

Le Aziende Sanitarie Locali sono Enti dotati di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica.

Le A.S.L. provvedono ad organizzare l'assistenza sanitaria nel proprio ambito territoriale e ad erogarla attraverso strutture pubbliche o private accreditate.

In Italia, ad oggi, vi sono 197 Aziende Sanitarie Locali. Esse operano attraverso 934 distretti con le competenze di seguito elencate: 159 centri ufficiali di prenotazione, 167 dipartimenti di salute mentale, 180 dipartimenti di prevenzione, 92 servizi di trasporto e centro dialisi, 138 dipartimenti materno infantili, 189 servizi di assistenza domiciliare integrata.

Le aziende sanitarie locali e le aziende ospedaliere hanno la disponibilità del proprio patrimonio secondo il regime della proprietà privata, tuttavia i beni mobili e immobili che le unità sanitarie locali e le aziende ospedaliere utilizzano per il perseguimento dei loro fini istituzionali costituiscono patrimonio indisponibile e la loro alienazione è condizionata dal parere della Regione di appartenenza della azienda sanitaria.

Le Regioni emanano norme per la gestione economico finanziaria e patrimoniale delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, informandole ai principi di cui al decreto legislativo 30 dicembre 2002, n. 502 .

Del predetto decreto legislativo è evidente il nostro interesse per l'art. 3 ter, titolato "Collegio Sindacale", che recita :

1) Il collegio sindacale:

- a) verifica l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico;
- b) vigila sull'osservanza della legge ;
- c) accerta la regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, ed effettua periodicamente verifiche di cassa;
- d) riferisce almeno trimestralmente alla Regione, anche su richiesta di quest'ultima, sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità; trasmette periodicamente, e comunque con cadenza almeno semestrale, una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'unità sanitaria locale o dell'azienda ospedaliera rispettivamente alla Conferenza dei sindaci o al sindaco del comune capoluogo della provincia dove e' situata l'azienda stessa.

2) I componenti del collegio sindacale possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente.

3) Il collegio sindacale dura in carica tre anni ed è composto da cinque membri, di cui due designati dalla Regione, uno designato dal Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica ora dell'Economia , uno dal Ministro della Sanità e uno dalla Conferenza dei sindaci; per le aziende ospedaliere quest'ultimo componente e' designato dall'organismo di rappresentanza dei Comuni. I componenti del collegio sindacale sono scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero di Giustizia , ovvero tra i funzionari del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica che abbiano esercitato per almeno tre anni le funzioni di revisori dei conti o di componenti dei collegi sindacali. Il direttore generale dell'unità sanitaria locale nomina i sindaci revisori con specifico provvedimento e li convoca per la prima seduta. Il presidente del collegio viene eletto dai revisori all'atto della prima seduta. Ove a seguito di decadenza, dimissioni o decessi il collegio sindacale risultasse mancante di uno o più componenti, il direttore generale provvede ad acquisire le nuove designazioni dalle amministrazioni competenti. In caso di mancanza di più di due componenti si dovrà procedere alla ricostituzione dell'intero collegio. Qualora il direttore generale non proceda

alla ricostituzione del collegio entro trenta giorni, la Regione provvede a costituirlo in via straordinaria con un funzionario della Regione stessa e con due professionisti designati dal Ministro del Tesoro. Il collegio sindacale “ straordinario” cessa le proprie funzioni all'atto dell'insediamento del collegio “ordinario”. L'indennità annua lorda spettante ai componenti del collegio dei revisori è fissata in misura pari al 10 per cento degli emolumenti del direttore generale dell'unità sanitaria locale. Al presidente del collegio compete una maggiorazione pari al 20 per cento dell'indennità fissata per gli altri componenti.

Il D. Lgs. n. 502/92 ha sancito il passaggio, per le aziende sanitarie, dalla contabilità finanziaria, tipica degli enti pubblici alla contabilità generale (economico – patrimoniale) caratteristica delle imprese private; tuttavia solo dall'anno 2002 tutte le Aziende Sanitarie Locali di tutte le Regioni Italiane si sono dotate di questo sistema di rilevazione.

Le Regioni , al fine di razionalizzare le procedure contabili che le varie aziende sanitarie del proprio territorio devono adottare , con norme regionali vanno ad individuare degli standards amministrativo- contabili che si possono così sintetizzare:

- a) la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;
- b) la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio;
- c) l'adozione del bilancio economico pluriennale di previsione nonché del bilancio preventivo economico annuale relativo all'anno successivo .
- d) uno schema di bilancio e di nota integrativa.

Lo schema di bilancio e di nota integrativa vengono predisposti per conferire struttura uniforme alle voci dei bilanci pluriennali ed annuali e dei conti consuntivi annuali delle Aziende Sanitarie Locali, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci e per consentire all'Agenzia per i servizi sanitari regionali rilevazioni comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati. Gli schemi vengono predisposti di concerto tra i Ministeri del Tesoro e della Sanità, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome.

L'ultimo schema ministeriale è inserito nel D.M. 11 febbraio 2002, tuttavia nel decreto mancano sia i requisiti minimali della nota integrativa , sia uno schema della stessa .

Le Aziende Sanitarie Locali hanno l'obbligo di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità.



REGIONE SICILIANA

COORDINAMENTO DEI COLLEGI SINDACALI DELLE AZIENDE SANITARIE

**CONVEGNO: "IL SISTEMA DEI CONTROLLI NELLA SANITA': RUOLI,
COMPITI E RESPONSABILITA'"**

Palermo 20 Febbraio 2009



Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Palermo

ANDAF
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DIRIGENTI AMMINISTRATIVI E FINANZIARI

Sicilia





Regione Siciliana

Il coordinamento dei Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie

"IL SISTEMA DEI CONTROLLI NELLA SANITÀ: RUOLI, COMPITI E RESPONSABILITÀ"

Palermo 20 febbraio 2009

Aula Magna Azienda Ospedaliera V. Cervello

Ore 10.00 Apertura Lavori: Dott. Massimo Russo Assessore Regionale per la Sanità

Saluti:

- Dott. Maurizio Meloni, Presidente della Sezione di controllo della Corte dei Conti Regione Siciliana
- Dott. Francesco Falgares, Direttore Generale A.O. V.Cervello;
- Dott. Santo Russo, Presidente Ordine dei Dottori Commercialisti ed EC di Palermo
- Dott. Paolo Rizzuto, Presidente Andaf Sicilia

Introduzione

Dott. Antonino Maria Sciacchitano
Presidente del Coordinamento dei Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie della Sicilia
"Evoluzione del sistema dei controlli nelle Aziende Sanitarie: il ruolo del collegio sindacale"

Interventi

D.ssa Maria Antonietta Bullara
Dirigente Generale Ass. Reg. Sanità.
"Il ruolo dei bilanci nel processo di governo della sanità regionale"

Dott. Vincenzo Emanuele
Ragioniere Generale della Regione Siciliana
"I controlli della Regione sulle Aziende Sanitarie: l'evoluzione normativa"

Dott. Maurizio Graffeo
Consigliere della Corte dei Conti Regione Siciliana
"I controlli esterni. Le linee guida e i questionari ai bilanci delle Aziende Sanitarie: disamina degli aspetti operativi."

Prof.ssa Margherita Poselli
Docente della Facoltà di Economia dell'Università di Catania
"Ipotesi di standard di giudizio sul bilancio delle Aziende Sanitarie"

Dott. Raffaele Mazzeo
Associate Partner KPMG
"Procedure di verifica sul bilancio delle Aziende Sanitarie alla luce del cambiamento in corso"

Ore 13.00 - 14.30 Pranzo

Ore 14.30 -16.00 Tavola Rotonda

"Le Esperienze di Gestione e i Controlli Interni in alcune realtà aziendali"

Introduce e Coordina D.ssa Duilia Martellucci

Intervengono: Dott. Vito Aiello, Dott. Marcello Giacone, Rappresentanti di altre regioni.

Ore 16.00 - 17.00 Dibattito

Ore 17.00 - Chiusura Lavori

Evento organizzato con l'Assessorato Regionale della Sanità e con il

Ordine dei commercialisti ed EC di Palermo

Andaf Sicilia

Segreteria Organizzativa 0917032139 fax 0917032035 email : collegiosindacale@aust6palermo.org

Per affrontare al meglio il cambiamento in corso nel settore della sanità, i Collegi sindacali delle aziende ospedaliere e delle ASL della Regione Siciliana hanno costituito nel 2008 un apposito organo di Coordinamento con l'obiettivo di confrontarsi sulle diverse situazioni riscontrate nel corso delle loro attività presso le aziende e per condividere scelte ed iniziative comuni.

Il Coordinamento intende offrire attraverso la promozione di iniziative, un contributo nel migliorare il dialogo fra i diversi attori delegati al controllo ed il rapporto con le aziende.

