacco dalla Sicilia, dalla Campania e dalla Calabria).

Il secondo dato riguarda il tasso di riscossione da parte dei concessionari. Complessivamente si rileva la bassa incidenza delle riscossioni tramite concessionario.

Solo in pochi casi le riscossioni superano il 40% (Emilia Romagna, Puglia) del totale, mentre nella maggioranza dei casi oscillano tra il 35% e il 20% (Molise, Piemonte, Lombardia, Liguria, Veneto) con punte negative di poco superiori al 10% (Campania e Sicilia) fino al minimo assoluto dell'1,8% (Calabria).

L'andamento della morosità, che emerge dai dati analizzati su base nazionale, appare tendenzialmente omogeneo nell'ambito delle singole regioni; per questa ragione, ai fini della comprensione del fenomeno in esame è apparsa superflua un'ulteriore specificazione per ogni singola Camera.¹³⁶

In ogni caso il fenomeno appare, pur nella diversa entità che assume nelle singole regioni, meritevole di particolare attenzione.

Da un lato, infatti, il contenimento della morosità è uno dei principali indici dell'efficienza delle Camere, dall'altro è auspicabile, sulla base dei dati emersi, che vengano riviste alcune condizioni che regolano il rapporto che intercorre tra Camere e concessionari, come ad esempio la sostituzione dell'attuale clausola del "non riscosso per riscosso".

2.6.3 Ricognizione delle nuove funzioni attribuite alle Camere dalla legge n.580/93.

Si è già accennato alla tendenza in base alla quale per le Camere di Commercio si è avviato una riconsiderazione ed un ampliamento del ruolo da rivestire.

Senza abbandonare l'originaria azione di rappresentanza del sistema di imprese operante in un determinato territorio, infatti, le Camere di Commercio si vanno orientando a rivestire una funzione sempre più attiva sul mercato.

Accanto all'esercizio delle tradizionali funzioni amministrative stabilite per legge, vanno emergendo, nel campo della regolazione, nuove prestazioni che in passato o non venivano fornite affatto o lo erano per iniziativa degli attori più forti, ovvero nei casi estremi, venivano demandate ai poteri pubblici (ricorso all'azione giudiziaria).

Questo processo di ampliamento delle funzioni delle Camere, è esplicitamente previsto dalla recente legge n.580 del 1993. L'attivazione di queste funzioni, le modalità e i tempi del loro sviluppo, sono lasciati all'autonoma iniziativa delle singole Camere, che vi portano il dinamismo proprio e della realtà socio economica di cui sono espressione.

Allo scopo di verificare le dimensioni e l'andamento del succitato processo di ampliamento delle funzioni delle Camere, alle medesime è stato sottoposto il questionario di cui in premessa contenente specifiche domande relative all'attivazione delle nuove funzioni previste dalla sopracitata legge.

La Sezione ha effettuato la ricognizione relativamente alla:
costituzione di commissioni arbitrali e conciliative per la risoluzione di controversie tra imprese e tra imprese e consumatori e utenti;
predisposizione e promozione di contratti tipo tra imprese, loro associazioni e associazioni di tutela degli interessi dei consumatori e degli utenti;
attivazione di forme di controllo sulla presenza di clausole inique inserite nei contratti.

¹³⁶ Discorso a parte, che in questo primo referto non può ovviamente essere sviluppato, e che sarebbe utile per comprendere pienamente l'entità del fenomeno assunto dalla morosità, concerne l'azione per verificare lo stato di vitalità delle imprese per ciascuna camera.

XIII LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Pur tenendo presente il carattere piuttosto recente dell'innovazione prevista dalla legge n.580, è possibile comunque delineare un primo bilancio sulla base delle risposte fornite dagli enti, come riportati nella seguente tabella.

Distribuzione regionale delle nuove funzioni attribuite alle Camere ex l.n. 580/93

REGIONE	A	B	C	D	E	F	G	H	I
PIEMONTE	8	6	2	3	2	2	1	4.832.537	427.487
LOMBARDIA	11	6	5	5	2	2	2	9.369.326	839.519
LIGURIA	4	3	1	2	1	/	/	1.807.893	152.579
TRENTINO A.A.	NP	NP	NP	NP	NP	NP	NP	/	/
VENETO	7	6	1	6	3	0	2	4.345.047	469.770
FRIULI V.G.	4	1	3	1	/	/	/	1.233.984	117.070
E.ROMAGNA	9	3	6	3	/	/	1	4.216.231	441.799
TOSCANA	10	7	3	6	3	1	2	3.798.295	378.505
UMBRIA	2	/	2	/	/	/	/	807.552	84.428
MARCHE	4	/	4	/	/	/	/	1.412.404	168.091
LAZIO	5	3	2	1	1	/	/	5.001.684	492.283
ABRUZZO	4	2	2	1	/	/	/	1.217.791	129.219
MOLISE	2	/	2	/	/	/	/	328.371	35.642
CAMPANIA	5	1	4	1	/	/	/	5.463.134	429.144
PUGLIA	5	3	2	3	1	/	/	3.871.617	320.330
BASILICATA	NP	NP	NP	NP	NP	NP	NP	/	/
CALABRIA	5	1	4	1	/	/	/	2.418.541	135.306
SICILIA	9	6	3	2	2	1	/	4.906.878	386.180
SARDEGNA	NP	NP	NP	NP	NP	NP	NP	/	/
TOTALE	94	48	46	35	15	6	8	55.031.285	5.007.352

Legenda:

A: numero delle Camere;

B: la Camera si è attivata ai fini della realizzazione delle nuove funzioni? Risposta affermativa.

C: analogamente al punto B: risposta negativa.

D: in caso di risposta affermativa alla domanda A, indicare se si è promossa la costituzione di commissioni arbitrali e conciliative per la risoluzione di controversie tra imprese.

E: come alla domanda D, ma per controversie tra imprese e consumatori ed utenti.

F: indicare predisposizione e promozione di contratti tipo tra imprese e associazioni di tutela degli interessi dei consumatori.

G: predisposizione di controlli sulla presenza di clausole inique.

H: popolazione della regione.

I: numero di imprese registrate.

Il primo dato che emerge dalla tabella è l'elevata percentuale di risposte al questionario che ha interessato la quasi totalità delle Camere interpellate (94 su 102).

Dei 94 enti che hanno risposto solo 48 hanno affermato di aver attivato una o più delle nuove funzioni previste dalla legge n.580.

Quanto alle specifiche funzioni attivate, dai dati esposti nella tabella, emerge che la costituzione di commissioni arbitrali e conciliative per la risoluzione delle controversie tra imprese (D) e tra imprese e consumatori ed utenti (E) è, fra le nuove funzioni previste dalla legge, quella che di gran lunga prevale sulle altre.

Queste infatti ammontano complessivamente a 50, di cui 35 riguardano la costituzione di commissioni arbitrali fra imprese.

La promozione di forme di controllo sulla presenza di clausole inique inserite nei contratti è stata attivata da 8 Camere.

Sono invece 6 le Camere che affermano di essersi attivate per la predisposizione e la promozione di contratti tipo tra imprese, loro associazioni e associazioni di tutela dei consumatori e degli utenti.

