

Il procedimento gestionale di spesa, con particolare riguardo alla contrattualistica, secondo il modello aziendale: un'opportunità per la pubblica amministrazione

bozza provvisoria 19/11/2010

di Giuseppe Farneti

Sommario: 1. Le organizzazioni economiche, le loro finalità e la loro gestione; le organizzazioni economiche pubbliche; 2. I sistemi contabili pubblici; 3. L'evoluzione più recente: gli enti locali (Tuel e Carta delle autonomie) e la Legge Brunetta; 4. La legge 196; 5. Il principio del buon andamento, i riflessi sull'attività di controllo e sulle responsabilità. Una nuova legalità; 6. La gestione della spesa, la contrattualistica, la copertura finanziaria; 7. Conclusioni

1. Le organizzazioni economiche, le loro finalità e la loro gestione; le organizzazioni economiche pubbliche

Le organizzazioni economiche che ci proponiamo di considerare sono soggetti che, nella prospettiva di durare nel tempo, impiegano risorse per produrre beni e servizi, con la finalità che l'utilità che da questi ultimi se ne può trarre sia maggiore di quella attribuibile alle risorse consumate. Queste "economic entities", secondo la denominazione prevalente che viene utilizzata nel mondo anglosassone, sono chiamate, nell'ambito della nostra cultura, "aziende". Esse sono pubbliche se il soggetto giuridico è pubblico, ma anche, da un punto di vista economico, se sono controllate da un soggetto giuridico pubblico.

Le aziende pubbliche perseguono la loro finalità in assenza del mercato e misurano la loro capacità di creare utilità attraverso la considerazione dell'efficienza e dell'efficacia, che vanno analizzate rispetto a un modello comportamentale, che indichi quali siano gli obiettivi da perseguire e delineando il futuro modo di essere della gestione, modello che deve trovare nella pianificazione/programmazione il luogo ove definirsi.

La programmazione/pianificazione e il conseguente e necessario controllo¹, sempre opportuni per qualsiasi azienda, poiché danno razionalità ai comportamenti attraverso i quali si esprimono le politiche

¹ In Economia aziendale la pianificazione/programmazione è sempre comprensiva, come sua fase, del controllo; il controllo a sua volta, è sempre comprensivo, come propria specifica fase di attività, di quella della pianificazione/programmazione, poiché dalla stessa si forma il piano che il controllo assume, alle volte con delle varianti, quale proprio modello. Ciò è tanto vero che l'attività denominata "controllo di gestione" e quella denominata "controllo strategico" sono sempre comprensive di entrambi i processi. In letteratura poi si usa la terminologia di "sistema di controllo manageriale" per indicare, con termini

gestionali, sono pertanto indispensabili per le organizzazioni economiche pubbliche (“public economic entities”), proprio per la necessità di definire un modello gestionale che sia in grado d’indicare i livelli di efficienza/efficacia da realizzare².

La programmazione/pianificazione e il controllo, in unione con la consapevole utilizzazione delle variabili organizzative, comporta la “razionale”³ predisposizione del modello, espresso dal piano o programma e il controllo sulla sua realizzazione. Il modello deve poi “guidare” i comportamenti operativi e assicurare che le operazioni della gestione siano contributive nel massimo grado della realizzazione delle finalità aziendali. In tal modo si assicura alle aziende la razionalità del processo decisionale e quindi lo svolgimento di operazioni (che conseguono da quelle decisioni), in grado di produrre i risultati migliori. I buoni risultati dipendono, infatti, dalle buone decisioni⁴.

Ci sembra significativa la seguente affermazione “Se è vero che le risorse di bilancio sono ripartite ed assegnate ai centri di responsabilità per essere gestite dai dirigenti è innegabile che il passaggio avviene sulla base di decisioni programmatiche, che stanno a⁵ monte e che sono generalmente concomitanti alla stessa approvazione del bilancio politico”.

2. I sistemi contabili pubblici

Il sistema informativo aziendale, anche quello riferito ai soggetti pubblici, deve assicurare, oltre all’informativa rivolta all’esterno, quella che, all’interno, è chiamata a fornire il necessario supporto al sistema delle decisioni, come si è visto articolato nei processi di programmazione/pianificazione e di controllo⁶.

La peculiarità dell’informativa esterna è nella completezza e trasparenza che la deve caratterizzare, anche perché la sua disponibilità si pone a fondamento dell’esercizio della democrazia politica⁷.

La peculiarità dell’informativa interna è nella direzione di consentire la formulazione dei piani/programmi, necessaria in questa tipologia di aziende e non solamente opportuna come avviene nelle organizzazioni lucrative⁸.

di derivazione anglosassone, l’insieme delle attività alle quali si è fatto riferimento, unitamente alla considerazione dell’organizzazione e delle sue variabili, in una visione fortemente sistemica della realtà aziendale.

² Cfr. G. Farneti, *Ragioneria pubblica*, FrancoAngeli, 2004.