Giornata sulla sanità “Il sistema dei controlli nella sanità: ruoli, compiti, responsabilità”

Il 20 febbraio 2009 si è svolta a Palermo una giornata di confronto sul sistema dei controlli nella sanità siciliana al quale hanno partecipato tutti gli attori del sistema regionale della sanità.

Da un lato i Collegi sindacali delle aziende ospedaliere e delle ASL, la Corte dei Conti, l'Assessorato Regionale della Sanità e l'Advisor Contabile KPMG. Dall'altro lato i soggetti controllati quali le aziende ospedaliere e le ASL, rappresentate dai Direttori generali e dai Direttori Amministrativi. Nel corso della giornata sono intervenuti nel dibattito l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e le Facoltà di Economia di Palermo e Catania.

Al di là dei contenuti tecnici emersi nel corso della giornata attraverso gli interventi dei vari relatori, è stata unanimemente condivisa l'esigenza di proseguire il confronto fra tutti i soggetti delegati al controllo per adeguare, attraverso un migliore coordinamento fra i diversi organi istituzionali, il sistema dei controlli al grande cambiamento che sta interessando il mondo della sanità.

L'iniziativa è stata accreditata dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Palermo come evento formativo che dà diritto ai crediti formativi. La giornata è stata organizzata e promossa dal Coordinamento dei Collegi Sindacali delle aziende sanitarie siciliane con il contributo e patrocinio di KPMG e Andaf¹.

¹ Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari

Indice :

1	Evoluzione del sistema dei controlli nelle aziende sanitarie: il ruolo del collegio sindacale	4
	Dott. Dott. Antonio Maria Sciacchitano – Presidente del Coordinamento dei Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie della Sicilia	
1.1	Premessa.	4
1.2	Principi di comportamento in materia di controllo di regolarità amministrativa e contabile.	7
1.3	Modelli operativi di riferimento per i controlli	10
1.3.1	I principi contabili di riferimento	10
1.3.2	Il sistema di controlli interni	13
1.3.3	Il sistema di controlli esterni	14
1.3.3.1	Le gravi irregolarità contabili	16
1.4	Nuovo sistema contabile e cambiamento culturale	18
1.5	Considerazioni conclusive	21
2	Il ruolo dei bilanci nel processo di governo della sanità regionale	24
	Dott.ssa Duilia Martellucci – Assessorato Regionale della Sanità Dipartimento per la Pianificazione Strategica - Dirigente del Servizio 3 “Programmazione delle Risorse Finanziarie	
2.1	Premessa.	24
2.2	Principali elementi di giudizio necessari al processo di governo che emergono dall’analisi dei bilanci	26
3	I controlli della Regione Siciliana sulle aziende sanitarie: l’evoluzione normativa.	30
	Dott. Marcello Giacone – Dirigente Assessorato Regionale Bilancio e Finanze- Intervento in sostituzione del Dott. Vincenzo Emanuele – Ragioniere Generale della Regione Siciliana	
3.1	Premessa.	30
3.2	Principi di comportamento in materia di controllo di regolarità amministrativa e contabile.	31
3.3	Conclusioni	35



4	Ipotesi di standard di giudizio nei bilanci preventivi e consuntivi delle Aziende Sanitarie	36
	Prof.ssa Margherita Poselli – Ordinario di Economia Aziendale dell'Università di Catania	
4.1	Premessa.	36
4.2	Il giudizio sui bilanci di esercizio delle aziende sanitarie	37
4.2.1	Giudizio positivo	39
4.2.1.1	Giudizio positivo senza rilievi	39
4.2.1.2	Giudizio positivo con rilievi	39
4.2.2	Giudizio negativo o avverso	41
4.2.3	Impossibilità di esprimere un giudizio	42
5	Procedure di verifica sul bilancio delle Aziende Sanitarie alla luce del cambiamento in corso	44
	Dott. Raffaele Mazzeo – Associate Partner di KPMG	
5.1	Bilancio e continuità aziendale nelle Aziende Sanitarie pubbliche	44
5.2	Il contesto normativo e organizzativo-contabile delle aziende sanitarie	47
5.3	La discontinuità nei sistemi organizzativo-contabili	48



1 Evoluzione del sistema dei controlli nelle aziende sanitarie: il ruolo del collegio sindacale

Dott. Antonio Maria Sciacchitano – Presidente del Coordinamento dei Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie della Sicilia

1.1 Premessa.

Cari colleghi grazie per essere intervenuti numerosi al primo evento seminariale organizzato dal Coordinamento dei Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie della Sicilia¹, in collaborazione con l'Assessorato Regionale della Sanità e con il supporto della KPMG² e dell'Andaf Sicilia³. Un particolare ringraziamento va alla Sezione della Corte dei Conti per la Regione Siciliana ed al Presidente Meloni che ha accolto con entusiasmo l'invito del Coordinamento, partecipando con un contributo specifico all'evento odierno, affidato al Consigliere Dott. Maurizio Graffeo. Infine, consentitemi di ringraziare l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Palermo ed in particolare il suo Presidente Dott. Santo Russo, che ha consentito l'inserimento di questo evento nel programma di formazione rivolto agli iscritti nell'albo professionale.

A me è stato affidato il compito di introdurre i lavori, coordinare gli interventi e stimolare il dibattito.

Fin dal suo insediamento, il Coordinamento ha auspicato l'organizzazione di eventi come quello odierno, che hanno la finalità di affrontare le problematiche operative che i vari attori della Sanità incontrano quotidianamente nell'espletamento delle rispettive funzioni e che, spesso, non trovano una soluzione immediata per la mancanza di un sistema di relazioni rapide, snelle e, se volete, anche informali. Il Coordinamento ha così pensato di organizzare il primo evento, ponendo intorno al tavolo tutti i principali protagonisti della sanità regionale per raccogliere proposte, aspettative e soprattutto, soluzioni alla problematica dei controlli, con particolare

¹ Tale organismo è stato costituito per volontà dell'Assessore Regionale alla Sanità, su proposta dei componenti dei Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie, durante la riunione del 11.10.2007. Le finalità che dovrà perseguire detto organismo sono: a) proporre soluzioni per rendere omogenei e standardizzati i controlli delle aziende sanitarie, migliorando ove possibile l'attuale sistema normativo di cui si è dotata la Regione; b) esercitare una attenta vigilanza sull'andamento dei conti per rendere più efficaci gli strumenti di attuazione del Piano di Rientro, attraverso un controllo attento e puntuale della modellistica infrannuale (Mod. CE).

² Advisor Contabile del Ministero dell'Economia e delle Finanze per il Piano di Rientro del deficit Sanitario della Regione Siciliana.

³ Associazione Nazionale dei Direttori Amministrativi e Finanziari

riferimento agli aspetti operativi che sono stati individuati nel corso delle attività svolte dal Coordinamento.

Certamente, a nessuno dei colleghi sarà sfuggito l'aumento esponenziale dei compiti assegnati ai Collegi Sindacali delle Aziende Sanitarie. Nell'ultimo triennio la riforma dei controlli da parte della Regione, l'introduzione dei controlli esterni da parte della Corte dei Conti, ed i sistematici ricorsi alle funzioni del Collegio da parte della Regione attraverso singoli provvedimenti, hanno contribuito ad aumentare le attività ad esso assegnate.

Il ricorso alle funzioni del Collegio Sindacale, ha radici più profonde che possiamo fare risalire al D.lgs n.286/1999. Il processo riformatore dei controlli avvenuto nel 1999 prevede, in via generale, che il compito di accertare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente costi, modi e tempi del suo svolgimento, sia affidato all'organo di controllo interno. Essenziale è dunque il ruolo del Collegio Sindacale: sull'attività di questo organismo, si fonda in buona parte la riuscita del complessivo disegno riformatore e la stessa funzionalità del controllo esterno sulle gestioni affidato alla Corte dei Conti. Quest'ultima, oltre a poter richiedere direttamente ai Collegi qualsiasi atto o notizia, deve comunque accertarsi del loro funzionamento ed esprimerne una valutazione nelle proprie Relazioni. Va sottolineato che il ruolo dei controlli esterni effettuati dalla Corte dei Conti è assai diverso da quella dei controlli interni, sui quali pur si fondano: quelli interni riguardano le singole amministrazioni, mentre quelli esterni si caratterizzano per la loro valenza comparativa e per la funzione referente alle Assemblee elettive o agli enti sovraordinati. *“Ad esse, che assumono le decisioni politiche concernenti gli obiettivi e le strategie, la Corte infatti indirizza il referto, con cadenza almeno annuale, mentre alle amministrazioni inoltra le "osservazioni", volte ad agevolare l'adozione di soluzioni amministrative ispirate al raggiungimento dell'economicità e dell'efficienza e di stimolare le iniziative di autocorrezione.”*

I controlli esterni si muovono in un'ottica di referto settoriale, e si sostanziano in un contributo neutrale alle decisioni normative, finanziarie e di indirizzo per l'amministrazione.