Passando, poi, alla distribuzione territoriale delle nuove funzioni attivate, emerge l'assenza di una precisa correlazione fra collocazione geografica e popolazione delle province in cui operano le Camere.

L'attivazione di nuove funzioni si distribuisce in misura abbastanza equa tra le diverse Regioni, a prescindere sia dall'appartenenza all'una o all'altra area geografica del Paese sia dalle caratteristiche demografiche (dimensioni della popolazione) e socio-economiche (numero delle imprese) delle regioni stesse.

L'attivazione delle nuove funzioni, si è infatti verificata in regioni sia ad elevata popolosità (come ad esempio il Piemonte, il Veneto, la Toscana) sia a popolosità minore (come la Liguria).

Un certo ritardo si rileva in regioni che pur presentano un elevato numero di imprese come la Campania (una risposta positiva su cinque). La stessa Lombardia, capofila in Italia per numero di imprese, presenta una limitata attivazione di nuove funzioni (6 camere su 11).

2.6.4 Ricognizione aziende speciali.

Le Camere per lo svolgimento delle loro funzioni possono operare attraverso tre scelte organizzative:

realizzare e gestire direttamente strutture ed infrastrutture di interesse economico; partecipare a società, enti, organismi - anche associativi e consortili -, secondo le norme del codice civile;

costituire e gestire aziende speciali.

La Sezione in ordine a queste tre scelte ha effettuato una prima ricognizione in ordine alla costituzione di aziende speciali.

La possibilità da parte delle Camere di istituire aziende speciali era prevista già dal testo unico del 1934 concernente l'ordinamento delle Camere di commercio ed è stata confermata dalla legge di riforma delle stesse del 1993.

Le Camere determinano con propria deliberazione l'istituzione dell'azienda speciale. In essa vengono esposti i motivi che rendono opportuna l'istituzione di un'apposita struttura organizzativa distinta dall'organizzazione delle Camere e soggetta a regole proprie di tipo aziendalistico.

Dette deliberazioni devono essere autorizzate dal Ministro dell'Industria.

Le caratteristiche di dette aziende sono simili a quelle appartenenti agli enti locali territoriali, in particolare alle ex aziende municipalizzate.

Normalmente tali aziende non hanno personalità giuridica, ma sono dotate di autonomia sotto il profilo amministrativo, finanziario e contabile.

L'autonomia amministrativa si esprime attraverso l'organo direttivo, proprio delle aziende, distinto dalla giunta camerale e denominato consiglio di amministrazione.

L'autonomia finanziaria si realizza attraverso i corrispettivi pagati da terzi per i servizi resi dalle aziende stesse e da eventuali contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche o da privati interessati al loro funzionamento.

Nel caso in cui le entrate proprie delle aziende non siano sufficienti ad assicurare il pareggio del bilancio, si provvede mediante un contributo erogato dalle Camere di commercio.

L'autonomia contabile si estrinseca attraverso la gestione, da parte delle aziende, di un bilancio proprio che viene allegato al bilancio delle Camere che hanno istituito le stesse.

Sino ad oggi, pur avvertendosene, anche da parte del Ministero dell'Industria, l'esigenza, non è stato predisposto un modello uniforme di bilancio delle aziende speciali. Ciò sembra dovuto alla eterogeneità dei settori di intervento.

L'uniformità dei bilanci faciliterebbe la verifica delle attività espletate dalle stesse e la valutazione della loro efficienza ed efficacia, anche in un'ottica comparata.

Dai dati esposti nella seguente tabella, emerge che sono state complessivamente costituite 113 aziende speciali, la cui distribuzione per area geografica può osservarsi nella tabella medesima.

Le contribuzioni impegnate dalle Camere a favore di dette aziende ammontano nel 1995 a 81,1 miliardi, mentre i rispettivi pagamenti a 75,3 miliardi con un tasso di realizzazione del 92,9%.

*Aziende speciali: distribuzione per regione e contributi impegnati dalle Camere.*¹³⁷
(in miliardi di lire)

¹³⁷ Le aziende speciali possono essere istituite per le seguenti azioni ed interventi: produttività, commercializzazione all'interno e all'estero, assistenza tecnica e formazione.

XIII LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

REGIONE	NUMERO AZIENDE	IMPEGNI c./comp
PIEMONTE	7	4,3
LOMBARDIA	20	48
LIGURIA	4	0,5
VENETO	14	7,7
FRIULI V.G.	6	0,9
EMILIA ROMAGNA	10	3,5
TOSCANA	10	3,6
UMBRIA	3	0,5
MARCHE	4	1,2
LAZIO	4	2,6
CAMPANIA	2	0,7
ABRUZZO	7	1,3
MOLISE	3	0,5
PUGLIA	9	4,7
CALABRIA	1	0,1
SICILIA	9	0,4
TOTALE	113	81,1

Nella seguente tabella viene esposta in termini percentuali l'incidenza che assumono, nell'ambito delle tre rubriche di bilancio, le contribuzioni impegnate in conto competenza dalle Camere a favore delle proprie aziende speciali.

L'esposizione delle predette percentuali rende visibile la quota che, complessivamente e per settore, viene dalle Camere destinata alle aziende speciali e quindi - di fatto - sottratta ad interventi diretti da parte delle Camere.

Incidenza sul totale della rubrica, dei contributi impegnati in c./competenza dalle Camere.

AREA GEOG.	Azioni ed interventi per la produttività	Azioni ed interventi per la commercializzazione all'interno e all'estero.	Azioni ed interventi per l'assistenza tecnica e la formazione	TOTALE
NORD-OVEST	5,39%	30,54%	14,56%	14,66%
NORD-EST	9,15%	11,79%	29,40%	13,86%
CENTRO	3,19%	12,87%	35,59%	10,38%
SUD	25,96%	2,10%	33,44%	22,51%
ISOLE	22,50%	8,17%	6,74%	14,34%
MEDIA NAZ.	9,63%	17,35%	25,80%	15,13%

Dai dati esposti nell'ultima tabella emerge che la maggior quota di impegni a favore delle aziende speciali viene assunta dalle Camere del sud (22,51%), mentre la minore risulta impegnata al centro (10,38%).

Se si considerano i singoli settori di intervento, nel centro e nel sud quello per l'assistenza tecnica e la formazione assorbe rispettivamente oltre il 35% e il 33% del tota-

le della rubrica, mentre nell'area nord-occidentale si riscontra che la quota maggiore è destinata agli interventi per la commercializzazione all'interno e all'estero.

Per quest'ultimo tipo di intervento nel sud gli impegni assunti dalle Camere non raggiungono il 3%.

2.7 Controllo di gestione (interno) e controllo sui risultati di gestione (esterno): profili comparativi

1 - Con deliberazione n. 9 del 2 ottobre 1996 la Sezione ha approvato il suo primo programma di controllo selettivo sui risultati di gestione ai sensi dell'art.3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994, n.20.

La Sezione aveva già esperito negli anni precedenti - e fin da quello di entrata in vigore della citata legge - varie indagini concernenti servizi degli enti locali, ma queste ebbero più che altro carattere conoscitivo-sperimentale di dati compartì pubblici significativi per struttura e relative forme contabili, e vennero praticate in un'ottica essenzialmente finanziario-contabile, anche se aperta, ed in qualche misura inevitabilmente connessa, a rilevazioni di fenomeni e risultati di gestione.

