

I CONTROLLI SULLE DIVERSE TIPOLOGIE DI ENTI: REALTÀ E PROSPETTIVE

di *Alberto Dello Strologo*

Sommario: 1. *Dalla legge 259 del 21 marzo 1958 alla (recente) genesi dei controlli aziendali in ambito pubblico.* – 2. *Il controllo di gestione.* – 3. *Controlli della Corte dei conti in merito agli enti parco e alle autorità portuali nazionali: realtà e prospettive.* – 4. *Conclusioni.*

1. *Dalla legge 259 del 21 marzo 1958 alla (recente) genesi dei controlli aziendali in ambito pubblico*

La legge 21 marzo 1958, n. 259, ha introdotto nel nostro ordinamento, in coerenza con l'art. 100 della Costituzione – il quale statuisce che “La Corte dei conti [...] partecipa, nei casi e nelle forme stabilite dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria” – le condizioni e le modalità di esercizio del controllo sulla gestione finanziaria degli enti “a valenza nazionale” ed ha istituito una specifica sezione deputata istituzionalmente a riferire al Parlamento sull'esito dei controlli eseguiti.

La l. n. 259/1958, seppur in prima battuta – in quanto è stato necessario attendere gli anni Novanta per assistere a un nuovo e più moderno scenario – ha avviato in capo alla Corte dei conti un controllo caratterizzato dal monitoraggio della gestione, l'andamento e la valutazione della quale si concretizzano in una relazione che favorisce il Parlamento nell'opera di ottimizzazione delle risorse. La legge 259 ha, in sintesi, introdotto nel nostro ordinamento importanti novità, tra cui, le più rilevanti da un punto di vista economico aziendale sono:

- il riconoscimento dei conti consuntivi e dei bilanci d'esercizio quali documenti da analizzare per esprimere un giudizio compiuto sull'attività svolta dal soggetto controllato e per correlare gli obiettivi con i risultati;
- l'introduzione dei primi concetti di efficienza, di economicità e di efficacia dell'attività amministrativa.

Tale legge è stata d'ispirazione per i numerosi interventi normativi successivi, che hanno avuto quale obiettivo primario l'efficientamento dell'attività di controllo degli enti, la quale, infatti, non è più isolata ai singoli atti, ma riguarda la gestione nel suo complesso mediante l'analisi dei bilanci consuntivi e dei bilanci previsionali. Il processo di verifica non è più limitato al mero controllo di legittimità, ma approfondisce il merito dell'attività gestoria.

La Corte dei conti, per effetto della normativa in commento e delle successive modifiche, ha assunto un ruolo centrale nell'accertamento della corrispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, effettuando una valutazione comparativa delle variabili di bilancio.

Un forte impulso allo studio dell'economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche in Italia trae origine dalla crisi degli anni Novanta, in concomitanza con la volontà di far entrare la nostra Nazione nella (allora) Comunità europea.

Tale circostanza, infatti, ha reso improcrastinabile un processo di rinnovamento volto al recupero della dimensione aziendalistica degli enti pubblici, vale a dire ad un sempre più incisivo e consistente impiego di strumenti aziendali, quali la programmazione e i *controlli manageriali*, al fine di migliorare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità della “macchina pubblica” e avviare un sistema virtuoso volto a:

- 1) favorire la competitività internazionale delle imprese. Non vi è infatti dubbio che, in una competizione internazionale, le imprese che vengono assistite da una amministrazione più efficiente diventando a loro volta più competitive;
- 2) controllare gli sprechi;

3) soddisfare al meglio i cittadini-utenti, non gravandoli della copertura di spese correlate agli sprechi.

In tale prospettiva, è stata avviata una corposa attività legislativa (decreti legislativi, direttive della Presidenza del Consiglio dei ministri, delibere della Commissione indipendente per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche-Civit, ecc.) avente quale principio di riferimento il contenuto dell'art. 97 della Costituzione, là dove si afferma che "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione".

Dal punto di vista dei controlli, un passaggio fondamentale di tale evoluzione è rinvenibile nel d.lgs. n. 286/1999, a seguito della legge delega n. 59/1997, rubricato "Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche", che ha introdotto, tra gli altri, una legislazione *ad hoc* sui controlli delle amministrazioni pubbliche, con l'obiettivo di procedere alla relativa sistematizzazione e miglioramento. In particolare, all'art. 1, c. 1, è previsto che le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotino di strumenti adeguati a:

a) garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile);

b) verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione);

c) valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza);

d) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico). L'attività di valutazione e controllo strategico mira a verificare, in funzione dell'esercizio dei poteri di indirizzo da parte dei competenti organi, l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive e negli altri atti di indirizzo politico. L'attività stessa consiste nell'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate, nonché nella identificazione degli eventuali fattori ostativi, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione e dei possibili rimedi (art. 6 l. n. 286/1999).