Le cause che hanno contribuito ad aumentare i compiti del Collegio sindacale, sono altresì riconducibili agli impegni che comporta il Piano di rientro della Sanità⁴, in special modo riguardo al riordino dei sistemi contabili delle Aziende e del Sistema Sanitario Regionale, e più in particolare al contenimento della spesa sanitaria ed al rispetto dei vincoli contenuti nel Piano stesso. Il coordinamento informativo dei dati sui conti dell'amministrazione centrale e periferica (singole aziende) e la realizzazione di un sistema contabile comune a tutti i livelli di governo, in grado di fornire informazioni tempestive ed esaustive, rappresentano alcuni degli obiettivi pregnanti del Piano di rientro, di fondamentale rilievo ai fini di un efficace controllo della finanza pubblica. La modernizzazione della contabilità, la trasparenza dei conti pubblici, l'armonizzazione dei bilanci e la standardizzazione dei principi che guidano la redazione dei documenti, sono gli obiettivi da perseguire per approntare gli strumenti idonei per la rendicontazione delle risorse prelevate e utilizzate del sistema sanitario a livello centrale e regionale .

Il secondo aspetto contemplato dal Piano di rientro è quello dell'uniformità delle informazioni, ai fini del loro consolidamento e della loro agevole comparazione: un efficace coordinamento delle informazioni sui conti pubblici, ai fini del controllo della relativa dinamica, richiede l'omogeneità dei sistemi contabili e dei relativi schemi rappresentativi adottati dai vari livelli di governo. L'armonizzazione dei conti della finanza pubblica è una condizione essenziale per assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio, la trasparenza della situazione finanziaria, la valutazione dei risultati conseguiti dai singoli enti.

Questa rivoluzione copernicana che ha interessato la sanità regionale necessita di alcune riflessioni e pone sul tavolo di oggi alcune questioni vitali per la futura operatività dei Collegi Sindacali e cioè:

- a) La definizione di principi di comportamento in materia di controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- b) La predisposizione di modelli operativi di riferimento per i controlli interni;
- c) L'interlocuzione istituzionale sulle tematiche del controllo con la Regione e con la Corte dei Conti.

⁴ Si fa riferimento al Piano di Contenimento e di Riqualificazione del Sistema Sanitario Regionale 2000-2009, ai sensi dell'articolo 1, comma 180 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

1.2 Principi di comportamento in materia di controllo di regolarità amministrativa e contabile.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in luogo della contabilità finanziaria nelle Aziende sanitarie, ha rappresentato una rilevante innovazione, con conseguenze non solo sul piano tecnico contabile, ma anche dal punto di vista della governance istituzionale, cui offre un importante strumento di analisi degli andamenti delle Aziende e contestualmente dell'andamento economico-finanziario dell'intero sistema sanitario regionale.

Non è questa la sede per discutere delle prerogative dei due sistemi contabili, materia ampiamente discussa dalla dottrina, ma è giusto sottolineare che il nuovo sistema ha consentito di assicurare un'adeguata rappresentazione:

- del patrimonio aziendale, ed in particolare della capacità dell'azienda di custodire, mantenere e valorizzare gli asset patrimoniali;
- dell'efficienza aziendale misurata attraverso più rigorose valutazioni di convenienza economica (per esempio gestione diretta o esternalizzazione di attività, permutazione del patrimonio ed altre ancora);
- più in generale, della misurazione dell'efficacia allocativa delle risorse mediante la capacità dell'azienda di soddisfare i fabbisogni di sanità.

Nelle tabelle riportate nell'allegato 1 vengono rappresentate e confrontate sinteticamente le prerogative dei due sistemi contabili.

Sono partito appositamente da lontano per inquadrare la problematica dei controlli sulla regolarità amministrativo-contabile, perché appare del tutto evidente che il sistema dei controlli, si deve adeguare al nuovo sistema contabile. Proprio questo cambiamento pone, infatti, il Collegio Sindacale di fronte alla scelta di quali principi di revisione seguire, se quelli previsti dal codice civile, o quelli consigliati dal Ministero dell'Economia per i Collegi Sindacali degli enti pubblici.

Nel codice civile il controllo contabile viene così inteso:

“ Il soggetto incaricato della funzione di controllo contabile ha i seguenti doveri (art 2409 ter c.c.):

- *verificare nel corso dell'esercizio (almeno trimestralmente):*
 - la regolare tenuta della contabilità,*

- la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili,*
- *verificare che il bilancio d'esercizio (e il bilancio consolidato, ove redatto),*
- corrisponda alle risultanze delle scritture contabili,*
- corrisponda alle risultanze degli accertamenti eseguiti,*
- sia conforme alle norme che lo disciplinano,*
- *esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio (e sul bilancio consolidato, ove redatto).*

Si tratta di adempimenti più ampi rispetto a quelli di controllo legale dei conti contenuti nell'art. 2403 c.c. antecedente la riforma e sostanzialmente uguali a quelli contenuti nel D.Lgs. 58/1998, artt. 155, 156, circa gli adempimenti di revisione contabile dei bilanci delle società quotate, da parte di società di revisione iscritte all'albo speciale (il legislatore usa le stesse parole ed il contesto europeo giustifica questa lettura).”

I controlli previsti dal codice civile, sono stati oggetto di studio da parte degli Ordini professionali sia a livello internazionale che nazionale. In particolare l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha emanato le *“linee guida tecniche di esecuzione dell'attività di controllo contabile da parte del collegio sindacale”*.

Mentre il codice civile dà una definizione del controllo contabile, individuando soggetti ed oggetti del controllo, il D.lgs n. 502/92 e seguenti modifiche ed integrazioni, individua le attività che deve svolgere il Collegio senza scendere nei particolari, non individuando pertanto le fattispecie di controllo da porre in essere. Proprio per colmare le lacune appena accennate e per facilitare l'espletamento dell'attività sindacale, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha, in più riprese, elaborato principi di revisione per il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti pubblici istituzionali dai quali è desumibile la seguente definizione: *“ il controllo di regolarità amministrativa e contabile degli Enti pubblici comprende la verifica della conformità alle norme legislative e regolamentari vigenti, alle norme statutarie ed ai principi contabili di settore dei documenti che costituiscono il bilancio di previsione ed il rendiconto generale; la regolarità della contabilità e della relativa documentazione di supporto; la verifica di cassa e dell'esistenza dei titoli ed altri valori di proprietà o detenuti dell'Ente a titolo di pegno, cauzione o custodia; la verifica della corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge in materia tributaria e previdenziale; la verifica della conformità della legge (nazionale comunitaria) ai regolamenti ed alle disposizioni statutarie degli atti e delle deliberazioni dei competenti organi dell'ente pubblico; la verifica della*



conformità ai “principi di corretta amministrazione, della gestione economica e finanziarie dell’ente”.

Ambedue le definizioni di controllo contabile si sostanziano nell’enucleazione di attività che qualificano il controllo. In linea di massima, le due definizioni sono compatibili ad eccezione del risultato finale:

- a) In relazione all’art.2403 del codice civile, il controllo contabile si sostanzia nella espressione di un giudizio sul bilancio di esercizio;
- b) In relazione al D.lgs n. 502/92, il controllo contabile si sostanzia nell’accertamento della regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili.

Al di là dell’aspetto puramente dottrinario, esiste una questione di fondo che è quella che riguarda la scelta dei principi di revisione da seguire.

Questa scelta non dipende dal singolo Collegio Sindacale, ma dalla Regione Siciliana, che come ha previsto la Commissione Caratozzolo⁵, e sulla scorta delle esperienze fatte da altre Regioni, può autonomamente determinarsi circa i principi di revisione da seguire. Ciò determinerebbe un chiarimento per i Collegi Sindacali circa le procedure di controllo da seguire e, oltretutto, comporterebbe la definizione degli standard da adottare nell’espressione di giudizio ai bilanci delle Aziende Sanitarie.

⁵ Con decreto del Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, adottato il 21 ottobre 2000 veniva istituita una Commissione di esperti, presieduta dal Prof. Matteo Caratozzolo e composta da docenti universitari, funzionari del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, nonché da esperti espressi dal mondo della libera professione dei Dottori commercialisti. Ad essa vennero affidati compiti che, sinteticamente, possono essere espressi come segue: a) individuare i migliori principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali; b) individuare i migliori principi di revisione per il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti pubblici istituzionali.

1.3 Modelli operativi di riferimento per i controlli.

Dopo sei anni dall'entrata in vigore del nuovo sistema contabile, sulla scorta delle esperienze vissute dai Collegi Sindacali, è giunto il momento di interrogarsi sulla situazione delle Aziende Sanitarie.

Il cambiamento del sistema contabile, come è a noi tutti noto, non è stato indolore e si può affermare, visti i risultati, che lo stesso stenta ancora ad essere metabolizzato dal sistema sanitario regionale.