Nell'ultimo anno, in attuazione del richiamato programma di controllo sui risultati di gestione, sono state avviate alcune specifiche indagini, non tutte ancora concluse, su cui si è già riferito in questa stessa parte della relazione.

Nella consapevolezza che le indagini avviate investono realtà amministrative e gestorie locali, che sono anche oggetto del controllo di gestione interno degli stessi enti locali, la Sezione si è data carico di chiarirsi quali siano i limiti e i rapporti tra tale controllo ed il controllo esterno di gestione di cui essa è titolare, e ciò ha assunto di fare principalmente ricercando delle note salienti di analogia e differenziazione tra le due specie di controllo, nel convincimento che i rapporti e i limiti predetti si derivino agevolmente dai punti conclusivi di tale ricerca.

Si è notato preliminarmente come una delle innovazioni più importanti di questi ultimi anni, riguardanti le pubbliche amministrazioni, sia certamente l'introduzione nel loro ambito di tecniche di valutazione della conduzione amministrativa mutate dal mondo aziendale privato, le quali sono ora in via di adattamento sempre più espansivo in varie branche amministrative dello Stato, delle regioni, degli enti locali e di altri enti minori.

L'adattamento si è reso possibile in virtù dell'assimilazione, compiuta dalla legislazione e dalle dottrine economica e giuridica, di tali enti istituzionali alle aziende private sotto il profilo specifico della produzione di servizi, con la logica conseguenza che le tecniche concernenti l'informazione e la misurazione degli effetti particolari e complessivi dell'attività amministrativa si rendono trasferibili in varie misure dall'uno all'altro settore.

2 - Nel campo privatistico, multiforme per caratteristiche di aziende produttive (imprese) e forme organizzative che vi assumono, si suole considerare l'azienda come un sistema misto operativo-informativo, in cui la parte informativa è strutturata in maniera da assicurare lo svolgimento delle fasi di programmazione, attuazione e controllo del processo produttivo. Le connessioni tra le due parti del sistema sono molteplici e si attuano a livello di ogni centro di responsabilità. Dalla programmazione, ad esempio, ci si attende che fornisca indicazioni sull'insieme coordinato di obiettivi e mezzi che caratterizzerà l'azione futura. E' evidente poi l'interrelazione tra programmazione e controllo,

poiché la prima deve fornire al controllo gli elementi di raffronto, il secondo costituisce la fase d'informazione fondamentale per la programmazione.

Il controllo, facente parte del sistema delle informazioni, ha per suo scopo principale quello di accertare il raggiungimento degli obiettivi aziendali attraverso:

- a) l'analisi tempestiva delle variazioni tra risultati effettivi e risultati previsti;
- b) l'accertamento delle cause di scostamento dai valori standard;
- c) l'eliminazione di tali cause mediante l'applicazione di opportune misure correttive.

Va aggiunto che una parte almeno delle decisioni aziendali può definirsi in regole di decisioni per ogni branca parziale (sub-sistema), per cui può rendersi anche instabile un mezzo automatico di correzione (ad esempio, la nuova ordinazione di materie prime allorquando la giacenza è scesa al di sotto del minimo di scorta)

Pertanto, l'efficienza del flusso delle informazioni viene basata fra l'altro su idonei sistemi di contabilità economica e su un'elaborazione per *centri di costo* che realizza un aumento dei punti sensori del sistema aziendale.

In particolare, il controllo è stato qui inteso fino di recente come la valutazione a posteriori dei risultati di un'operazione o di un insieme di operazioni. Con l'aggiunto controllo concomitante, invece, la misura e la comparazione dei risultati sono eseguite mentre il processo è in svolgimento, sicché esso permette d'influenzare il processo attraverso un ritorno di informazione (feed-back), anche evitando l'inconveniente di dover attendere il termine delle operazioni prima di poter eliminare eventuali cause di alterazione, con l'ovvio vantaggio di un'ampia riduzione delle unità di prodotto errate.

In definitiva, per assicurare un controllo di gestione secondo le linee fin qui esposte, occorre:

- 1- la predisposizione di un insieme di preventivi di gestione (budget) che sviluppino il programma aziendale in termini finanziari ed economici;
- 2- la rilevazione continua e tempestiva dei risultati della gestione;
- 3- la comparazione dei risultati effettivi con quelli adottati in sede di programmazione;
- 4- l'analisi delle variazioni tra i risultati e le previsioni e la comunicazione degli scostamenti ai centri di responsabilità per la dovuta considerazione.

E' notevole, infine, che il concetto di controllo in generale, ed in ispecie quello di gestione, sono di applicazione generale e perciò possono essere utilizzati così nel campo della produzione, come in quello dell'amministrazione.

Queste sono per grandi linee, secondo la dottrina prevalente, l'impostazione e la funzione del controllo, e in particolare del controllo di gestione, nel campo delle imprese private, e questi sono gli schemi che in varie guise vengono via via introdotti all'interno delle branche amministrative istituzionali.

3 - Nel clima delle innovazioni legislative e delle nuove tendenze operative che, in conseguenza della traslazione accennata, contrassegnano in questo periodo (fine degli anni 1980 e primo settennio del 1990) la vita delle istituzioni amministrative, molte espressioni di carattere aziendalistico, prima inusitate, sono già entrate nel linguaggio sia normativo che corrente (costi, ricavi, proventi, immobilizzazioni, ammortamento d'esercizio, plusvalenze e minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, fondo svalutazione crediti, costi pluriennali capitalizzati, ratei e risconti, variazioni nelle rimanenze, conto economico, risultato d'esercizio, ecc. - v., ad esempio, i modelli contabili dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali approvati con D.P.R.

31.12.1996, n. 194 in suppl. G.U. n. 87 del 13.4.1996, pagg. 475 e 491/2), delle quali tuttavia non restano ancora ben stabiliti sicuri riferimenti a fini applicativi, né evidenziate connotazioni differenziali riguardo a realtà che tra loro sono solo apparentemente eguali: fenomeno, questo, che trova la sua principale motivazione nel fatto che i concetti innovativi, e la stessa tecnica del controllo, mutuati dal mondo economico imprenditoriale privato, non sono *sic et simpliciter* applicabili alla struttura delle istituzioni pubbliche.

Uno dei concetti che più degli altri è emblematico di questa situazione è appunto quello del *controllo di gestione*, il quale ha assunto una significazione a volte generica, a volte polivalente e indistinta, nell'ambito dei riferimenti che si suole farne alle branche della pubblica amministrazione e agli organi deputati ad esercitarlo, e che certamente abbisogna, al pari delle tecniche del controllo, di opportune precisazioni, non solo per il suo più acconcio trasferimento dal mondo aziendalistico privato a quello dell'economia finanziaria pubblica, ma per specificarne le linee direttrici per il suo concreto esercizio.

Avendo dapprima delineato le caratteristiche del controllo di gestione di matrice privata, conviene ora esaminare, per l'innesto che in maniera crescente se ne fa nelle amministrazioni pubbliche, le specificità tra il controllo di gestione interno e quello esterno, i quali ultimi ripetono entrambi il loro modello dal primo, ma si svolgono, secondo questa partizione, con particolarità tutte proprie che sono sconosciute nel mondo imprenditoriale privato.