³ La razionalità deve essere assicurata dall’aver seguito le fasi di attività che devono contraddistinguere i processi di pianificazione e di controllo e dall’aver ad essi assicurato alcuni caratteri. Rinvio

⁴ Cfr. G. Farneti, *Economia d’Azienda*, FrancoAngeli, 2007.

⁵ P. Santoro, *Contabilità e finanza pubblica*, Maggioli Editore, 2010.

⁶ Ed infatti il sistema delle informazioni alimenta quello delle decisioni e del controllo, in un necessario rapporto strumentale, indispensabile per la razionalità delle decisioni medesime e dunque per la correttezza gestionale delle operazioni che ne conseguono. Ai menzionati processi devono comunque aggiungersi, in una visione unitaria, anzi sistemica, quelli relativi alle variabili organizzative, in particolare l’aggiornamento della struttura organizzativa e la gestione del personale (temi affrontati dalla legge Brunetta).

⁷ Sono i cittadini che, direttamente o indirettamente, in mancanza del mercato, sulla base dei programmi e dei risultati conseguiti, scelgono, attraverso il voto, le persone da porre alla guida dei soggetti pubblici.

Il sistema informativo contabile deve dunque dare informazioni sull'efficienza, nonché, insieme a quello extra contabile, sull'efficacia, in particolare sulla qualità dei beni e servizi prodotti, sulla loro idoneità a soddisfare i bisogni per i quali erano stati pensati.

Ne consegue che gli schemi contabili da utilizzare dovranno essere speculari a preventivo e a consuntivo e dovranno dare le informazioni appena richiamate e tutte le conoscenze atte ad informare sulla realizzazione dei necessari equilibri, in particolare quello finanziario e quello economico⁹. In condizioni di trasparenza. Verso l'interno e verso l'esterno.

I contenuti dovranno essenzialmente riferirsi:

- Ai fattori produttivi consumati e reintegrati, in ragione di competenza annuale e correlando i consumi alla produzione, ponendo in tal modo sotto controllo l'efficienza. Si richiede uno schema di classificazione dei valori, al riguardo, che consideri da una parte la loro tipicità (classificazione per natura) e dall'altra la loro destinazione¹⁰. Non è così oggi per molte contabilità pubbliche, non lo è ad esempio per lo Stato.
- A come in conseguenza si è modificato il patrimonio.
- A come i flussi dei valori finanziari, crediti/debiti ed entrate/uscite, hanno assicurato i relativi equilibri. Quando a preventivo si considerano tali valori (preventivo finanziario di competenza o di cassa), va messo in luce¹¹ che gli stessi hanno un senso aziendale, sono cioè funzionali alla realizzazione di un corretto processo decisionale e sono contributivi di una corretta gestione, solamente se esprimono la dimensione, appunto finanziaria, di fenomeni economici¹². Ai flussi suddetti è demandato il compito di dare corpo all'esercizio della funzione autorizzatoria del bilancio.

⁸ Queste sono generalmente denominate imprese e si caratterizzano per ricorrere al mercato non solamente per acquisire le risorse da consumare, i cosiddetti fattori produttivi, ma anche per distribuire ciò che consegue dalla loro attività, vendendo beni e servizi.

⁹ Tale equilibrio, notoriamente deve caratterizzare la vita di tutte le organizzazioni economiche e comporta che le risorse consumate siano mediamente, nel tempo, reintegrate. Esso consegue unicamente da una "reale" tenuta della contabilità economico-patrimoniale. Quest'ultima poi presenta l'ulteriore e indispensabile vantaggio di fornirci una conoscenza dei costi e una corretta evoluzione del patrimonio e delle sue dinamiche.

¹⁰ La classificazione dei valori per destinazione è tipica dei prospetti di bilancio dei soggetti non lucrativi pubblici. Non è così per le imprese, perché vi ostano motivi di riservatezza e perché per esse il risultato economico è espressione della complessiva capacità di realizzare le proprie finalità. Il risultato economico invece, per i soggetti pubblici, ha solamente il significato di verificare se il reintegro delle risorse consumate consente, o meno, di mantenere il proprio patrimonio (equilibrio economico). Nel secondo caso si verifica che il soggetto pubblico deve indebitarsi e porre così l'onere del suo servizio a carico delle generazioni future, giustificabile solamente se tali finanziamenti siano serviti per acquisire beni atti a durare (investimenti); cfr. al riguardo l'art. 119 della Costituzione.

¹¹ Come fanno i principi contabili degli enti locali.