Ci pare doveroso, allora, porci subito alcuni quesiti sostanziali:

- 1) perché il nuovo modello contabile, che in tutti i settori garantisce la misurazione delle efficienze, quindi del controllo dei costi, risulta così difficilmente gestibile nel settore sanitario?
- 2) il passaggio da un sistema all'altro, è stato supportato da un cambiamento culturale ed anche da una semplificazione del tecnicismo burocratico tipico del precedente sistema contabile ?

Per dare una risposta alla prima domanda, a nostro giudizio occorre indagare sui punti cardine che sono alla base un corretto sistema e cioè :

- 1) i principi contabili di riferimento,
- 2) le regole e i meccanismi di controllo contabile interno,
- 3) le regole e i meccanismi di controllo contabile esterno.

Ognuno dei sopra citati argomenti necessita di un specifico approfondimento che cercherò di sviluppare qui di seguito.

1.3.1 I principi contabili di riferimento.

La radicale trasformazione a cui è stato sottoposto il Servizio Sanitario Regionale ha reso necessaria l'omogeneizzazione dei bilanci, al fine di consentire il consolidamento dei conti pubblici.

Con l'unicità degli schemi di bilancio e del nuovo Piano dei Conti prevista, rispettivamente dalla normativa nazionale e dalla normativa regionale si perseguono tre obiettivi:

- 1) conferire struttura uniforme alle voci dei bilanci consuntivi;
- 2) conferire omogeneità ai valori e alle singole poste;



3) consentire il benchmarking attraverso la comparazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati di gestione su tutto il territorio regionale.

Lo sforzo compiuto, per armonizzare i modelli di rilevazione (piano dei conti) e gli schemi di bilancio, è stato considerevole e ha consentito di raggiungere buona parte dei risultati attesi, occorre però completare il processo attraverso la definizione dei principi contabili.

Questa lacuna non può essere sopperita con il generico richiamo ai principi del Codice Civile, per due fondamentali ragioni:

1) innanzi tutto, per il fatto che quei principi a cui genericamente si rinvia, si rivolgono ad imprese commerciali private, sono ispirati dal principio dell'astrattezza (che si concretizza nel principio del prudente apprezzamento da parte degli amministratori), controbilanciati da puntuali e stringenti norme fiscali non estensibili al settore della sanità pubblica;

2) in secondo luogo, per la presenza di voci tipiche del settore sanitario pubblico (i trasferimenti dello Stato, i flussi perequativi interregionali, i trasferimenti a fronte di mobilità interregionale, i ricavi a tariffa, etc.), per le quali qualsiasi analogia con la contabilità privatistica rischia di ingenerare imprecisioni o addirittura errori.

La più volte sentita affermazione che le norme contabili seguite dalle aziende sanitarie, sono di fatto quelle civilistiche, cozza con l'evidenza dei fatti. Le principali eccezioni alla normativa civilistica possono essere qui riassunte:

- utilizzo dei coefficienti di ammortamento fiscale per le immobilizzazioni materiali;
- sterilizzazione degli ammortamenti per le immobilizzazioni acquisite con contributi in conto capitale dalla regione;
- costo medio ponderato come metodo di calcolo del costo da utilizzare per la valutazione delle rimanenze di beni fungibili;
- la regolamentazione dei fondi rischi e spese future e dei relativi accantonamenti, in termini di:
 - a) standard e coefficienti per la determinazione degli accantonamenti per il fondo oneri per rinnovi contrattuali
 - b) vincoli generali alla costituzione dei fondi.
- richieste di approfondimenti in nota integrativa (criteri di valutazione adottati; motivazione di accantonamenti e utilizzi; descrizione dei rischi di difficile



quantificazione e dei rischi solo possibili, a fronte dei quali non vengono costituiti fondi).

A quest'ultimo proposito, si ravvisa la necessità di richiamare l'attenzione su talune situazioni afferenti il tema degli accantonamenti e della costituzione dei fondi che possano inficiare l'attendibilità dei bilanci delle aziende sanitarie regionali. La significatività del risultato d'esercizio, risente innanzi tutto del trattamento contabile riservato da tutti gli enti agli accantonamenti relativi al fondo oneri per i rinnovi contrattuali, che non risulta operata in conformità ai principi desumibili dagli artt. 2423 bis primo comma, punto 2 e 2424 bis terzo comma del codice civile.

È necessario rilevare, tuttavia, che le direttive regionali citate, non risultano in linea con quanto disposto dagli articoli 2423-*bis*, primo comma, punto 2, e 2424-*bis*, terzo comma, del codice civile in materia di principi di redazione del bilancio e di criteri di imputazione contabile nel bilancio di esercizio delle società, richiamati nella loro applicazione relativamente alla redazione del bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Regionale dall'articolo del regolamento di contabilità e bilancio vigente. Nelle disposizioni del codice civile citate si precisa rispettivamente, infatti, che *“si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento”*, nonché che *“gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.”*

Vi è, poi, la materia che riguarda la valutazione dei crediti e l'appostazione del fondo rischi. In argomento il codice civile all'art. 2426 (*Criteri di valutazione*), primo comma, punto 8, prevede che *“i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione”*. La determinazione del *“valore presumibile di realizzazione”* costituisce diretta applicazione del principio della prudenza prescritto dall'art.2423-*bis* del codice civile, in quanto tale valore chiede di valutare la misura delle perdite che possono emergere dai crediti esistenti, in base a una valutazione del grado di rischiosità dei crediti stessi e di attribuire correttamente tali perdite all'esercizio di competenza cui appartengono i ricavi ad essi collegati. A questa prescrizione normativa, si aggiunge l'esigenza di corretta e coerente rappresentazione degli andamenti gestionali pubblici sanitari nel sistema contabile regionale.



Questi argomenti, più volte affrontati dal Coordinamento, necessitano una volta per tutte di un chiarimento che deve essere formalizzato e che si dovrà sostanziare in una revisione della circolare 7/2005⁶, nelle parti in cui sono palesi le incongruenze.

1.3.2 Il sistema di controlli interni.

Il termine “controllo contabile” identifica una serie di attività operative di controllo, volte a verificare l’affidabilità dei dati che confluiscono nel sistema contabile aziendale ed in ultima istanza l’attendibilità del bilancio d’esercizio rispetto alle norme di legge ed ai principi contabili. È un controllo che, per assicurare rigore e trasparenza, deve essere regolato da procedure interne standardizzate e deve essere governato da soggetti dotati di requisiti d’indipendenza e professionalità.

Nelle aziende sanitarie, tale compito è attribuito al Collegio Sindacale, che è tenuto ad esprimersi periodicamente sulla regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, nonché alle leggi e principi contabili.

Il tema dei controlli contabili, tuttavia, non può essere una prerogativa esclusiva del Collegio Sindacale, ma deve investire direttamente l’intera struttura aziendale, che dovrebbe dotarsi di un sistema detto appunto di controllo interno per dare maggiore articolazione al sistema di verifica dei dati contabili.

Il sistema di controllo interno è generalmente riconosciuto come un processo messo in atto dalla direzione aziendale, dalla dirigenza e da tutti gli uffici, allo scopo di concorrere costantemente al raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- a) affidabilità delle informazioni,
- b) rispetto della normativa,
- c) salvaguardia del patrimonio aziendale.

L’affidabilità delle informazioni, si riferisce a tutto il sistema di produzione dei dati e di costruzione del bilancio. Questo obiettivo risulta essere strettamente legato alla nozione di “controllo amministrativo-contabile”, ovvero all’insieme di procedure e strumenti miranti a verificare che:

⁶ Circolare interassessoriale N.7 del 4/4/2005 emanata congiuntamente da Assessorato della Sanita' e Assessorato Bilancio e Finanze, avente ad oggetto la direttiva per la contabilità generale delle Aziende Sanitarie della Regione Siciliana.

- a) tutte le operazioni siano conformi ai regolamenti aziendali;
- b) tutte le operazioni siano registrate correttamente;
- c) le registrazioni relative ai beni aziendali trovano riscontro nell'esistenza fisica degli stessi;
- d) gli scostamenti tra la rappresentazione contabile e la realtà di fatto sia oggetto di opportune verifiche .

Il rispetto della normativa, richiama l'esigenza di soddisfare il "controllo di legittimità", inteso come verifica del rispetto formale e sostanziale di tutte le disposizioni legislative e regolamentari cui l'organizzazione e i soggetti che vi operano sono sottoposti.

Il Controllo gestionale, il controllo amministrativo-contabile e il controllo di legittimità, si identificano nel "controllo di regolarità amministrativo-contabile", previsto dal Decreto Legislativo n. 286 del 1999.

L'obiettivo di salvaguardia del patrimonio fa riferimento, infine, a tutte le scelte di protezione e valorizzazione delle risorse a disposizione dell'azienda, sia in senso statico, che dinamico. Il raggiungimento di questo obiettivo richiede l'adozione di procedure per l'accesso ai beni aziendali e di protocolli per il loro utilizzo.