Intanto va anche detto che una comunanza di scopi e di struttura è rinvenibile tra il controllo di gestione di area privata e quello adattabile all'area pubblica (sia esso interno o esterno), ed è che per ambedue s'intende pervenire a verifiche parziali o globali di convenienza, soprattutto economica, di tratti o dell'intero variegato processo di input-output, ossia del processo di immissione e produzione di beni o servizi, affinché con questi strumenti tanto gli amministratori quanto gli organi deliberativi riescano ad evitare o ridurre al massimo le deviazioni dell'attività dalle linee di normalità, e si giovino altresì in futuro delle valutazioni che da quelle verifiche si rendono deducibili.

Se poi si pone la domanda, di quale sia in definitiva il fine mediato (o ultra-tecnico) del controllo della gestione nelle istituzioni pubbliche, una prima risposta non può che derivare proprio dall'assimilazione della erogazione dei loro servizi pubblici alla produzione di servizi da parte delle imprese che nel campo privatistico li offrono sul mercato ad un prezzo che di norma va oltre alla reintegrazione dei costi sopportati per produrli.

Quel fine viene quindi a consistere, per ciascun ente, da un lato nell'accertarsi del buon andamento amministrativo generale, nel senso che esso fornisca - pur nell'assenza di un prezzo, e secondo condizioni di legittimità e regolarità d'azione - dei servizi che corrispondono ai bisogni pubblici e ai desiderata storici della comunità, omologati mediante la programmazione deliberata; dall'altro nell'indursi al precipuo obiettivo del governo dei costi di gestione, talché li si possa, a parità di qualità di servizi erogati, ridurre o comprimere. A tutto ciò si collega un obiettivo macrofinanziario, che è ascrivibile come meglio si vedrà in seguito al controllo spettante alla Corte dei conti, che è quello della riduzione della spesa globale - in particolare degli sprechi - in questi comparti pubblici, a parità di servizi resi alla collettività. Sono queste peraltro le linee direttrici sia dell'amministrazione sia del controllo, le quali, se realizzate, conferiscono una connotazione produttivistica alle gestioni degli enti medesimi.

Senonché, già una prima differenza tra le due aree in esame deriva da questo, che mentre per le aziende private produttori servizi il prezzo di mercato è in definitiva lo strumento selettivo o di controllo della economicità della gestione, per gli enti istituzionali occorre considerare come il controllo di gestione rappresenti - oltre ovviamente l'attuarsi di un'auspicabile buona amministrazione - l'unico strumento che possa validamente contribuire al buon andamento amministrativo e, in particolare, ad assicurare quanto meno la riduzione dei costi e degli sprechi di ogni genere.

Una seconda differenza deriva dal fatto che, mentre nelle aziende private produttori servizi la gestione degli investimenti e la gestione di esercizio dei servizi (ad esempio, l'acquisto e il rinnovo di autobus da un lato, il loro impiego in servizio di linea dall'altro, in un'impresa di trasporto), quantunque siano tenute contabilmente distinte, trovano infine il loro esito univoco nel conto economico, nelle branche ed aziende di ambito pubblico l'investimento ha ricevuto sinora una connotazione eminentemente finanziaria (spesa in conto capitale), separata da quella dell'esercizio, che pure ha dato luogo a partite finanziarie (spesa corrente).

Di recente il legislatore ha avvertito la necessità di tenere distinti questi due ambiti, adottando per il primo la denominazione di funzione strumentale o di supporto, per il secondo quella di funzione finale (art. 5 del d.l.vo 3 febbraio 1993, n.29), denominazioni che si convertono di fatto in servizi strumentali e servizi (la specificazione delle funzioni in servizi, per gli enti locali, è rinvenibile nei modelli di bilanci di previsione di cui al già citato D.P.R. n.194 del 1996), ma l'intera evoluzione dell'ordinamento contabile sta ormai nel senso che le differenze funzionali dall'impresa privata tendono ormai rapidamente a scemare, perchè anche nel campo istituzionale i flussi economici dell'investimento e dell'esercizio vanno a confluire nel conto economico, che mette in evidenza il risultato economico dell'esercizio. Di queste nuove connotazioni si dovrà tener conto nelle indagini di controllo.

4 - Del controllo di gestione nell'area pubblica istituzionale il legislatore aveva dettato alcune norme di principio nella legge n.142 del 1990 sulle autonomie locali, ma ha poi dettato, con gli artt. 3,5,18,20 e 64 dell'or citato d.l.vo n.29 - applicabile a tutte le pubbliche amministrazioni -, un insieme di prescrizioni organizzative e procedurali, le quali hanno come scopo immediato quello della razionalizzazione di tali istituzioni, e ad un tempo danno adito a un diffuso controllo economico dell'azione amministrativa. E a tal riguardo ha disposto che i dirigenti sono responsabili del risultato dell'attività degli uffici cui sono preposti, nonché della realizzazione dei programmi e dei progetti loro affidati in relazione agli obiettivi dei rendimenti e dei risultati della gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa, incluse le decisioni organizzative e di gestione del personale. Ha disposto altresì che i dirigenti adottino misure organizzative idonee a consentire la rilevazione e l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative, previa definizione a livello centrale di procedure e tecniche di rilevazione.

Ma oltre che di queste norme di portata generale, è necessario fare cenno specifico, per le indagini qui in riferimento, degli articoli 39, 40 e 41 del d.l.vo n.77 del 1995, concernente il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, ove si è anzitutto definito essere il controllo di gestione (interno) "la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse ac-

quisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obbiettivi".

Interpretando congiuntamente, e in dettaglio, le varie disposizioni intorno al controllo di gestione che spetta agli enti medesimi di applicare, può dirsi che queste constano di tre livelli concettuali: a) - concerne il primo l'aspetto organizzativo, stabilendosi che a ciascun servizio (Ufficio) è correlato un reparto organizzativo, composto di persone e mezzi, cui è preposto un dirigente responsabile, e che il piano esecutivo di gestione contiene un'ulteriore graduazione dei servizi in centri di costo (artt. 7 e 11 d.l.vo.77); queste norme non riguardano direttamente il controllo, bensì l'organizzazione e taluni procedimenti, tuttavia riferendosi all'assetto amministrativo su cui il controllo s'innesta, ne sono un indefettibile presupposto; b) - riguarda il secondo l'oggetto e le modalità, anche tecniche, del controllo, il quale va esercitato secondo le modalità del d.l.vo. n.29 del 1993, mirandosi a verificare, per i singoli servizi, i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi impiegati e quelli complessivi, gli eventuali ricavi ottenuti, ed il rapporto tra costi e risultati; c) - il terzo ne contempla lo scopo, il quale sta nell'interesse dell'ente stesso di verificare la corretta utilizzazione delle risorse e il grado di realizzazione dei risultati qualitativi e quantitativi in rapporto agli obiettivi programmati, nel verificare in sostanza la qualità dell'amministrazione.