In sintesi, il controllo strategico valuta criticamente i progetti alla luce dei risultati ottenuti, estendendone l'esame a vari settori. La rilevazione degli esiti ottenuti rispetto agli obiettivi predefiniti viene realizzata mediante la valutazione delle *performance* (degli amministratori, delle risorse impiegate e rispetto a quelle disponibili, dei tempi di realizzazione e delle procedure operative attivate) e le rilevazioni periodiche del grado di soddisfazione degli utenti.

L'esito negativo del controllo rimette in discussione le scelte operate e impone di rimediarle. In altri termini, il controllo strategico verifica l'attitudine dell'ente a programmare, assieme alla corretta capacità di misurare il grado di realizzazione sia dei risultati sia delle *performance*.

Ancora, il decreto legislativo in commento ha introdotto nelle amministrazioni pubbliche:

1) la valutazione dei dirigenti (art. 5, poi abrogato dall'art. 30, c. 4, d.lgs. n. 150/2009) e la valutazione strategica (art. 6);

2) il controllo amministrativo-contabile e il controllo di gestione (art. 4).

La tipologia di controlli introdotta dall'art. 4 è quella che maggiormente rileva da un punto di vista squisitamente economico-aziendale.

2. Il controllo di gestione

L'esigenza di introdurre a carico della Corte dei conti l'effettuazione di un'attività di controllo di gestione (1) discende dalla tendenza dello Stato a svolgere un numero crescente di funzioni di pubblico interesse con una conseguente maggior presenza nell'economia del Paese: In tale prospettiva, la Corte dei conti, in assoluta indipendenza e senza interferire con il controllo interno, valuta l'operato degli enti di pubblico interesse e fornisce agli stessi informazioni utili per adeguare le proprie scelte in base ai risultati raggiunti.

L'introduzione del controllo di gestione verte al miglioramento dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità. Da un punto di vista economico-aziendale, significa soffermarsi, in via concomitante e in via successiva, sull'andamento della gestione aziendale al fine di giudicarne il percorso ed eventualmente correggerlo (*feed back*) qualora si intravedano scostamenti rispetto a quanto deciso-programmato.

A tale scopo, al di là della possibilità di creare sofisticati strumenti contabili ed econometrici, è di particolare importanza ed efficacia l'applicazione, in ambito pubblico, di strumenti mutuati (e riadattati) dall'analisi di bilancio, che si affianca e completa l'intero sistema di controllo di gestione.

Il controllo di gestione deve essere inteso come la leva a disposizione dei soggetti amministratori per il miglioramento delle *performance* delle risorse pubbliche.

È di tutta evidenza che l'attività svolta dalla pubblica amministrazione non è valutabile alla stregua di quella svolta dai privati, in ragione della sostanziale differenza degli obiettivi perseguiti: la pubblica amministrazione si pone come obiettivo il miglioramento del servizio offerto ai cittadini, laddove i privati perseguono l'obiettivo del profitto. In tale prospettiva, non tutti gli strumenti messi a disposizione dalla scienza aziendalistica sono idonei a valutare gli enti pubblici e, pertanto, ai fini delle analisi occorre effettuare un'accurata selezione dello strumento impiegato.

3. Controlli della Corte dei conti in merito agli enti parco e alle autorità portuali nazionali: realtà e prospettive

Il presente contributo prende in esame due specifiche tipologie di enti (le autorità portuali (2) e gli enti parco (3)) allo scopo:

- di analizzare il processo attualmente impiegato dalla Corte dei conti nell'attività di controllo di gestione;
- di proporre ulteriori strumenti di possibile impiego al fine di cogliere in maniera più approfondita le dinamiche economiche, patrimoniali e finanziarie degli enti.

(1) Il controllo di gestione è un insieme di strumenti e allo stesso tempo un processo diretto a verificare – da parte dei dirigenti e dei responsabili dei servizi – lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, mediante l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità dell'attività di realizzazione degli obiettivi prefissati.

(2) Ente pubblico non economico, dotato di autonomia amministrativa, finanziaria e di bilancio sottoposto alla vigilanza del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (Mit) e del Ministero dell'economia e delle finanze (Mef). All'autorità portuale sono attribuiti poteri di programmazione, indirizzo e controllo delle attività esercitate nel porto, lasciando ai soggetti privati lo svolgimento delle attività economiche in ambito portuale.