Quanto fin ora sinteticamente descritto, porta ad affermare che il sistema di controllo interno di un'organizzazione, costituisce il supporto indispensabile all'attività della dirigenza, della quale deve rispecchiare le modalità d'azione e i programmi. In particolare, il sistema consente di individuare e monitorare tutti gli obiettivi che devono essere perseguiti per assicurare la realizzazione delle attività aziendali.

Entrando nello specifico delle Aziende Sanitarie, la tematica del controllo contabile interno si può dire che sia ancora all'inizio di un suo percorso di applicazione e diffusione, avviato proprio con l'introduzione della contabilità con logica economico-patrimoniale di cui si è detto in apertura. Si è solo all'inizio e molta strada rimane ancora da fare.

L'implementazione degli strumenti tipici della contabilità economico-patrimoniale, sta costringendo gli operatori ad un radicale cambiamento delle modalità di gestione, produzione e scambio dell'informazione, e d'interazione gerarchica. Si stanno generando non poche difficoltà, e le scelte da compiere non sono sempre chiare e immediatamente perseguibili.

1.3.3 Il sistema di controlli contabili esterni.

Nell'ambito della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge finanziaria 2006), il legislatore ha delineato un ruolo fondamentale per la Corte dei Conti, rafforzando le funzioni di controllo che

le Sezioni Regionali di controllo devono svolgere nei confronti degli enti locali, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica.

In sintesi, le nuove disposizioni in materia di funzioni attribuite alla Corte dei Conti prevedono:

- 1) maggiori adempimenti per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, obbligati a trasmettere alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio stesso (L. 166/05 art. 1 comma 166);
- 2) definizione, da parte della Corte dei Conti, di criteri e linee guida cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, nella predisposizione della relazione prevista dal comma 170, che in ogni caso deve dar conto del rispetto degli obiettivi annuali, posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria, in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione (L. 166/05 comma 167);
- 3) l'adozione di una specifica pronuncia, qualora le sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità, anche tenendo conto delle relazioni di cui al comma 166, è prevista e la successiva vigilanza sull'applicazione, da parte dell'ente locale, delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e delle limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno (comma 168);

In base al disposto del comma 168 dell'art. 1 della legge 266/2005, qualora le sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti accertino comportamenti difformi dalla *sana gestione finanziaria* o il mancato rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità, adottano specifica denuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno. L'esito delle verifiche, che sono improntate a finalità di natura collaborativa e non di contrapposizione, secondo il dettato della sentenza Corte Costituzionale n. 29/95, in quanto dirette a perseguire il fine pubblico, sono rivolte esclusivamente ai Consigli degli enti controllati.

Spetta, poi, al Consiglio dell'ente, nell'ambito dell'esercizio del proprio potere d'indirizzo, definire appropriate azioni per gli organi a valenza gestionale, allo scopo di recepire le informative delle sezioni di controllo della Corte dei Conti. Infatti, l'incidenza del controllo



esterno è soltanto indiretta, non producendo né effetti sanzionatori, né alcuna conseguenza negativa a carico degli amministratori e funzionari responsabili della gestione controllata.

Il richiamo alla natura collaborativa del controllo sulla gestione implica che le verifiche non devono e non possono avere finalità interdittive, repressive, o sanzionatorie, ma solo collaborative, nel senso che qualora le sezioni regionali di controllo dovessero rilevare eventuali irregolarità o eventuali scostamenti nel perseguimento, da parte degli enti locali, degli obiettivi posti da leggi statali o regionali di principio e di programma, o eventuali irregolarità nella gestione finanziaria degli enti stessi, o quanto meno una non corretta e sana gestione finanziaria degli enti, o il mancato o cattivo funzionamento dei controlli interni, non potranno intervenire per correggere, impedire, reprimere o sanzionare autoritativamente le irregolarità o gli scostamenti rilevati, ma dovranno limitarsi a “riferire sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati”, “nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione”

Le pronunce delle sezioni non sono dirette a segnalare generiche disfunzioni gestionali, ma soltanto irregolarità contabili di rilievo tale da compromettere l'equilibrio finanziario dell'ente: le segnalazioni della Corte agli organi rappresentativi degli enti, infatti, hanno lo scopo di sollecitare l'adozione dei correttivi necessari per eliminare le irregolarità segnalate.

Il carattere collaborativo di questo controllo, se è più evidente quando si svolge sul bilancio preventivo, suscettibile di essere variato dopo la sua approvazione, non è estraneo neppure al controllo sui rendiconti. In questo caso, infatti, se non è più possibile intervenire per modificare un atto contabile divenuto definitivo nella rappresentazione di una gestione già svolta in modo irregolare, tuttavia gli accertamenti e le pronunce della Corte potranno ancora produrre effetti diretti o indiretti a vantaggio dell'ente, costretto a seguire percorsi di risanamento già previsti dalla legge o comunque imposti dai principi di sana gestione.

1.3.3.1 Le gravi irregolarità contabili.

Un controllo significativo, affidato al collegio sindacale, riguarda la segnalazione delle cosiddette gravi irregolarità contabili. Nel modo di operare, relativamente alla compilazione dei questionari emanati dalla Corte dei Conti, certamente i Collegi sindacali, si sono trovati ad interpretare il significato del termine grave irregolarità. Nell'interpretazione di detto significato ci viene incontro la Corte dei Conti che definisce la grave irregolarità come: "lo scostamento



dalla norma, che produce il rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio". Il corpo delle nuove norme ha, infatti, la finalità esclusiva di consentire alle Sezioni regionali, nel quadro del controllo disciplinato dalla legge n. 131, di segnalare tempestivamente agli Enti interessati, per le necessarie misure correttive, situazioni che per l'appunto riguardino gli equilibri di bilancio. Le disposizioni della legge finanziaria, sono d'altronde espressamente motivate da esigenze di tutela dell'unità economica della Repubblica e di coordinamento della finanza pubblica. E' evidente, dunque, che nella nozione di gravi irregolarità non possono essere ascritte generiche disfunzioni gestionali e che "un'eventuale pronuncia in merito della Corte non dovrebbe essere rivolta a censurare aspetti che riguardano meramente l'inefficienza o inefficacia dell'azione amministrativa, ma solo questioni strettamente finanziarie e contabili e di rilievo tale da mettere in forse l'equilibrio di bilancio e non consentire all'Ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica".

Una particolare attenzione richiedono, perciò:

- a) l'errata collocazione di poste contabili strategicamente rilevanti;*
- b) la quantificazione di proventi, in misura ripetutamente rivelatasi esuberante nei precedenti esercizi;*
- c) la conservazione di crediti di dubbia realizzabilità;*
- d) il ricorso a proventi di non ripetibile utilizzazione a fronte di costi strutturali;*
- e) il rispetto dei criteri di rilevazione e valutazione stabiliti dal codice civile e dai principi contabili nazionali.*

Le segnalazioni dovranno riguardare anche l'eventuale presenza di oneri sommersi derivanti, ad esempio, dalla gestione di società partecipate o dalla sistematica sottovalutazione di costi relativi alle prestazioni acquisite da strutture esterne alla Regione.



1.4 Nuovo sistema contabile e cambiamento culturale.

In premessa, ci siamo posti la domanda se il cambiamento del nuovo sistema contabile è stato accompagnato da un nuovo approccio culturale. Non vi è dubbio, infatti, che la modifica di un sistema contabile deve essere accompagnata da una corrispondente e coerente modifica delle altre variabili aziendali, specie organizzative. Se si rinuncia ad esempio alla funzione autorizzativa della contabilità finanziaria, occorre sostituirla sia con reali processi e strumenti di responsabilizzazione per obiettivi di singoli dirigenti e funzionari, di funzioni, insiemi di funzioni e dell'intera combinazione aziendale, sia con sistemi di controllo interno e meccanismi di auditing interno ed esterno, sia, da ultimo, con meccanismi di controllo della collettività di riferimento. Più in generale, perché un nuovo sistema contabile attecchisca davvero, occorre un adeguato riassetto strategico ed organizzativo e la formazione a tutti i livelli: *producers, users, auditors, regulator*.

Una indagine del 2004 condotta dall'Osservatorio Aziende Sanitarie Italiane su scala nazionale, rileva che una percentuale elevatissima, 45% delle aziende (con punte del 73% nel sud), considera il preventivo economico come strumento contabile che *«svolge una funzione autorizzativa analoga a quella del tradizionale bilancio finanziario, ossia definisce per ogni conto o aggregato di conti un tetto di costo o spesa che non può essere superato se non con particolari procedure»*; per queste aziende, in altri termini, la procedura di spesa resta quella tradizionale: il bilancio di previsione definisce i limiti di spesa; i conti vengono affidati alle diverse unità operative titolari dei poteri di spesa; le somme vengono di fatto *«impegnate»* (anche se il termine non viene più utilizzato) con deliberazione del Direttore Generale o determina dirigenziale; la delibera o determina costituisce il riferimento per tutte le successive fasi del processo di acquisto; al termine del processo, l'unità operativa competente provvede alla liquidazione; su questa base viene, infine, emesso il mandato (o *«ordinativo»*) di pagamento.