¹² Ed infatti: come è possibile, credibilmente, pensare che i flussi di entrate e uscite di denaro, di cassa, siano prevedibili se non si considera che si tratta dell'incasso di crediti; o del pagamento di debiti, formati nell'ambito della gestione economica e dei relativi giudizi (decisioni)? In altre parole, pago per una spesa di manutenzione, per del personale, per dei servizi acquisiti, per un bene strumentale, facendolo in modo razionale, solamente se, prima, ho giudicato la convenienza economica di queste operazioni come parti di specifiche attività, di politiche. Così un'opera pubblica deve essere prima valutata come la migliore risposta a una specifica esigenza, o un servizio come quello che, per le forme di gestione e per le modalità prescelte si presenta come la migliore risposta, la più efficiente ed efficace (per la sua capacità di soddisfare i bisogni cui si indirizza).

Va notato che la conoscenza dei primi due punti si ottiene, appieno, solamente con la contabilità generale (od economico-patrimoniale)¹³. Il terzo punto, invece, attraverso la contabilità finanziaria¹⁴.

3. L'evoluzione più recente: gli enti locali (Tuel e Carta delle autonomie), la Legge Brunetta

Il legislatore ha accolto l'impostazione che si è richiamata (non così, al momento e va messo in luce, la maggioranza degli operatori, senza che i sistemi di controllo abbiano seriamente contrastato i comportamenti patologici).

Il Tuel, in unione con la riformanda carta delle autonomie e alle norme in tema di armonizzazione dei sistemi contabili nell'ambito del federalismo, nel complesso confermano l'impianto che si è delineato. Anche se la contabilità economico-patrimoniale non è ancora vista nella sua autonomia e nell'insieme delle capacità informative che dalla stessa sono ritraibili.

In particolare la classificazione dei valori emerge in tutta la sua positiva significatività¹⁵. Come emerge l'obbligo della contabilità economica. Si continua invece ad ignorare che tecnicamente le previsioni finanziarie sono un "nonsenso" in mancanza di quelle economiche¹⁶.

Tutta la disciplina dei documenti preventivi e di quelli consuntivi, testimonia di un'attenzione contemporaneamente ai numeri e alle analisi/motivazioni. Ed in effetti bilanci e rendiconti sono documenti atti a consentire un processo di controllo formale, ma privi del minimo significato se non sono analizzati nei programmi, nelle funzioni, nei servizi, che attraverso gli stessi si vogliono gestire; o che si sono gestiti¹⁷.

Anche la legge Brunetta e i decreti attuativi nel complesso testimoniano di una piena aderenza allo schema concettuale, quello della programmazione e del controllo, cui si è fatto prima riferimento¹⁸.

¹³ Che è l'unica ad aver pieno riconoscimento dai principi contabili internazionali riferiti al settore pubblico, cfr. in seguito.

¹⁴ Anche se anch'esso sarebbe ritraibile dalla contabilità generale, attraverso i ben noti prospetti di budget finanziario, in particolare dei flussi monetari e di quelli di rendiconto finanziario: cfr. al riguardo, G.Farneti, Processi e strumenti di programmazione d'impresa, Giappichelli, 2007.

¹⁵ Naturalmente il giudizio positivo è posto rispetto alla complessiva *ratio* economico-aziendale, non rispetto al notevole bisogno di manutenzione che il sistema contabile pubblico di questo comparto mette in evidenza o rispetto, come si è prima detto, alle patologie tranquillamente accettate. Ad esempio, circa quest'ultime, i rendiconti degli enti locali (ma è mia convinzione che l'osservazione sia generalizzabile) sono talmente manipolati che la classificazione funzionale delle spese e dei costi, per destinazione, non è in grado d'informare. Questa realtà impedisce di fatto lo svolgimento del controllo di gestione e rende nominali le valutazioni dei responsabili di molti enti. Un'altra conseguenza della quale solamente ora la generalità degli studiosi si è resa conto (già ampiamente segnalata, cfr. G. Farneti – E. Padovani, Il check up dell'ente locale, Il Sole 24 Ore, 2003), è sul fatto che non si dispone dei costi delle prestazioni, fondamentali o meno, così rendendo più difficile la conoscenza dei costi standard e la realizzazione del federalismo.

¹⁶ Alla qualcosa hanno però sopperito i principi contabili degli enti locali, affermando al riguardo che essi, i valori finanziari del sistema di bilancio nei suoi documenti preventivi, esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici che debbono, prima, essere valutati nella loro razionalità.

¹⁷ Cfr. G. Farneti, Ragioneria pubblica, cit dove sono esemplificate le patologie relative ai diversi documenti del sistema di bilancio.

¹⁸ Al riguardo ci sembra significativa la seguente tabella, tratta da Nucci ..., che chiarisce i contenuti del ciclo della performance, contenuti che richiamano alcuni dei principali aspetti che si devono curare nell'ambito delle attività di programmazione e controllo, per conferire ad esse razionalità e dunque correttezza gestionale:

4. La legge 196

La contabilità di stato, forse in misura maggiore rispetto alla contabilità di altri comparti della pubblica amministrazione, da diversi anni esprime patologie crescenti e una netta divaricazione dei comportamenti effettivi rispetto a quelli che si vorrebbero.