(3) Enti pubblici non economici ai sensi della l. 20 marzo 1975, n. 70, che li colloca nella tabella IV, concernente gli enti preposti a servizi di pubblico interesse (art. 9), sottoposti alla vigilanza del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare. La disciplina fondamentale è dettata dalla l. 6 dicembre 1991, n. 394 ("Legge quadro sulle aree protette") che ha attribuito a tali enti ampi poteri, pianificatori ed amministrativi, sovraordinati a quelli degli enti territoriali, che si traducono nella regolamentazione e nel governo del territorio su cui essi insistono.

Gli enti parco nazionali e le autorità portuali nazionali si caratterizzano per la redazione di un bilancio conforme alle previsioni di contabilità economica propria delle aziende private. Su di essi sono orientati i controlli della Corte dei conti. In particolare, per ciò che rileva ai nostri fini, la Corte effettua una corposa analisi che dettaglia – anche comparandole – le singole voci di conto. Tale analisi consente sia di esprimere un giudizio sull’andamento del singolo ente sia un’analisi dell’efficienza delle varie amministrazioni. Gli enti parco nazionali e le autorità portuali, al pari degli altri enti pubblici non economici (Ice, Inps, Enit, ecc.) – in applicazione del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, rubricato “Disposizioni recanti attuazione dell’articolo 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili” – vedono affiancata alla contabilità di tipo finanziario anche la contabilità di tipo economico-patrimoniale (c.d. contabilità integrata, vale a dire una sorta di doppia contabilità economica e finanziaria) (4):

In tal senso essi devono produrre un piano dei conti integrato (come previsto dal d.p.r. 4 ottobre 2013, n. 132, “Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche” ai sensi dell’art. 4, c. 3, lett. a, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91), che affianca ai capitoli finanziari anche il piano dei conti normalmente adottato dalle imprese.

La conformazione del bilancio degli enti come sin qui delineata lascia desumere che agli enti parco nazionali e alle autorità portuali possano essere applicati strumenti propri dell’analisi aziendale al fine di giudicarne la relativa gestione; è di tutta evidenza che, come già illustrato, trattandosi di enti non orientati al profitto, l’analisi effettuata dalla Corte dei conti subisce un “adattamento” in modo che possa esprimere il suo ruolo esplicativo e informativo. In particolare:

- lo stato patrimoniale può essere quasi totalmente considerato alla stregua di quello riferito a un’impresa privata, soprattutto per quanto attiene alla struttura finanziaria, con particolare riferimento all’analisi dei profili gestionali, rispetto ai quali può rivelarsi più elevato il rischio di criticità sotto il profilo economico e finanziario (*verifica dell’attuazione delle misure di contenimento e razionalizzazione della spesa*);

- il conto economico può essere analizzato tenendo conto del fatto che in un’impresa pubblica (parallelamente a quelle c.d. *no profit*) la logica tra componenti positivi di reddito e componenti negativi di reddito è “ribaltata”. In queste aziende infatti – diversamente da quanto avviene in quelle “private”, nelle quali si sostengono i costi per ottenere dei ricavi che vanno a remunerare i fattori della produzione – si ottengono i proventi (non i ricavi che derivano da uno scambio sul mercato) allo scopo di sostenere i costi necessari per erogare dei servizi e non ci si aspetta alcuna remunerazione per il capitale;

- la gestione potrebbe residualmente evidenziare un risultato positivo, che però non è un utile ma va considerato alla stregua di un risparmio (avanzo di gestione da impiegare negli esercizi successivi).

(4) Il piano integrato dei conti è formato da tre moduli:

a) piano finanziario, atto a rilevare ciascun evento gestionale, contabile rilevante, secondo la manifestazione contabile della competenza finanziaria. Esso riporta il sistema di classificazione delle entrate e delle spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate e quello degli incassi e dei pagamenti in termini di cassa;

b) piano economico, finalizzato a rilevare i costi-oneri e i ricavi-proventi derivanti dalle transazioni poste in essere dalle amministrazioni. Tali transazioni si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizioni e vendita), che danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti e in operazioni conseguenti ad attività istituzionali mirate alla redistribuzione della ricchezza sul territorio nazionale (tributi, contribuzioni, trasferimenti risorse, prestazioni, servizi, altro) da cui scaturiscono oneri sostenuti e proventi conseguiti;

c) piano patrimoniale, che evidenzia la situazione patrimoniale dell’amministrazione conseguente alla gestione ed il valore delle attività possedute e delle passività poste in essere nell’esercizio, nelle loro diverse declinazioni contabili.