Rispetto a questa funzione autorizzativa, inoltre, l'indagine rivela che generalmente il superamento del tetto di spesa definito dal bilancio di previsione deve essere autorizzato non dalla *Regione*, ma dalla Direzione Generale dell'Azienda. La funzione autorizzativa, in altri termini, non è imposta dalla Regione, ma viene mantenuta dall'azienda stessa per propria scelta, come strumento di controllo delle dinamiche di spesa. Al riguardo non si può che auspicare che questo approccio venga progressivamente affiancato da una vera responsabilizzazione dei

dirigenti titolari dei poteri di spesa. A questi, la Direzione Generale dovrebbe sempre di più chiedere di monitorare costantemente la spesa, evidenziare eventuali scostamenti (anche e soprattutto tendenziali) rispetto al budget, identificarne le cause, adottare o suggerire tempestivamente le opportune azioni correttive.

In altri termini, si può affermare che il cambiamento degli strumenti contabili, non ha determinato il conseguente e necessario cambiamento culturale che lo stesso avrebbe dovuto comportare. A confermare quanto affermato, contribuisce un'altra indagine condotta dalla SDA Bocconi e dell'OASI⁷ circa lo stato d'applicazione nelle aziende del SSN, degli strumenti budgetari e del controllo di gestione:

- *esiste una differenza tra le diverse regioni, con quelle del Sud di norma più in ritardo rispetto alle altre aree del paese, in termini di sviluppo e utilizzo del budget;*
- *la capacità del budget di svolgere le proprie funzioni di governo, coordinamento e responsabilizzazione è fortemente indebolita dai ritardi con cui il budget stesso viene approvato. Il processo, infatti, viene avviato tardi: spesso (36 per cento delle aziende) solo contestualmente o dopo aver deliberato il preventivo economico, ancora più spesso (53 per cento) a esercizio già iniziato. Il completamento del processo, inoltre, richiede mediamente più di 3 mesi.;*
- *rilevanti limiti si registrano anche nei correlati sistemi di reporting.*

Tutto questo sembrerebbe indicare:

- *l'esistenza di un sistema di programmazione e controllo ancora privo di alcune caratteristiche tecniche che, quali requisiti necessari anche se non sufficienti, ne garantiscano la funzionalità;*
- *la mancata volontà o l'incapacità di sfruttare appieno tutte le caratteristiche dello strumento.*

Quanto appena affermato porterebbe ad una conclusione che l'uso dei processi di budget, sebbene molto diffuso, non ha raggiunto i risultati attesi. Questo, probabilmente, deriva dalla scarsa interiorizzazione culturale che determina una scarsa incisività a livello di governo aziendale .

Appare sintomatico in tal senso, il ritardo temporale con cui viene avviato questo processo.

⁷ L'Osservatorio sulla funzionalità delle Aziende Sanitarie Italiane (OASI) è attivo dal 1998. La sua finalità è duplice: da un lato, monitorare e interpretare il processo di aziendalizzazione e regionalizzazione del Servizio Sanitario Nazionale (SSN); dall'altro creare un tavolo comune dove mondo accademico e mondo aziendale possano condividere le esperienze e sviluppare elementi critici di interpretazione e valutazione della realtà sanitaria.

I ritardi potranno essere evitati se l'azienda si convince che la credibilità e quindi l'efficacia dello strumento dipendono dalla sua correlazione con i tempi degli esercizi aziendali.

“Per fare questo occorre abbandonare l'ipotesi, non completamente fondata, che per definire il budget serva disporre degli obiettivi e dei finanziamenti regionali, che arrivano puntualmente in ritardo. Ogni azienda è in grado di programmare i propri obiettivi alla luce dei propri dati storici, della propria missione e strategia e degli orientamenti strategici di fondo della propria capogruppo, che hanno, di norma, una stabilità pluriennale.”

E poi, infine, le aziende che intendono progressivamente trasformare il budget nello strumento principe di governo dell'azienda, devono operare scelte coraggiose collegando ai risultati di tutti i processi allocativi rilevanti, compresi le scelte di investimento e il riconoscimento differenziato dei premi di risultato. Solamente quando il processo decisionale aziendale sarà governato dai principi di premialità e di risultato, solo allora sarà compiuto il processo avviato e sarà reso utile il supporto derivante dagli strumenti di cui si discute.



1.5 Considerazioni conclusive.

Vorrei concludere il mio intervento con alcune considerazioni di sintesi, che servono per affidare al dibattito alcune proposte.

Appare del tutto evidente che nell'ultimo decennio la riforma dei controlli, da un lato, e la necessità di sottoporre il settore sanitario ad un controllo più rigido della spesa, dall'altro, hanno determinato un accrescimento dei controlli sia interni che esterni.

La crescita dei controlli sotto l'aspetto puramente quantitativo, non comporta necessariamente una maggiore capacità di monitoraggio del sistema sanitario, né tanto meno una efficacia del sistema dei controlli. Occorre a questo punto interrogarsi, se il sistema dei controlli in atto consente il raggiungimento degli obiettivi per il quale il sistema stesso è stato concepito. La risposta è parzialmente positiva, ovvero il Sistema dei controlli in atto nella sanità è parzialmente efficace in quanto:

- 1) è incentrato quasi esclusivamente sul ruolo del Collegio Sindacale;
- 2) non si basa su sistemi di controllo interno ai quali affidare i controlli di routine;
- 3) necessita di un INSIEME di regole condivise a livello di sistema.

Le questioni appena evidenziate, più volte sottolineate nel corso del mio intervento, necessitano di soluzioni regolamentari, formalizzate in provvedimenti amministrativi dell'Organo tutorio, il più possibile condivise dagli attori dei controlli.

Proprio per scrivere le nuove regole è opportuno individuare un percorso, il più condiviso e partecipato possibile che molto presto possa pervenire al risultato prefigurato.

Per le ragioni appena esposte ritengo che la soluzione migliore sia quella di affidare a gruppi di lavoro, ufficialmente riconosciuti, lo studio del sistema delle regole che dovranno riguardare le seguenti aree tematiche:

1. Principi Contabili
2. Principi di Revisione
3. Modelli regolamentari.

La mia proposta prevede la costituzione dei seguenti gruppi di lavoro:

- 1) **Commissione per i Principi contabili:** da costituire presso l'Assessorato alla Sanità, a cui affidare lo specifico compito di stabilire i principi contabili Di riferimento per le Aziende Sanitarie e di modificare ove incongruente la Circolare n.7/2005 già citata;



- 2) **Commissione per i Principi di revisione:** da costituire presso l'Ordine professionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. Questa a sua volta dovrebbe specializzarsi in due sotto commissioni per affrontare due specifici temi :
- 2a) linee guida per le procedure di verifica delle Aziende Sanitarie;
 - 2b) per i modelli di relazione al bilancio e gli standard di giudizio;
- 3) **Commissione per i Regolamenti:** da costituire presso l'assessorato alla Sanità a cui affidare lo studio dei modelli di:
- 3.a) Regolamento di contabilità;
 - 3.b) Regolamento di funzionamento degli uffici e dell'esercizio del poter di delega del Direttore Generale.
- In conclusione, l'invito che rivolgo sia alla Regione Siciliana che all'Ordine professionale è di attenersi a due principi :
- a) La multidisciplinarietà;
 - b) La interprofessionalità.

Spero di avere stimolato la vostra curiosità, di avere posto sul tavolo gli argomenti più interessanti ed attuali per i temi trattati, affido agli altri relatori ed al dibattito che seguirà gli approfondimenti che questi temi comportano. Vi ringrazio per l'attenzione che mi avete prestato, auguro a tutti voi buon lavoro.



ALLEGATO

Figura 1 Evoluzione dei sistemi di amministrazione e controllo nelle Aziende sanitarie

	Sistema finanziario	Sistema economico
Sistemi di previsione	Bilancio pluriennale	Piano strategico triennale
	Bilancio annuale di previsione	Bilancio preventivo economico
Sistemi consuntivi	Bilancio consuntivo	Bilancio d'esercizio
		Report contabilità analitica

Figura 2 Confronto sintetico fra la contabilità generale e quella finanziaria

	Contabilità pubblica	Contabilità generale
Finalità	Controllo giuridico formale	Controllo economicità
Natura	Natura autorizzativa	Rilevazione scambi monetari fra azienda e terzi
Elementi di misurazione	Rilevazione Entrate-Spese	Rilevazioni variazioni Patrimoniali (attività-passività) Economiche (costi-ricavi)
Metodologia contabile	Partita semplice	Partita doppia
Obiettivo gestionale	Determinaz. equilibrio finanziario	Determinaz. Equilibrio economico

2. Il ruolo dei bilanci nel processo di governo della sanità regionale

Dott.ssa Duilia Martellucci – Assessorato Regionale della Sanità Dipartimento per la Pianificazione Strategica - Dirigente del Servizio 3 “Programmazione delle Risorse Finanziarie

2.1 Premessa

Preliminarmente, e' necessario richiamare il precetto contenuto nell'art.2423 del codice civile:

“Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio”.