In una bella (per i contenuti) ed autorevole (per la notorietà e la dottrina degli estensori) ricerca¹⁹ è stato affermato che le Unità Previsionali di Base, che sono al centro del riformato sistema di contabilità di stato (ante 196) costituiscono contenitori privi di significato sia per la conoscenza dei programmi, delle attività cui fanno riferimento, sia per la responsabilizzazione dei gestori della spesa. Un certificato di morte. Così ricordo un interessante convegno, nel 2007, presso il CNEL²⁰, nel cui ambito, attraverso organismi di studio e sperimentazione, si presentava l'interessante novità di elaborare programmi attraverso i quali comprendere cosa si vuole fare e/o come responsabilizzare i soggetti preposti; cose che, osservai in quella sede, dovrebbero costituire l'abc dei comportamenti correnti.

In effetti le sue carenze sono anche ascrivibili al deficit del disegno strutturale del sistema normativo, poiché:

- Non prevede la contabilità economica; nel tempo poi inserita, ma in forme sperimentali ed extracontabilmente; in via di fatto, generalmente, chiamando conto economico il documento finanziario al quale aggiungere le quote d'ammortamento.
- Non prevede una classificazione dei valori che sia in grado d'informare, attraverso la loro analisi per natura e per destinazione.
- Non disciplina in modo compiuto il bilancio pluriennale, che rimane un atto formale²¹.
- Non disciplina il perché dei valori, la loro spiegazione, il significato che essi hanno in quanto obiettivi da realizzare/realizzati, razionalmente ricercati, nell'ambito di individuate politiche.
- I centri di responsabilità, di formazione extra contabile, di fatto non sono in grado di responsabilizzare.

Fase	Descrizione
1	Definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori.
2	Collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse.
3	Monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi.
4	Misurazione e valutazione della performance, organizzativa e individuale.
5	Utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito.
6	Rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai competenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.

¹⁹ Astrid, 2007

²⁰ In occasione della Conferenza Nazionale sulla Misurazione dell'Azione Amministrativa, Roma, 3 maggio 2007.

²¹ Al contrario, negli enti locali i bilanci annuali hanno efficacia autorizzatoria, nell'ambito del triennio sono a scorrimento e, nel tempo, la modifica dei loro valori deve (o dovrebbe) trovare spiegazione attraverso le analisi delle variazioni fra preventivo e consuntivo, da precisare, oltre che nelle modificazioni di contesto.

- In sintesi il sistema contabile non dà le informazioni utili ai decisori sia interni, sia esterni, non è trasparente, è comprensibile da pochissimi addetti ai lavori (e questa è, principalmente, si può ritenere, la ragione per la quale non viene realmente riformato), non incentiva al rispetto dei principi di efficienza ed efficacia e neppure a quello di sana gestione finanziaria, rende il sistema permeabile a patologie più gravi.
- Un altro aspetto assai critico è quello relativo alla responsabilità che non si è riusciti nella realtà a collegare efficacemente alle Unità di voto.

Ci chiediamo, in quale misura la 196 risolve le problematiche appena delineate?

Certamente il riferimento alle missioni e ai programmi induce a ritenere che vi sia una maggiore cura nella dimostrazione della finalizzazione della spesa e dunque nella definizione di unità di voto che siano comprensibili nei loro obiettivi. Nel contempo, questo aspetto, se sarà realmente curato, agevolerà il realizzarsi in una vera responsabilizzazione.

Un giudizio complessivo, al momento, è prematuro.

Molto, o tutto, dipenderà dal contenuto dei decreti delegati.

Vi sono due aspetti, due argomenti che condizionano la validità della riforma in atto.

Il primo dei due argomenti di maggiore dubbio riguarda il passaggio alla contabilità di cassa. Ha certamente di vantaggi, è facilmente comprensibile (e dunque è sempre più facilmente affrontabile da parte di una classe politica sempre meno acculturata), serve in particolare al MEF per gestire il patto di stabilità. Semplicemente, per quanto già espresso, non è razionale, non adempie alle funzioni che dovrebbero essere svolte sia ai fini interni sia ai fini esterni. La norma stessa lo ridimensiona considerando, ovviamente (come dimenticare crediti e debiti!) i residui. Se poi dovessimo pensare ad esso come a un punto di riferimento per armonizzare i sistemi contabili pubblici... sarebbe un... enorme passo indietro!

Il secondo aspetto concerne la contabilità economica. Sarà realizzata, con il carattere dell'effettività? Si vorrà promuovere il relativo processo culturale? Si vorranno rimuovere le incrostazioni di un sistema oggi non trasparente e deresponsabilizzante? Al riguardo, già nel 2007 il CNEL²² così si esprimeva: "...Rispondere a simili problematiche avrebbe richiesto una serie di profonde modificazioni ed innovazioni tese, ad esempio, a sollecitare una integrazione tra la tradizionale contabilità finanziaria e quella economico patrimoniale (*Accrual basis of accounting*). Questa tendenza, ampiamente suffragata in ambito internazionale dai principi contabili per il settore pubblico (IPSAS), si basa sulla considerazione che l'impiego della contabilità a base economico-patrimoniale consente di migliorare la rendicontazione delle amministrazioni pubbliche e di sensibilizzare i comportamenti verso un uso più razionale delle risorse disponibili."