C'è da domandarsi se cotale controllo debba coprire tanto l'area della gestione quanto quella dell'amministrazione. In proposito vale considerare che, quantunque appaia alquanto commista e disallineata la formulazione sia del comma 2 dell'art. dell'art. 51 della legge n.142 del 1990, sia del comma 1 dell'art.3 del richiamato d.l.vo n.29 ove leggesi "gestione *amministrativa*", rispetto alle distinte espressioni del successivo art.18 di quest'ultimo, dove dicesi che i dirigenti adottano le misure per rilevare costi e rendimenti "dell'attività amministrativa" oltre che "della gestione" e delle "decisioni organizzative", non può sussistere dubbio che qui, analogamente a quanto si pratica nell'accennato ambito privato, il controllo in discorso abbraccia così la gestione come l'amministrazione in senso lato.

Il controllo comprende così l'intera "attività amministrativa e gestionale"; per tale ambito si impianta accosto all'organizzazione dei singoli servizi, si articola nella predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi, nella rilevazione dei costi dei proventi e dei risultati raggiunti, nonché nella valutazione di questi dati in rapporto al piano predetto (art. 40 d.l.vo n.77 del 1995).

Va svolto con cadenza periodica (stesso articolo), e si avvale del rapporto annuale sui parametri gestionali locali pubblicato dal Ministero dell'Interno (art. 70, comma 7, stesso testo). Questa disciplina legislativa va a coordinarsi e integrarsi con le disposizioni statutarie e i regolamenti di contabilità dei singoli enti (art.39 precitato).

Del controllo di gestione (interno) sono poi principali strumenti operativi la programmazione, la contabilità patrimoniale, che qui include l'iscrizione a valore anche dei beni demaniali (nel previgente ordinamento esclusi), la contabilità economica, la contabilità analitica (o extra-bilancio), l'organizzazione dei centri di costo con l'incardinamento di un dirigente responsabile, la stessa impostazione del bilancio preventivo per centri di costo, cui si connette la gestione di questi sulla base di budgets finanziari (commi 8 e 9 art.7 del decreto n.77 del 1995), il conto patrimoniale, il conto economico.

La legge 15 marzo 1997, n.59 (Delega al governo per funzioni di riforma della p.a.) ha previsto agli artt. 11, comma 1, lett. c) e 17 che il Governo riordini e potenzi i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle pubbliche amministrazioni, anche mediante l'elaborazione periodica, e comunque annuale, di specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità.

L'esame di principi e criteri della delega conferma ed accentua la scelta dell'art. 20 del d.l.vo n. 29 del 1993, tendente a realizzare una matrice fortemente unitaria del controllo di gestione interno per tutte le amministrazioni pubbliche. Tra l'altro vengono aggiunti adempimenti (quali la creazione di un sistema informatico-statistico a supporto del controllo di gestione, la predisposizione obbligatoria di carte di servizi, istituti di tutela dell'utente), il cui assorbimento non sarà certo agevole per molti comuni, specie per quelli che hanno organizzazione e dimensioni modeste.

Dell'esigenza comunque di flessibilità e di maggiore autonomia anche nel campo del controllo interno di gestione ha tenuto particolare conto la più recente legge 15.5.1997, n.127; che, all'art.9, limita il carattere dell'inderogabilità al solo art.39 delle disposizioni del d.l.vo n.77/1995, con espansione quindi degli ambiti statutari e regolamentari.

Peraltro le modifiche introdotte alla legge n.142 del 1990 hanno riguardato, tra l'altro, il rinvio della disciplina degli uffici e dei servizi ai regolamenti locali.

Fin qui il controllo di gestione interno, e per sommi capi la disciplina dettata dal legislatore per quello di pertinenza degli enti locali.

5 - Per quanto riguarda invece il controllo dello stesso tipo di cui è attribuita la Corte dei conti, fonte ne è l'art.3 della legge 14.1.1994, che ha disciplinato i poteri, i criteri e le modalità per il suo esercizio.

In base alle norme ivi contenute questo controllo esterno è volto a verificare, nell'interesse obiettivo dell'ordinamento, che la sorte o l'effetto delle erogazioni finanziarie allocate in ciascun bilancio preventivo sia, nel tempo e nello spazio, quello stabilito dalle leggi e dagli obiettivi programmatici dichiarati dall'ente, vale a dire a verificare che siano conseguiti i risultati previsti (efficacia); che questo effetto si compendi, secondo quanto si dirà meglio in seguito, in una economica permutazione tra il valore dei risultati e la somma delle erogazioni per essi sopportata (equivalenza); che tale esito sia conseguito in condizioni di adeguata organizzazione che renda soddisfacenti i modi e i tempi dell'azione amministrativa, e comunque a costi comparativamente congrui, eventualmente tendenti a standard e parametri prefissati (efficienza); che nelle branche in cui si trovi strutturata una gestione a sfondo imprenditoriale l'azione sia, oltre che complessivamente adeguata in rapporto al bisogno pubblico e alle risorse disponibili, tendente ad accrescere il rendimento netto (economicità); che infine l'intera attività si svolga nel rispetto dei canoni di legittimità e regolarità generale. Questo controllo è successivo, ma è anche prevista la possibilità di un sindacato concomitante, i cui esiti confluiscono in quello successivo.

Le caratteristiche del controllo sui risultati di gestione, esercitato dalla Corte, sono stati lumeggiati dalla Corte costituzionale nella nota sentenza n.29 del 1995, laddove ha affermato siffatto controllo doversi svolgere su un piano complessivamente collaborativo, e non poter consistere in verifiche sulla generalità delle branche amministrative,

ma doversi necessariamente eseguire "a campione" indirizzando l'esame alle materie, ai settori e alle gestioni ritenuti cruciali. Ha peraltro precisato come esso debba essere sempre successivo, anche quando sia condotto in corso d'esercizio (§ 11.1, 3° capoverso).

Rispetto alle due specie di controllo, appare ora opportuno di seguire la precisazione terminologica ormai invalsa che vale a distinguere l'uno dall'altro, lasciando per il primo la denominazione di *controllo interno di gestione*, e riservando al secondo quella di *controllo successivo sui risultati di gestione*, o più semplicemente di *controllo sulle gestioni*, locuzioni queste, le quali non sono direttamente rinvenibili nelle norme che li autorizzano, ma dalle medesime sono sistematicamente desumibili.

6 - Nell'area pubblica soltanto il controllo interno sembra poter avere un carattere generale e sistematico insieme, in quanto ricade, con aderenza, su morfologie amministrative ravvisate - come si è sopra detto - come più o meno simili, se non per struttura, per funzione, a quelle appartenenti al mondo delle imprese private, cioè configuranti un processo tecnico-amministrativo di realizzazione (produzione) di determinati beni o servizi (così è a dirsi della progettazione degli obiettivi, delle decisioni esecutive, dei provvedimenti contenutistici, dell'attività materiale, nonché del variegato campo dei servizi finali caratterizzanti le funzioni dell'ente); non invece quello di posizione esterna (della Corte dei conti), il quale - come già detto - è previsto doversi svolgere *ex post*, e finanche quando assuma modalità concomitanti alla gestione, non può che attuarsi in maniera discontinua, sebbene con interventi assai più vicini all'operare amministrativo, e quindi più tempestivi che non siano quelli successivi.