In sostanza, traslativamente, l'obiettivo del bilancio delle aziende sanitarie pubbliche deve essere una rappresentazione veritiera e corretta dell'azienda e dei risultati economici della gestione e va formulato in concreto con verità oggettiva.

Le valutazioni devono essere, di conseguenza, attendibili e credibili; gli amministratori (il direttore generale, nel caso delle aziende sanitarie) nel redigere il bilancio, devono comportarsi con onestà e sincerità, per fare emergere il cosiddetto quadro fedele.

Il codice civile, poi, allo scopo di limitare al massimo la soggettività concessa agli amministratori nella redazione del bilancio, prevede dei “paletti” costituiti da una serie di principi specifici (art.2423 bis) che sono gerarchicamente subordinati a quelli di carattere generale e possono essere così sintetizzabili:

- prudenza e continuità della gestione e dei criteri di valutazione;
- competenza all'esercizio dei costi e dei ricavi, indipendentemente dai movimenti finanziari a essi relativi (entrate e uscite);
- valutazione separata degli elementi eterogenei;
- costanza dei criteri seguiti nei vari esercizi.

Diverse sono le funzioni del bilancio delle aziende del servizio sanitario regionale (d'ora in poi SSR): e' indubbio che il bilancio ha un'importante funzione conoscitiva, in quanto fornisce informazioni a tutti i soggetti interessati (in primo luogo alla Regione) per quanto riguarda la composizione del patrimonio, e l'andamento della gestione e sulle scelte strategiche operate; ha inoltre una funzione di controllo, prima per il collegio sindacale e poi per la Regione; in fine, il



bilancio consente la comparazione della gestione e dei suoi risultati con andamenti gestionali e risultati di altre aziende del SSR.

Per consentire il raggiungimento delle finalita' di interesse pubblico che sono state sopra enunciate, "il bilancio di esercizio deve:

- 1) garantire un livello sufficiente di informazione ai soggetti interessati;
- 2) essere attendibile riguardo alle informazioni rappresentate sulla situazione finanziaria, patrimoniale ed economica dell'azienda;
- 3) essere neutrale riguardo alle informazioni fornite".⁸

Solo da qualche tempo e' possibile la comparazione tra i bilanci delle Aziende Sanitarie all'interno della Regione Siciliana, dal momento che in passato si e' dovuto registrare un vistoso fenomeno di disomogeneita' nella classificazione delle voci, pur essendo in presenza di una direttiva regionale precisa e puntuale emanata sin dall'aprile 2005, ovvero la circolare interassessoriale n. 7 del 4/4/2005⁹

Inoltre, si è registrata una simile imprecisione nella corretta imputazione delle poste da parte delle aziende nella compilazione dei modelli ministeriali¹⁰ di rilevazione delle poste economiche e patrimoniali, e in modo specifico nel conto economico, pur in presenza anche in questo caso di dettagliate linee guida diramate dai competenti ministeri.

Quindi, non essendo stato possibile effettuare analisi di bilancio comparative, per diverso tempo e' venuto meno un decisivo strumento per evidenziare e combattere gli sprechi del settore.

Per tali motivi la Regione Siciliana, registrando passi in avanti significativi negli ultimi anni, si e' impegnata nell'emanare specifiche direttive per le aziende del proprio territorio volte a dare regole certe e uniformita' di comportamenti contabili, riaffermando la specialita' della materia.

=0=0=0=

⁸ Caselli Roberto, "Il criterio di verità oggettiva", Sole 24 ore sanità, n. 46 anno 2007

⁹ Tale circolare, è stata emanata congiuntamente da Assessorato Sanita' e Assessorato Bilancio e Finanze (Direttiva per la contabilità generale delle Aziende Sanitarie della Regione Siciliana).

¹⁰ Tali modelli sono stati previsti dal decreto del 13 novembre 2007 del Ministero della Salute di concerto con Il Ministero dell'Economia e delle Finanze.



2.2 Principali elementi di giudizio necessari al processo di governo che emergono dall'analisi dei bilanci.

Il primo elemento di cui si tiene conto nell'analisi del bilancio riguarda **“l'economicità della gestione**, che è definibile come l'equilibrio dinamico nel tempo tra la quantità delle risorse impiegate nei processi tipici di una azienda pubblica e le attività, servizi, funzioni proprie della stessa”¹¹.

Tale concetto è inteso come condizione di funzionamento dell'azienda e come principio che consente il raggiungimento delle proprie finalità. Il raggiungimento dei fini ha aspetti fortemente problematici nelle aziende pubbliche, infatti, il suo perseguimento è stato ricercato attraverso un incremento di spesa pubblica, senza corrispettivo nell'entrata, omettendo di studiare altri percorsi gestionali diretti all'analisi dell'organizzazione, all'utilizzo dei fattori produttivi impiegati, alle possibili e più ottimali modalità di combinazione degli stessi, funzionalmente idonee a mantenere inalterata la produttività ma a diminuire le sacche degli sprechi.

A parere di chi vi parla, questa è la più alta definizione del livello di autonomia delle aziende, concetto ribadito in tutta la legislazione vigente del settore.

È pacifico anche in letteratura che “l'autonomia delle aziende va intesa come:

- capacità decisionale nel disporre l'allocazione delle risorse a disposizione e gestirne l'utilizzazione in modo da perseguire al meglio gli obiettivi nel rispetto dei vincoli assegnati dal livello regionale;
- nell'accettare di essere valutati per la gestione svolta secondo i vincoli ricevuti, sulla base dei risultati conseguiti ed assumere la responsabilità per quello che si è realizzato.”¹²
- L'economicità della gestione va considerata secondo tre prospettive diverse:
l'equilibrio economico e l'equilibrio monetario (o finanziario) ed il **soddisfacimento dei bisogni** rispetto cui l'azienda è chiamata ad operare.

Il primo è direttamente connesso alla capacità di acquisire i fattori produttivi necessari per l'erogazione del servizio e lo svolgimento della funzione, e di costituire un adeguato patrimonio in grado di consentire all'azienda di mantenersi ed accrescersi nel tempo.

¹¹ Zangrandi Antonello, “Amministrazione delle Aziende sanitarie pubbliche”, 1999 -Giuffrè Editore

¹² Pessina Anessi Eugenio, “Trent'anni di storia delle Aziende del SSN: quali coerenze tra evoluzione delle missioni sviluppo degli strumenti di governo” 2008 Ed. Il Mulino

A questo proposito, va sottolineato che le aziende sanitarie dall'anno 2008 espongono nel proprio conto economico, la mobilità sanitaria interregionale ed extra regionale, ovvero per gli erogatori pubblici si tratta dei ricavi per le prestazioni rese, suddivise per singola tipologia di assistenza sanitaria, valorizzate secondo tariffa, che rappresentano specularmente costi per le aziende territoriali pubbliche per le prestazioni erogate ai propri cittadini, sia in Regione che fuori Regione.

Questa modalita' espositiva consente l'analisi incrociata e pertinente riguardo la correlazione tra produzione e fattori produttivi impiegati, dando un forte contributo in termini di scelte direzionali non solo alle Direzioni generali, ma soprattutto alla Regione.

Occorre evidenziare che, tempestivamente, dovra' essere valutato da parte della Regione il correttivo da apportare sullo stimolo che le aziende sanitarie hanno ad accrescere i propri volumi di produzione.

Tale stimolo deriva dalla modalita' di finanziamento, fondato sulla quota capitaria per le Asl e sulla tariffa per prestazione nel caso in cui il paziente riceva assistenza da una azienda diversa dalla propria Asl di residenza.

E' intuitivo che, poiche' le tariffe sono generalmente superiori ai costi variabili, gli erogatori diversi dalla Asl di residenza sono indotti ad incrementare i volumi, e le Asl ad offrire ai propri residenti un mix di servizi comunque sufficiente a scoraggiare la "fuga" verso altri erogatori.

E' necessario, avere il governo della produzione mirata alla risposta adeguata alla domanda sanitaria, cercando di definire le singole vocazioni produttive, le matrici di posizionamento strategico ospedale - territorio e i servizi sanitari di alta specializzazione, in un contesto di riequilibrio degli erogatori sanitari pubblici e privati.

"L'equilibrio monetario (o finanziario) e' connesso al ricorso non patologico all'indebitamento, che dovrebbe essere eventuale, ove si sia costantemente fatto attenzione all'andamento delle entrate e delle uscite, in termini di volumi".¹³

"Tra i tanti indicatori di diretta derivazione dai bilanci, che si possono considerare per valutare lo stato di salute di un'azienda, assume un significato particolare l'indice relativo alla solidita' patrimoniale che e' finalizzato a dimostrare se c'e' un rapporto sostenibile tra indebitamento e patrimonio netto. Piu' alto e' il valore desumibile da questo rapporto e piu' critica e' la

¹³ Airoidi – Brunetti - Coda 1989 in Amministrazione delle Aziende sanitarie pubbliche, op.cit.

situazione finanziaria dell'azienda"¹⁴, oggi il limite della criticità è già al raggiungimento della soglia dello 0,7 - 0,8.