²² Cfr. Assemblea del 30 maggio.

Lo schema concettuale che si è voluto in precedenza richiamare può costituire un punto di valido riferimento per capire se le suddette problematiche saranno affrontate (e portate a soluzione) e lo è comunque per chi, come la Corte, è chiamato a realizzare controlli esterni di tipo collaborativo, perché dalla considerazione di tale schema concettuale si può comprendere come le informazioni di cui si dispone non sempre siano soddisfacenti e come dunque si richiedano altre informazioni, riclassificazioni dei valori, conoscenze, che appartengono, appunto, a quello schema concettuale.

5. Il principio del buon andamento, i riflessi sull'attività di controllo e sulle responsabilità. Una nuova legalità²³

Il processo evolutivo cui abbiamo fatto riferimento, con le complesse valutazioni che sottende, anche di tipo giuridico, deve necessariamente essere orientato da un principio ispiratore. Tale principio è oggi ravvisabile nell'art. 97 della Costituzione, che fa riferimento al "buon andamento e all'imparzialità dell'amministrazione".

L'evoluzione normativa e giurisprudenziale ha dato, negli ultimi venti anni, un preciso significato al principio del buon andamento, identificandolo nei criteri di efficienza, efficacia ed economicità²⁴; conseguendone che le finalità della pubblica amministrazione sono da qualificarsi nella produzione di servizi, in condizioni di massima efficienza e dunque di minima utilizzazione delle risorse, per soddisfare al massimo i bisogni dei cittadini, con attenzione al rapporto intergenerazionale e pertanto utilizzando solamente le risorse di cui si dispone, salvo la possibilità d'indebitarsi, ex art. 119 della Costituzione, al fine di finanziare spese d'investimento.

²³ Cfr. G. Farneti, Lo scenario dei servizi pubblici locali, in Giornata di studio su La gestione dei servizi pubblici locali e delle partecipate pubbliche, Corte dei Conti – Sezione Controllo, Regione Lombardia e ODCEC, Milano 14 ottobre 2010.

²⁴ Al riguardo si veda: il punto 1 del principio contabile n. 2 emanato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali nella seduta dell'8 gennaio 2004, che così recita: "L'inquadramento costituzionale della nozione di gestione in ambito pubblico è fornito dall'art. 97 della Costituzione", proseguendo per chiarire che la valutazione della correttezza legale e della procedura "si realizza attraverso il confronto tra 'valore impiegato' e 'valore creato' (o utilità creata) dall'operatore pubblico e sulla capacità di risposta e soddisfazione della domanda del cittadino utente e contribuente, soggetto attivo e non passivo dell'azione dell'amministrazione pubblica" e F. Staderini, in Staderini- S. Pozzoli, *Esternalizzazioni e bilancio consolidato negli enti locali*, Azienditalia, n. 7, 2008, che chiarisce: "Dopo decenni e decenni di sostanziale disinteresse per il problema si è posta con forza all'attenzione della classe politica l'esigenza di realizzare un'amministrazione più moderna ed efficiente, riconoscendo un ruolo strategico nella politica istituzionale del paese all'art. 97 della Costituzione, fino ad allora piuttosto negletto." Si vuole anche richiamare la sentenza della Corte Costituzionale, da quest'ultimo citata, n. 277 del 15 luglio 2005, nei seguenti termini "i principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento di cui all'art. 97 vincolano le leggi regionali ... anche nella scelta di avvalersi di una società di servizi come modalità organizzativa, che va considerata legittima soltanto se conforme ai principi di economicità e buona amministrazione; insomma la decisione di ricorrere all'esternalizzazione non è libera, ma vincolata all'esigenza di rispettare il principio del buon andamento." Ci sembra poi di assoluta importanza il collegamento di questi concetti con il principio di legalità. Al riguardo si può leggere, già nella deliberazione n.10/2008 della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con riferimento all'attività degli enti locali: "La dinamica dell'attività, valutata secondo i criteri dell'economicità, della efficienza, della efficacia e valorizzata nella dimensione data dall'art. 97 della Costituzione dalla giurisprudenza costituzionale, si presenta così come elemento costitutivo della legalità nella Pubblica amministrazione segnandone anche le condizioni di tutela."

Si veda altresì, da parte di chi scrive: G. Farneti, *Il buon andamento nell'amministrazione degli enti locali*, Azienditalia, n.0, 1994 e G. Farneti, *Economia d'Azienda*, FracoAngeli, 2007, oltre alla citazione di cui alla nota 3.