Invero, nella vasta area amministrativa di natura non spiccatamente produttiva, bensì istituzionale-erogativa, il tipo di controllo interno di cui qui trattasi può compenetrarsi con gli assetti amministrativi e gestori in forme più o meno particolareggiate, secondo i vincoli dell'azione controllante con cui gli organi osservati vengono astretti dalla normazione e dalla prassi interna. E' quindi molto verosimile che esso assuma a sua volta una morfologia variegata secondo i plessi di amministrazione-controllo e gestione-controllo all'uopo costituiti, e con vincoli ed esigenze informative sicuramente diversificate via via che si passa dalle branche amministrative di tipo tradizionale, ossia istituzionale, a quelle branche, aziende, gestioni, istituzioni, partecipazioni, istituzioni consortili e associative, servizi vari, ecc. di più recente formazione e struttura, che hanno per natura, o che hanno ricevuto per legge, connotazioni d'imprenditorialità, e che in definitiva sono assai più simili alle imprese private e perciò controllabili soprattutto in base ai rendimenti economici.

Va sottolineato come la crescente presenza di queste ultime strutture abbia avuto un ruolo decisivo nella evoluzione delle dottrine giuridica ed economica e nella legislazione concernenti le istituzioni pubbliche, e infine nella introduzione dei controlli di gestione e nella loro potenzialità espansiva anche verso le branche amministrative di tipo tradizionale. Si pensi, come esempi di queste, al servizio comunale d'igiene e profilassi, o a quello anagrafico, o al servizio statale diplomatico; e, come esempi di quelle, alla gestione d'impianti sportivi comunali, alla gestione di approdi turistici comunali, alle sepolture con corrispettivo in concessione a privati, alla gestione dei mercati comunali.

Per contro, su tutti questi settori e sub-settori amministrativi, il controllo esterno della Corte dei conti, quantunque sia di ambito generale in quanto esperibile su tutti, rimane in pratica legato a moduli di settorialità e discontinuità, anche per l'uso invalso

del metodo d'indagine a campione, il quale sembra destinato ad instaurarsi come quello prevalentemente adoperabile. Il che non toglie però che questo, proprio perché trattasi di un mezzo duttile, mirato e rapido, si riveli in maniera puntuale altrettanto penetrante che quelli consentiti al controllo interno, anche perché la Corte ha facoltà di corroborare le proprie indagini con ispezioni, accertamenti diretti e risultati di altri controlli.

La succitata legge n.20 del 1994 ha sancito anche alcune linee direttrici, quasi dei parametri generali, per lo svolgimento del controllo esterno sulle gestioni. Si tratta della valutazione comparativa dei tempi, dei modi e dei costi dell'azione amministrativa, allo scopo di addivenire all'accertamento del rapporto tra obiettivi e risultati della stessa. Su queste peculiari linee conviene che la Sezione si soffermi per disaminarne brevemente i contenuti:

- a) tempi - il tempo dell'azione amministrativa prende rilievo nella programmazione, la quale assume struttura e forma nel bilancio pluriennale e nella relazione programmatica che accompagna il bilancio preventivo, fornendo così al controllo dei termini di raffronto; il tempo si evidenzia altresì in tutte le procedure, specie quelle contrattuali, come fattore di costi, poiché particolarmente in caso di ritardo o sospensione di opere costituisce un aggravio di questi;
- b) modi - il modo dell'azione dà luogo a indizi sul buon andamento e anche vi si riflette (scelta del tipo di contratto, requisiti e prove di reclutamento del personale, scelta dei mercati di approvvigionamento, ecc.), e naturalmente si riverbera sull'entità dei costi; peraltro è la linea di svolgimento che meglio delle altre rende utili, ove occorran, gli accertamenti diretti e le ispezioni, eseguibili anche sull'attività *in fieri* (ad esempio, accertamento della qualità dei pasti, in rapporto alla spesa, in un asilo-nido, eventualmente col supporto di una perizia bromatologica); dai tempi e dai modi possono trarsi indicatori di efficacia ed efficienza;
- c) costi - sono la quantità di risorse finanziarie impiegate per erogare i servizi pubblici. Va calcolato il costo complessivo di ciascun servizio, per trarne valutazioni di equivalenza; nonché il costo unitario, per trarne indici di efficienza e/o di economicità;
- d) comparazioni - comparazioni possono instaurarsi sotto un triplice profilo: 1 - comparazione interna, ossia delle quantità programmate dall'ente rispetto a quelle realizzate; e anche dei flussi storici di un dato andamento quantitativo, sempre relativo all'ente stesso; 2 - comparazione istituzionale, cioè effettuando raffronti con altri enti più o meno omogenei; 3 - comparazione esterna, vale a dire con i risultati di aziende consimili del campo privato

Donde appare anche evidente come, per l'approfondimento del controllo, alla tecnica per aggregati si renda necessario di sostituire via via la tecnica del controllo *singulatim*, cioè per ente e per servizio operativo, tra quelli prescelti a campione, in riferimento al trino: servizio-unità operativa, centro di costo, dirigente responsabile.

Inoltre, una linea di conoscenza particolare per la Corte è quella dell'utilizzazione delle varie serie di dati acquisiti dal controllo interno di gestione, oltre che da altri controlli; a questa si affianca la potestà di verificare il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione. Per quanto attiene alle attribuzioni di questa Sezione, oltre alla facoltà di servirsi dei dati dei controlli interni, va ricordato che le sue relazioni alle Camere debbono contenere anche valutazioni sul funzionamento dei controlli interni (comma 7 dell'art.3 L. 20 del 1994).

7 - Per altro verso, non sembra invece dubitabile che anche il controllo esterno della Corte debba abbracciare così la gestione come l'amministrazione nel suo insieme; e che anzi si possa ritenere, considerati i vari aspetti empirici dell'una e dell'altra che si offrono ad oggetto delle varie indagini condotte - dove è pure osservabile che l'amministrazione in senso lato comprende la gestione - che complessivamente il controllo esterno debba essere anch'esso un controllo sia sugli stadi amministrativi iniziali e intermedi (es. programmazione, espropriazioni, ricerche per approvvigionamenti, contrattazione, procacciamento e destinazione di risorse, progettazione esecutiva, decisioni organizzative, ecc.), sia sui risultati amministrativi, includenti quelli delle gestioni: conclusione, questa, che viene ad allinearsi con la chiara espressione della seconda parte del comma 4 dell'art.3 della legge n.20 del 1994, che parla di rispondenza dei "risultati dell'attività amministrativa" da accertarsi mediante il controllo.

Conviene dunque rendere esplicito che entrambe le specie di controllo abbracciano in sostanza tanto l'amministrazione quanto la gestione (per quello interno degli enti locali, esplicita è a tale riguardo la disposizione dell'art. 40 del d.l.vo n.77 del 1995), e giova all'uopo intendere qui per amministrazione l'insieme o la serie coordinata di fatti ed atti, i quali sono necessari a predisporre le condizioni favorevoli per realizzare i servizi strumentali ed i servizi istituzionali finali dell'ente pubblico, ed anche il flusso di informazioni intorno a tali realizzazioni; ed intendere invece per gestione l'insieme di fatti ed atti che importano direttamente la produzione di quei servizi.