Invero, questo risparmio-avanzo economico può derivare da due ragioni tra loro fortemente differenti:

- può essere il risultato di una gestione di erogazione svolta in maniera efficiente; oppure
- è la misura di quanto non si è attuato. In altri termini, in tal caso si ha un avanzo economico perché non è stato svolto (in tutto o in parte) il servizio cui l'ente è preposto.

Comprendere la “natura” dell'avanzo economico (ossia se discende da un processo virtuoso di cui al punto *sub a*) o vada considerato un fatto “negativo” di cui al punto *sub b*) è elemento di cruciale importanza ai fini di un giudizio compiuto sulla gestione dell'ente. Tale compito non può evidentemente essere assolto autonomamente dal bilancio, ma può essere contenuto nei documenti esplicativi dello stesso ed è il risultato di puntuali analisi effettuate dall'ufficio preposto al controllo di gestione e dunque della Corte dei conti che, peraltro, effettua una minuziosa analisi dei componenti negativi di reddito (costi) degli enti di cui al presente contributo, tenuto conto del fatto che il “costo” rappresenta il vero (intrinseco) valore della erogazione effettuata.

In tale contesto, la Corte dei conti svolge una verifica:

- a) in termini di miglioramento (scostamento positivo) nel tempo; e soprattutto
- b) in termini di efficienza comparata rispetto a enti analoghi.

Si tratta di un tipo di analisi della gestione finanziaria (preventiva, concomitante e successiva alla gestione) che, per il tramite di un controllo degli equilibri di bilancio: i) consente di prevenire e ridurre le situazioni di difficoltà finanziaria e di dissesto finanziario degli enti; ii) costituisce una leva strategica importantissima per il miglioramento della gestione. Tuttavia, alla luce del fatto che è un'analisi svolta in “termini assoluti”, non fondata su risultati di sintesi, può produrre risultati non pienamente esaustivi.

In tal senso il contributo che può fornire l'economia aziendale è di proporre l'utilizzo di alcuni indicatori che, affiancati al predetto approccio, possano costituire un utile e immediato strumento di analisi e di giudizio.

Pertanto, occorre costruire indici e margini che devono essere analizzati nel tempo (per verificare l'andamento del singolo ente) e nello spazio (per valutare il trend del singolo ente rispetto agli altri o a un *benchmark* di riferimento).

Un primo indicatore da applicare alla analisi della situazione patrimoniale è il *marginale di struttura primaria* (Msp) che permette di verificare quanta parte dell'attivo immobilizzato – vale a dire a medio-lungo termine – è finanziato con fonti di finanziamento proprie permanentemente legate all'ente. In formula:

$$\text{Msp} = \text{patrimonio netto (5)} - \text{immobilizzazioni}$$

Il valore soglia di tale margine è zero; infatti, un margine negativo appalesa la circostanza che il patrimonio netto non riesce a finanziare integralmente le immobilizzazioni e si dovrà pertanto ricorrere all'indebitamento. Di converso, se il valore del margine è positivo o tendente a zero, l'ente è solido dal punto di vista patrimoniale, in quanto i mezzi propri sono sufficienti allo svolgimento dell'attività.

È opportuno precisare che al fine di poter confrontare enti di dimensioni diverse, è preferibile calcolare il rapporto (indice) piuttosto che la differenza (margine) dianzi rappresentata. In particolare, l'indice è così esprimibile:

$$\text{indice di struttura primaria} = \frac{\text{patrimonio netto}}{\text{immobilizzazioni}}$$

(5) Fondo di dotazione iniziale + avanzi economici.

In tal caso il valore soglia è pari a 1. Infatti, un indice inferiore all'unità appalesa che il patrimonio netto non riesce a finanziare integralmente le immobilizzazioni e si dovrà pertanto ricorrere all'indebitamento.

Oltre all'indicatore dianzi indicato, può essere utile impiegare un indicatore della liquidità rappresentato dal seguente rapporto:

$$\text{indice di liquidità} = \frac{\text{attivo circolante} - \text{residui attivi esigibili entro l'esercizio}}{\text{residui passivi esigibili entro l'esercizio}}$$

L'indice in commento esprime la capacità dell'ente di far fronte agli impegni finanziari assunti tramite i mezzi liquidi o prontamente liquidabili a sua disposizione. Un indice uguale a uno evidenzia che l'ente ha disponibilità uguali all'ammontare del debito, un valore dell'indice superiore a uno evidenzia disponibilità superiori ai debiti a breve termine. Un indice inferiore a uno è un segnale di pericolo in quanto evidenzia che l'ente non sarà in grado di adempiere alle proprie obbligazioni a breve termine e necessita quindi di nuove fonti di liquidità.