Sul tema si può leggere²⁵ un abbastanza recente contributo di grande valore giuridico: sia nell'osservare come la concreta realizzazione del principio di buon andamento abbia cominciato a prodursi con la legge n. 241 del '90, con successivi interventi del legislatore nella medesima direzione, statuendosi in tal modo i paradigmi (o criteri) dell'efficienza, efficacia ed economicità;

sia individuando nei medesimi paradigmi i necessari contenuti di quella cultura manageriale che deve caratterizzare la nuova amministrazione; sia attraverso la considerazione che vede i principi contabili come quelle norme tecniche che sono in grado di aiutare gli enti nell'applicare i suddetti paradigmi; sia nello spiegare come il permanere tra gli amministratori e i dirigenti della tradizionale cultura giuridico-formale, costituisca un ostacolo a cogliere l'impatto innovativo dei "principi".

Una nota deliberazione della Corte dei conti della Lombardia²⁶ ha chiarito che i criteri di efficienza, efficacia ed economicità non coincidono con il criterio della redditività, chiarendo ulteriormente che "Il tema è particolarmente rilevante perché investe la scelta di dimensione del servizio, della sua qualità, delle tariffe e dell'eventuale costo sociale e dell'*accountability*, elementi tutti da valutarsi al fine di assicurare gli equilibri di bilancio e la sana gestione degli enti proprietari".

La stessa deliberazione si è altresì soffermata su un altro aspetto di rilievo. Partendo dalle disposizioni della Finanziaria 2008, la Corte ha sottolineato che le attività poste in capo alle partecipate devono fare riferimento ad attività strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali e che, con riferimento al previsto trasferimento di risorse umane finanziarie e strumentali, si viene a determinare un «nesso», fra ente e organismo partecipato. In conseguenza, anche alla luce dell'art. 23 bis del D.L. n. 112/08, convertito nella legge n. 133/08, nel procedimento di esternalizzazione si dovrà verificare il rispetto delle norme di legge e dunque in esso dovrà affermarsi la valutazione economica che attesti il contributo dell'operazione alla realizzazione del principio del buon andamento.

Da qui un generale obbligo di motivazione, con riferimento alle deliberazioni di esternalizzazione di un servizio che si risolvono in un affidamento diretto, che sia in grado, secondo il principio comunque da seguirsi della motivazione dell'atto, di esprimere un'analisi della convenienza economica della forma gestionale prescelta, poi da rivedere periodicamente.

Queste considerazioni, particolarmente riferite al comparto delle autonomie locali, sono chiaramente estensibili a tutta la pubblica amministrazione.

²⁵ Cfr. l'Introduzione ai nuovi principi contabili emanati dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, scritta dal suo Presidente F. Staderini, Presidente emerito della Corte dei conti, per il commento degli stessi che, in *Azienditalia*, giugno 2009.

²⁶ Ci si riferisce alla n. 270 del 17 dicembre 2008, commentata da G. Farneti, *La seconda deliberazione della Corte di conti – Lombardia in tema di partecipate: alcuni contenuti significativi sotto il profilo operativo*, in *Azienditalia*, n.1, 2009.

6. La gestione della spesa, la contrattualistica, la copertura finanziaria. L'ordinamento finanziario e contabile condiziona la gestione della spesa

La “nuova legalità” che si è delineata dovrebbe costituire il nuovo riferimento dell'intero sistema dei controlli, agevolato od ostacolato dall'insieme delle informazioni di cui si dispone: in funzione della struttura dei documenti contabili, delle prassi operative, della concreta disciplina della gestione del bilancio. Quali sono gli elementi informativi da utilizzare, o da ricercare²⁷, diventa comprensibile ove il menzionato schema concettuale sia accolto.

La spesa, sempre, rientra in una missione e in un programma²⁸, si caratterizza, o lo dovrebbe, per la sua finalizzazione rispetto ad individuato obiettivi, è inserita, con riferimento ai suddetti programmi, nelle Unità di voto, si dettaglia nel bilancio gestionale in capitoli e poi in articoli, mette in evidenza la natura dei valori considerati come espressione dei fattori produttivi impiegati; responsabilizza inoltre i dirigenti generali, i dirigenti, i capi degli uffici sui diversi aggregati che a cascata sono loro attribuiti in vista degli obiettivi da perseguire, il tutto misurato attraverso specifici indicatori. Nella gestione autorizzatoria si segue la competenza e il vincolo della cassa (conseguendone che i bilanci e i rendiconti devono esprimere queste due grandezze). Nel processo decisionale, che necessariamente accompagna/precede la costruzione del bilancio autorizzatorio le conoscenze da utilizzare trovano invece riscontro nel ragionamento economico e nei risultati della contabilità economica.

Tutto ciò potrebbe essere la conseguenza di un uso virtuoso della delega contenuta nella 196.