Per dare alcuni esempi attinenti ancora agli enti qui in discorso, si rivelano quali manifestazioni di amministrazione la programmazione e la specificazione degli obiettivi, nonché la loro ripartizione nel tempo e nello spazio, il reclutamento del personale e la sua allocazione secondo le attitudini individuali, la turnazione del personale sui posti di lavoro, tutta la contrattazione e l'insieme delle regole per servirsene agli scopi voluti dalle norme. Si tratta in ogni caso di fatti o di espressioni di amministrazione, poiché si è al di qua della produzione dei servizi veri e propri, cioè si è in sedi predispositive delle gestioni in senso stretto.

Invece, si rivelano manifestazioni di gestione, l'adeguata impostazione e realizzazione dei servizi di supporto o strumentali (acquisizione di edifici, di macchine, di beni e servizi), l'allocazione proporzionata di beni e di personale, quali fattori produttivi, nelle unità operative di servizio e, in maniera caratterizzante le funzioni degli enti, la produzione dei servizi finali utili alla comunità (apertura di strade al traffico e loro esercizio, trasporto e inumazione di feretri, esercizio di mattatoi e trasporto di carni macellate, ecc.).

Peraltro, non potendo accadere sul piano empirico che si consegua alcun risultato di gestione, che sia caratteristico della funzione dell'ente, senza la mediazione della gestione del bilancio e del patrimonio, ossia senza il dispiegarsi concreto della gestione delle risorse economiche, si offre qui l'occasione di considerare come l'accertamento dei risultati, di cui è menzione nella seconda parte del comma 4 testé richiamato, implichi, sul piano pratico, anche l'emersione ed il vaglio di quei presupposti amministrativi attraverso i quali pur si evince se siavi stata regolare e legittima gestione del bilancio e del patrimonio. E quantunque si adombri, tra le parti prima e seconda del detto comma, una dicotomia tra gestione del bilancio e del patrimonio da un lato, e la gestione in genere dall'altro, sembra piuttosto che si sia in presenza di locuzioni ellittiche, talché non una dicotomia può dirsi affiorare dalla norma, bensì un'endiadi riassuntiva di questo concet-

to: che, per quanto attiene al controllo successivo sui risultati dell'attività, controllo sul bilancio e sul patrimonio e controllo di gestione sono procedimenti (e prassi) unitariamente sussunti, ora con prevalenza dell'uno, ora dell'altro, nell'onnicomprendivo processo del controllo successivo. In altre parole, per quel che qui importa stabilire rispetto alle indagini intraprese, e a fronte dell'empirico controllo sui risultati, non può ipotizzarsi una gestione avulsa dall'amministrazione, né un'amministrazione vuota di gestione, né tanto meno una gestione di servizi caratteristici, la quale non passi attraverso l'impiego del patrimonio e dei fondi di bilancio. In questo senso, il controllo sui risultati di gestione, per la complementarità delle branche sussunte, sembra potersi ravvisare, nella sua più lata accezione, come controllo sui risultati amministrativi.

A fugare dubbi su questa particolare interpretazione, giova riportare qui due passi della richiamata sentenza della Corte costituzionale. Nel 1° capoverso del § 9.1 la Corte dichiara il controllo sulle gestioni doversi eseguire "non già in rapporto a parametri di stretta legalità, ma in riferimento ai risultati raggiunti". Nel 3° capoverso del § 11.1 dichiara, poi, che quando l'art. 3, 4° comma, della legge n. 20 del 1994 afferma "che tale controllo possa comportare che si verifichi la legittimità e la regolarità delle gestioni", mira semplicemente a dire che la rilevazione di eventuali illegittimità o di scorrettezze contabili possa essere assunta a elemento o indizio per la distinta valutazione complessiva connessa all'esercizio di quel controllo. In sostanza la Corte delle leggi, mentre riafferma sul piano teoretico la distinzione tra controlli contabili e di legittimità per un verso, e controllo sulla gestione per l'altro (§ 11.1 e *passim*), sembra consentire, nell'esercizio dello stesso controllo sulle gestioni, anche un occasionale controllo di legalità e legittimità non stretta (in altre parole, di quella circolare legittimità e legalità di cui pur debbono permearsi le gestioni tutte), il quale valga anch'esso a dare manifestazioni segnaletiche sul modo di condurre l'amministrazione generale dell'ente osservato.

8 - Se ora si pongono a raffronto i principi e le regole che presiedono all'una e all'altra specie di controllo appuntate alle gestioni, quali sono stati fin qui enucleati, si scorge agevolmente come queste due specie non si mostrino identiche.

Infatti, mentre è emersa una certa comunanza di ambiti d'esercizio, è venuto anche in rilievo che le modalità del controllo della Corte differiscono da quelle del controllo interno di gestione. Anche i fini dei due controlli sono tra loro in gran parte diversi; e qui è ora possibile dare una seconda risposta su questo particolare argomento, dopo la prima dianzi formulata, circa il fine ultra-tecnico di tali importanti funzioni.

Invero entrambe le specie hanno a loro oggetto la verifica della corretta utilizzazione delle risorse, attraverso quella dello stato di attuazione degli obiettivi programmati per legge, o in bilancio, ed il raffronto tra i costi sostenuti e i risultati qualitativi e quantitativi conseguiti. Ma lo scopo ultimo rimane affatto differente, essendo il controllo di gestione, come del resto ogni controllo interno, svolto nell'interesse primario dell'ente medesimo che lo pone in atto, mentre il controllo esterno è svolto dalla Corte nell'interesse obiettivo dell'ordinamento, in particolare a tutela della situazione economico-finanziaria di ciascun ente e complessivamente a tutela della pubblica finanza.

9 - A questo punto giova porre un requisito caratterizzante l'insieme dei compiti assegnati al controllo sulle gestioni, il quale si concreta praticamente in un obiettivo capitale da conseguirsi dall'organo che ne è investito, la Corte dei conti.

Si tratta dell'accertamento del risultato, strumentale o finale che sia, (ovvero del non risultato), come esito dell'attività amministrativa. Il quale si pone anzitutto come essere apprensibile (ricadente comunque sotto la percezione sensoriale e intellettuale) ed inoltre, fin dove possibile, quantificabile in vista della determinazione dei costi complessivi ed unitari, ed eventualmente dei ricavi. In sostanza si tratta di verificare se degli obiettivi programmati o assunti dall'ente, siano stati conseguiti appieno, ovvero siano stati conseguiti solo in parte, o non siano stati conseguiti affatto, e per quali cagioni questi ultimi eventi negativi siano accaduti. Nell'accertare poi un risultato riguardante un bene strumentale, per positivo che esso sia stato, non può ovviamente omettersi di accertare anche la misura della sua effettività, ossia dell'entrata in funzione del bene (ad esempio, strade o impianti sportivi o mercati costruiti, ma anche la loro entrata in esercizio).