Gli indicatori sin qui delineati riguardano la dimensione patrimoniale e finanziaria dell'ente, là dove assume particolare rilievo anche l'analisi della dimensione economica che deve essere effettuata a livello di risultati intermedi del conto economico per verificare il contributo di ciascuna gestione al risultato economico complessivo.

Considerate le caratteristiche degli enti in esame, l'analisi economica non può essere condotta in termini di redditività, ma in termini di efficienza e di rendimenti.

Indicatori in tal senso sono rappresentati dai seguenti rapporti (6):

$$\frac{\text{costo di conto economico}}{\text{proventi e servizi per la produzione delle prestazioni e/o servizi}}$$

$$\frac{\text{costi totali della produzione}}{\text{proventi e servizi per la produzione delle prestazioni e/o servizi}}$$

Tali indici forniscono un'informazione utile in ordine alla contribuzione dei costi (sia presi singolarmente sia considerati complessivamente) al valore dei ricavi.

L'indagine economica, oltre che per il tramite dei rapporti tra costi e proventi dianzi rappresentati, può essere integrata anche con l'analisi dei soli costi sulla base del seguente indice:

$$\frac{\text{costo di conto economico}}{\text{costo totale}}$$

Tale *ratio* fornisce un'indicazione in ordine alla struttura dei costi e all'incidenza delle singole categorie; si può in tal modo comprendere il peso di ogni voce di costo sui costi totali sostenuti dall'ente e, dunque, individuare quale sia l'attività che assorbe in misura maggiore le risorse disponibili.

L'indicatore in esame deve essere messo in correlazione con gli indici di efficacia che mostrano da un punto di vista qualitativo e quantitativo come l'ente abbia raggiunto gli obiettivi previsti; talché è importante verificare: i) sia l'incidenza dei costi (analisi di efficienza) mediante l'indice in commento; ii) sia quanto i costi corrispondano a prestazioni effettivamente fornite (analisi di efficacia).

(6) La voce "costo di conto economico" si riferisce a singole categorie di costi indicate in conto economico (materie prime, servizi, personale, ecc.).

4. Conclusioni

La l. n. 259/1958 è stata l'elemento propulsore di un processo in virtù del quale la Corte dei conti può svolgere un controllo sull'attività delle amministrazioni pubbliche e un efficace monitoraggio della gestione, al fine di ottenere informazioni utili a favorire il Parlamento nell'opera di ottimizzazione delle risorse.

È stato argomentato come gli interventi legislativi intervenuti nel tempo abbiano sempre più ampliato il processo di controllo posto in capo alla Corte dei conti, introducendo sistemi di verifica tendenzialmente in linea con le analisi di tipo economico aziendale che vengono effettuate con riferimento alle aziende private. Il percorso di ottimizzazione del processo di controllo da parte della Corte dei conti è in continua evoluzione e si ritiene che in siffatto contesto l'economia aziendale possa offrire ulteriori strumenti utili a svolgere una ancora più approfondita attività di verifica.

In tal senso, si auspica l'impiego di comuni indici di bilancio che possano consentire una più immediata e sintetica comprensione della dinamica patrimoniale ed economica degli enti, con particolare riferimento a quelli oggetto della presente trattazione.

Al riguardo, non può essere sottaciuta la possibilità di indagare l'eventuale esistenza di fattori di rischio che in altri casi conducono al dissesto e al fallimento delle aziende, mutuando, con gli opportuni accorgimenti, la disciplina introdotta recentemente dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, attuativo della l. 19 ottobre 2017, n. 155) in linea, peraltro, con le statuizioni del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175 – c.d. legge Madia – che all'art. 14, oltre a prevedere che le società a partecipazione pubblica sono soggette alla disciplina del fallimento e del concordato preventivo, stabilisce che qualora emergano, nell'ambito dei programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale, uno o più indicatori di tale stato, l'organo amministrativo della società a controllo pubblico adotta senza indugio i provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, mediante un idoneo piano di risanamento.

In tale prospettiva, si può affermare che la normativa ha introdotto il concetto dei meccanismi di allerta della crisi anche con riferimento alle società a partecipazione pubblica.

* * *