Ma, anche in presenza di un sistema più opaco, rimangono le necessità conoscitive sopra richiamate.

Quando la spesa concerne i fattori pluriennali, quali le opere pubbliche, il procedimento si allunga nel tempo ed è scandito dalla contrattualistica dalla quale sorgono le obbligazioni a carico delle amministrazioni; relativamente ad esse si pone il problema della verifica della copertura finanziaria.

Negli enti locali, ancora una volta la disciplina è all'insegna della razionalità economica e della trasparenza. Gli aspetti principali²⁹ sono connessi:

- Alla considerazione dell'impegno come obbligazione giuridicamente perfezionata, assunta dai responsabili dei servizi interessati attraverso proprie “determinazioni”, sulle quali il responsabile del servizio finanziario appone il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria³⁰,

²⁷ Si fa a titolo di esempio riferimento a tre significative deliberazioni della Corte, in tema di gestione delle risorse destinate alla riduzione strutturale del disavanzo sanitario nazionale, la n. 22/2009/G; in tema di gestione dei debiti accollati al bilancio dello Stato per infrastrutture ferroviarie e per la realizzazione del sistema “Alta velocità”, la n. 25/2008/G; in tema di gestione delle risorse allocate in partite di spesa che presentano elementi sintomatici di criticità, la n. 11/2009/G: in questi casi risultano evidenti le carenze dei sistemi contabili utilizzati, sia per gli aspetti strutturali, sia per gli aspetti connessi ai concreti comportamenti; così come risulta evidente lo sforzo di comprendere gli obiettivi e le risorse assegnate nell'ambito dei programmi che li dovevano realizzare e di come riferirli, insieme ai risultati, a loro volta da mettere in luce e di come riferirli alle specifiche responsabilità delle persone.

²⁸ In questa direzione la relazione del Cons. E. Granelli, Attività contrattuale e programmazione finanziaria alla luce delle norme contenute nella legge 196/2009.

²⁹ Come da art. 183 del TUEL.

- Alla possibilità di prenotare impegni (possibilità che diventa nel contesto un dovere quando il procedimento per la sua importanza e lunghezza lo richiede) per le procedure in via di espletamento,
- Al fatto che la prenotazione a fine anno decade in mancanza dell'obbligazione di spesa, a meno che ci si riferisca a gare già bandite, nel qual caso la prenotazione si tramuta in impegno,
- All'impegno delle spese in conto capitale in corrispondenza dell'acquisizione dei connessi finanziamenti,
- All'assunzione di impegni sugli esercizi successivi, nell'ambito del bilancio pluriennale,
- La deliberazione a contrattare, con la riforma della dirigenza è atto monocratico interno, finalizzato a delineare i contenuti negoziali, privo dell'attestazione della copertura finanziaria³¹. Ma nella consapevole conoscenza da parte del medesimo dirigente che la suddetta copertura, nell'ambito della gestione, per quanto è a sua conoscenza potrà in seguito, al momento dell'impegno, essere apposta.

Va notato come la gestione del bilancio comporta, prima una razionale decisione in forza della quale si prevede la spesa, si stabiliscono gli obiettivi, si chiariscono i tempi, si definiscono le responsabilità. La copertura è assicurata dal meccanismo stesso del bilancio³². Il dirigente e/o il capo dell'ufficio responsabile deve svolgere, in funzione dei suddetti obiettivi, la piena attività istruttoria e, in particolare per le opere pubbliche, tutte le attività collegate³³ (quali: studi fattibilità, progettazione, localizzazione, inserimento negli strumenti urbanistici, valutazione dell'impatto ambientale, pareri consultivi e obbligatori), con l'avvertenza che "Trattasi di adempimenti di natura tecnico-amministrativa che non interessano la materia contrattuale dal punto di vista della gestione contabile-finanziaria ma che potrebbero avere una ricaduta sotto il profilo della responsabilità amministrativa nel caso in cui le omissioni avessero procurato un danno erariale³⁴." L'eventuale acquisizione dell'area configura poi uno specifico atto d'investimento, anche se funzionale alla produzione dell'opera pubblica.

La determinazione a contrattare e la prenotazione dell'impegno³⁵ sono atti ulteriori del dirigente/responsabile che sempre di più avvicinano al sorgere dell'obbligazione giuridicamente

³⁰ Come previsto dall'art. 151 del TUEL, quarto comma.

³¹ Cfr. TUEL, art. 192 e P. Santoro, cit, pp.278-279.

³² Cfr. P. Santoro che a p. 282 così si esprime, con grande chiarezza ed efficacia: "Per le opere pubbliche, infatti, sin dall'inclusione nell'elenco programmatico annuale devono essere indicati i mezzi finanziari stanziati sullo stato di previsioneQuesto significa che, relativamente alle opere pubbliche. La copertura finanziaria è stata spostata, a monte della deliberazione a contrattare, nella fase della decisione programmatica annuale."