A tal proposito è abbastanza ragionevole ritenere che nel mondo delle imprese private non si dubiti che la gestione tende ordinariamente verso un risultato, che è il prodotto o il servizio, e che può ottenersi in forma qualitativa ottima, media o scadente, ma di regola non mancare, salvo a poter rivelarsi poi economico o antieconomico. Per contro, nelle gestioni di beni o servizi pubblici di fattura istituzionale, l'esito verso cui deve tendere l'attività può eventualmente non essere affatto raggiunto per fatti o comportamenti irregolari e degenerativi; ed anzi i casi di malcostume e di malgoverno, attestati dalla negativa esperienza di questi ultimi lustri, stanno ampiamente a testimoniare come proprio questo sia stato l'esito del modo di operare dei responsabili di varie branche amministrative.

Da ciò si arguisce come il primario e fondamentale compito degli organi di controllo (e in esso possono accomunarsi quelli di controllo interno e di controllo esterno) debba essere quello di accertare la sorte delle erogazioni finanziarie e l'acquisizione dei risultati dell'attività amministrativa, e questi mettere a raffronto di tutte quelle sostenute a realizzarli. Il che deve attuarsi in primo luogo attivando tutti gli strumenti tecnici ricognitivi dell'esistenza apprensibile del bene-risultato, nonché di quelli giuridici volti ad attestarne e tutelarne l'acquisizione.

E poiché questo caposaldo del controllo, specialmente quando si tratta di beni del patrimonio permanente e del demanio, si compendia poi, come è intuitivo, in un'operazione che è genuinamente inventariale, e quindi contabile, mercè la quale si assoda prima qual sia stata la sorte delle erogazioni finanziarie, e si rappresenta poi la concordanza tra il risultato dell'azione amministrativa e le risorse economiche impiegate a realizzarlo, torna opportuno richiamare qui come il *principio di equivalenza* o di concordanza - da tutto ciò desumibile - che di questo in sostanza si tratta-, non sia affatto nuovo nel nostro ordinamento, ma sia un merito antico della scuola di contabilità pubblica italiana. Infatti l'art. 146 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, dispone che il conto del patrimonio è corredato di una dimostrazione dei punti di concordanza tra il conto del bilancio e quello del patrimonio, intesa a determinare le variazioni patrimoniali comprese negli accertamenti di bilancio, l'entrata e la spesa netta e di conseguenza il beneficio o la perdita che il bilancio ha lasciato al patrimonio.

Principio, questo, che, se nell'assetto storico e amministrativo-contabile cui la norma eponima trovavasi dapprima riferita, non si spinge oltre una valenza di carattere macrocontabile e strumentale per il controllo politico parlamentare, ha raggiunto nell'odierno ordinamento una ben più ampia portata per opera delle diverse articolazioni

normative sostanziali sopravvenute, tra cui segnatamente quelle contenute nel citato d.l.vo n.77 del 1995, le quali gli hanno conferito precisazione prescrittiva e fondate possibilità di verifica mediante tre importanti capisaldi di natura tecnico-contabile: a) l'obbligo della tenuta degli inventari e della iscrizione in essi di tutti i beni, specie di quelli costituenti il patrimonio permanente, compresi i beni demaniali, con l'obbligo altresì di iscriverli al valore di costo; b) la saldatura fra la tradizionale contabilità finanziaria e l'aggiunta contabilità patrimoniale-economica, posta la quale ogni variazione registrata nella prima trova un'equivalente registrazione nella seconda; c) il potere di accertamento dei costi-valore da parte degli organi di controllo.¹

E' dunque conseguente, che non un'irregolare destinazione potrà essere data dagli amministratori a determinate erogazioni finanziarie, una volta che esse siano entrate nell'area della loro responsabilità, ma unicamente la loro totale devoluzione all'oggetto economico previsto dalle leggi e dalla programmazione dichiarata dall'ente, rimanendo in ogni caso l'obbligo loro di comprovare per rendiconto la sorte delle somme non utilizzate.

10¹- Si può adesso tentare di tracciare un quadro sinottico delle note analogiche e di quelle differenziali attinenti alle due specie di controllo qui in discorso, quello di gestione, interno, e quello sui risultati di gestione, esterno.

Entrambi si indirizzano sia all'amministrazione, sia alla gestione strettamente intesa:

- accertano la regolarità del flusso delle entrate;
- accertano l'equivalenza tra le acquisizioni di beni (di supporto o strumentali) e le risorse finanziarie quantitativamente impiegate a realizzarli; presso le branche amministrative a sfondo produttivistico tale equivalenza può trovare, analogamente a quel che suole praticarsi in ambito privato, la sua rappresentazione contabile attraverso il metodo della partita doppia;
- accertano i costi dei beni strumentali acquisiti o mantenuti e dei beni prodotti o dei servizi finali, compresi i proventi, resi alla collettività; e mediante la loro valutazione stimolano l'incombenza di ridurli, a parità di prodotto, e di eliminare gli sprechi;
- fanno sì, per vie certo diverse, che si eliminino o si riducano le aree di illegittimità, di irregolarità o di disfunzione;
- consentono di esprimere valutazioni circa l'efficacia, l'efficienza e il grado di economicità dell'operato amministrativo, le quali tornano utili agli amministratori medesimi e agli organi deliberativi dell'ente.

Si differenziano poi l'uno dall'altro per le diverse modalità di effettuazione.

Difatti il controllo interno, accosto ai fatti amministrativi e di gestione, è tendenzialmente generale, continuo, sistematico, e in rapporto ai fatti può riuscire a valutare immantinente e le deviazioni nell'erogazione dei servizi e le posizioni soggettive dei dirigenti responsabili e a farne trarre le opportune conseguenze.

¹ L'affinamento dell'ordinamento contabile di questi enti è visibile anche nella quadripartizione del rendiconto, il quale comprende ora il conto del patrimonio, il conto del bilancio, il conto economico ed il prospetto di conciliazione, tutti recanti voci equivalenti e puntualmente correlate fra loro, e che confluiscono all'evidenza del risultato d'esercizio, originantesi dalle congiunte gestioni del bilancio e del patrimonio (tali nella modulistica di cui al D.P.R. 31.1.1996, n.194)

Il controllo esterno - di regola a campione - si pone in modo discontinuo, saltuario, discosto dai fatti, ma con la possibilità di avvicinarsene mediante accertamenti diretti ed ispezioni.

Quello interno ricade sullo stesso organizzarsi ed espletarsi dei servizi; quello esterno non può che ricadere su risultati (anche *in fieri*) ed essere prevalentemente *ex post*.

Può altresì dirsi che il controllo interno, analogamente a quello di matrice privata, moltissimo si avvale delle analisi dei costi e della comparazione costo/risultato; mentre quello esterno privilegia i momenti sintetici e terminali della valutazione dei costi, dei tempi e dei modi di svolgimento dell'azione amministrativa, nonché delle comparazioni possibili.

Particolarità tutta propria del controllo esterno è infine quella di valutare, attraverso il suo esercizio, direttamente o indirettamente, il funzionamento e la rispondenza del controllo interno di ciascuna amministrazione assoggettata. Potestà, questa, che trova la sua ragion d'essere non soltanto nella considerazione della posizione, primaria e irrinunciabile per l'ordinamento, rivestita dal controllo interno in sè, ma anche nell'esigenza riflessa, che sullo stesso trovi un concreto termine di riscontro la verifica di secondo grado della Corte dei conti.