³³ Cfr. P. Santoro, cit, p. 277.

³⁴ Ad avviso di chi scrive, nel quadro sopra delineato della nuova legalità si sono modificati, ampliandosi, i tradizionali canoni della responsabilità erariale, sia nell'applicazione dei classici riferimenti cui si connette la quantificazione del danno, sia per la stessa concezione del danno, riferibile ora anche alle violazioni dei criteri di economicità/efficacia. Su questi aspetti cfr. G. Farneti, La responsabilità patrimoniale si è modificata: le nuove regole per tutti gli operatori, Azienditalia, 2002, n. 11.

³⁵ I principi contabili relativi agli enti locali, i più completi nell'ambito pubblico ed un vero, al momento potenziale, punto di riferimento per una reale armonizzazione dei sistemi contabili pubblici, al riguardo presentano una interessante soluzione, come si sofferma ad osservare F. Delfino, in Il principio contabile n. 2 sulla gestione degli enti locali. L'acquisizione delle

perfezionata e che sempre di più richiedono una specifica attenzione alla complessiva gestione del bilancio, al suo equilibrio, alla copertura finanziaria che rende esecutivo l'impegno e che non dovrà mancare all'ultimo momento.

Va anche annotato che relativamente agli enti locali "L'impegno giuridico (obbligazione giuridicamente perfezionata) è preceduto dall'impegno contabile, che si perfeziona con l'apposizione, sui provvedimenti di spesa, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria"³⁶, come è confermato dal primo comma dell'art. 191 del TUEL.

Questa disciplina nel suo insieme, oltre che puntuale, è rispondente al complessivo disegno innovativo portato avanti nel processo di riforma della pubblica amministrazione in questi ultimi due decenni (abbondanti) ed è quindi, probabilmente, suscettibile di universale applicazione. Ma richiede una consapevole (e pertanto informata) gestione del bilancio.

7. Conclusioni

Il bilancio e la sua gestione sempre di più dovranno essere i tasselli fondamentali di un processo innovativo, fondato sulla cultura del risultato, sulla responsabilità degli operatori, sul modello manageriale, al quale è demandato il compito, non rinviabile, di un ammodernamento della nostra pubblica amministrazione per renderla meno costosa e più rispondente, attraverso i suoi servizi, ai bisogni dei cittadini. Bisogna esserne consapevoli e vederne le conseguenze su ogni aspetto dell'attività amministrativa. In corrispondenza si sta modificando il sistema dei controlli. Si dovranno finalmente rendere operanti quelli interni, al momento inesistenti e fonti, spesso, solamente di spesa (e dunque causa di danno erariale). Si renderanno sempre più importanti quelli esterni, in primis quelli che fanno capo alla Corte dei Conti, alla quale sempre di più (si consideri al riguardo la positiva esperienza in tema di enti locali ex finanziaria del 2008) compete l'onere di rendere effettivo il menzionato processo di cambiamento e di interagire, a questo scopo, orientandolo, sul medesimo sistema dei controlli interni. In altre parole, un vero "agente del cambiamento"³⁷.

entrate e l'effettuazione delle spese, Azienditalia, 2009, n.9: "Utile ad una migliore gestione delle prenotazioni di impegno, e quindi dei residui passivi che le medesime possono originare, è l'ultimo periodo dell'espressione di impegno assunta a valere sull'esercizio nel quale sarà prevedibilmente conclusa la gara, annotando l'onere nel bilancio pluriennale: è un corretto utilizzo della programmazione pluriennale e un superamento della logica finanziaria allocativa tipica di certe gestioni di fine esercizio."

³⁶ Cfr. A. Borghi, P. Criso, G. Farneti, a cura di, *Enti locali 2010, Bilanci, Gestione, Controllo, Servizi, Modulo*, p.28 e 29, dove si può anche leggere, di seguito: "Rispetto al passato, la definizione di impegno nel nuovo ordinamento contabile rafforza, precisandoli e dettagliandoli meglio, gli elementi costitutivi dell'impegno stesso al fine di farlo corrispondere il più possibile a debiti effettivi nei confronti di soggetti ben determinati. ... , è questo un rilevante passo avanti verso una definitiva applicazione della contabilità economico-patrimoniale e soprattutto verso una maggiore veridicità dei rendiconti, ... Viene definitivamente eliminata pertanto la possibilità di effettuare i c.d. 'impegni di massima'".

³⁷ Come già osservato, cfr. G. Farneti, "Tutti fanno tutto; nessuno è responsabile di ciò che solo lui dovrebbe fare": perché e prime riflessioni su come rilanciare lo spirito propulsivo della riforma, in *Amministrazione in cammino*, rivista elettronica di diritto pubblico, diritto dell'economia e di scienza dell'amministrazione a cura del centro di ricerca sulle amministrazioni pubbliche "Vittorio Bachelet", Considerazioni finali, 2008.