Altri spunti interessanti, riguardanti sempre lo stato patrimoniale delle aziende, possono essere tratti dalla "modalità" di composizione del patrimonio netto espressa in percentuale (fondo dotazione, apporti successivi, riserve e utili); altrettanto interessante è l'analisi dell'attivo patrimoniale e della sua composizione (il rapporto viene espresso in percentuale ed evidenzia la misura della distribuzione delle singole poste sul totale degli impieghi (attivo immobilizzato sul totale dell'attivo, che indica il livello di rigidità degli impieghi, attivo circolante sul totale dell'attivo che indica il livello di elasticità degli impieghi etc.)."¹⁵

Il soddisfacimento dei bisogni, non è di diretta derivazione dalla lettura dei bilanci, bensì è valutabile attraverso altri documenti, quali la relazione sulla gestione a firma del direttore generale, che accompagna il bilancio di esercizio; è altresì misurabile attraverso alcuni indicatori di attività che marcano efficacemente l'attività sanitaria resa in ambito ospedaliero (a tal proposito si vedano i seguenti indicatori, quali: peso medio, degenza media, degenza media trimmata, percentuale dei casi con complicità sul totale dei casi, percentuale dei rientri sul totale dei casi, percentuale dei ricoveri sotto soglia rispetto al totale dei casi, indice di rotazione del paziente su posto letto, tasso di occupazione del posto letto, tassi di ospedalizzazione standardizzati per età, indice di inappropriatezza, degenza media pre operatoria etc.).

La misurazione del soddisfacimento dei bisogni della popolazione reso dal territorio è più difficile; essa si avvale principalmente dell'analisi della domanda sanitaria della popolazione residente e delle correlate modalità offerte dall'azienda territoriale per tale soddisfacimento, ovvero si avvale di un attento studio del bisogno della popolazione e delle scelte operate dalla stessa in modo da poter significativamente modificare l'offerta, nel caso in cui questa non sia stata in condizione di rispondere in modo aderente alle richieste, e promuoverla attraverso una costante, attenta e convincente opera di informazione e promozione rivolta ai cittadini, riguardo alla salute e agli stili di vita.

¹⁴ Schiavetti Virginio, in Sole 24 Ore, n.25 2004

¹⁵ Faraci Francesco, Provvienza Alfonso "Sistemi di reporting nelle Aziende Sanitarie", Università degli Studi di Palermo

In conclusione, l'analisi attenta dei dati in possesso della Regione, sia contabili, strutturali che di attività, nella misura della loro affidabilità, consentono alla Regione di operare forti scelte di governo, "alla ricerca di meccanismi che impongono o stimolano la ricerca di comportamenti coerenti con le compatibilità di sistema, sia finanziari, sia programmatici in modo da realizzare il passaggio da un sistema di equilibri ad un equilibrio di sistema".¹⁶

¹⁶ Anesi Pessina Eugenio, op.cit.



3 I controlli della Regione Siciliana sulle aziende sanitarie: l'evoluzione normativa.

Dott. Marcello Giacone – Dirigente Assessorato Regionale Bilancio e Finanze -
Intervento in sostituzione del Dott. Vincenzo Emanuele Ragioniere Generale della
Regione Siciliana

3.1 Premessa

Desidero, innanzi tutto, porgere i saluti del Ragioniere generale della Regione Siciliana, dott. Vincenzo Emanuele, il quale si scusa per l'assenza, dovuta ad urgenti ed indifferibili esigenze istituzionali.

L'argomento che ho l'onore e l'onere di trattare, pur inerendo una materia prettamente tecnica quale quella relativa al controllo sulle aziende sanitarie, ci conduce, in realtà, ad apprezzare l'entità, la qualità e le implicazioni di un processo di ri-orientamento strategico delle aziende che recepisce un mutamento strutturale delle principali opzioni di politica economica connesse alla concezione del funzionamento ed alla legittimazione dell'esistenza di un sistema sanitario pubblico.



3.2 Evoluzione della normativa dei controlli nella Regione Siciliana

La normativa sui controlli riflette pienamente e coerentemente l'evoluzione di questo complesso e multiforme divenire, in conseguenza del quale il diritto interiorizza e recepisce, traducendolo in norma dell'ordinamento positivo, il cambiamento di prospettiva relativo agli assetti istituzionali e di *governance* delle aziende sanitarie.

Esso viene imposto, nei primi anni novanta, dalla crisi della finanza pubblica in generale e da quella sanitaria in particolare (disavanzi crescenti, cronica crisi di liquidità, ritardi nei pagamenti), che comporta la prima riforma del SSN – mediante i Decreti legislativi 502/92 e 517/93 -, con i quali il legislatore affronta in modo completamente nuovo il nodo fondamentale del rapporto tra risorse, obiettivi e sostenibilità del Sistema, introducendo i primi meccanismi di quasi-mercato.

Infatti, da una concezione pubblicistica nella quale si applicava una logica di finanziamento dei fattori della produzione e dei livelli di offerta e quindi di spesa storica avulsa da qualunque tipo di relazione con l'effettiva produzione e misurazione dell'attività, logica nella quale la contabilità assolveva ad una funzione meramente autorizzatoria e formalistico-giuridica, (esclusivamente connessa all'aspetto finanziario della gestione), si è passati ad un modello di assegnazione delle risorse basato, oltre che sulla quota capitaria e quindi sul bisogno di assistenza, anche sul sistema tariffario e quindi sui livelli di produzione e sull'esigenza di rendere correlati e compatibili tra loro le risorse disponibili e la domanda di servizi sanitari.

Si introduce, così, un indirizzo di governo delle aziende che doveva logicamente e ontologicamente perseguire il conseguimento di criteri di efficacia, efficienza ed economicità collegati all'instaurazione dei principi di aziendalizzazione previsti dai decreti legislativi di riforma del SSN precedentemente citati.

In Sicilia, la riorganizzazione del Sistema Sanitario Regionale è avvenuta con l'approvazione della legge regionale n. 30 del 3/11/1993, che ha recepito il D.Lgs. 502/1992.

In tale ambito, anche la funzione dei controlli è sostanzialmente uniformata alla previsione statale, riconoscendo in particolare al Collegio sindacale, la natura di organo dell'Azienda in

posizione di autonomia funzionale e dialettica operativa rispetto alle scelte gestionali ed organizzative della direzione generale.

Il contesto appena delineato, attribuisce e riconosce al Collegio sindacale una indubbia rilevanza negli assetti generali di governo delle Aziende, ulteriormente rafforzata ed enfatizzata dall'adozione della contabilità economico-patrimoniale come strumento ordinario di rilevazione dei fatti di gestione, introdotta con l'articolo 31 della legge regionale del 17/3/2000, n. 8 e successive modifiche ed integrazioni (art. 52 della l.r. 26/2000, art. 53 della l.r. 6/2001).

Con il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale tipico delle strutture societarie, e con il relativo adeguamento degli schemi di bilancio, anche il sistema dei controlli nel suo complesso, subisce una profonda rivisitazione ed un ulteriore affinamento di cui è espressione normativa la legge regionale 28/12/2004, n. 17 ed in particolare l'articolo 53 della stessa.

Sempre in questa norma, si evidenziano distintamente le tre figure principali a cui è affidato il controllo sulle Aziende sanitarie:

- Il Collegio sindacale;
- L'organo tutorio (Assessorato Sanità);
- L'Assessorato Bilancio e Finanze.

E proprio a quest'ultimo, che io rappresento, spetta il controllo sui bilanci nei seguenti casi:

- Il Collegio sindacale non abbia espresso parere favorevole;
- Il Collegio sindacale lo ritenga necessario in base a circostanziate motivazioni;
- Su richiesta dell'organo tutorio.

Giova, inoltre, ricordare che il controllo limitato ai casi esposti, rappresenta un'evoluzione rispetto alla precedente normativa che prevedeva il controllo contabile esteso e generalizzato di tutti i bilanci da parte dell'Assessorato Bilancio e Finanze, dettato da un'esigenza di snellimento per velocizzare le procedure d'approvazione del bilancio e di accertamento del risultato di esercizio.



Nel contempo, il controllo ha rafforzato la funzione dell'organo tutorio al quale, invece, continua a pervenire la documentazione di bilancio di tutte le aziende.

Inoltre, la stessa norma, al comma 6, attribuisce all'Assessorato Bilancio e Finanze, di concerto con l'organo tutorio, il compito di emanare indirizzi e linee guida per la predisposizione dei documenti contabili. Tale funzione, è stata assolta nel tempo con la circolare interassessoriale (Assessorato Sanità e Assessorato Bilancio e Finanze) 7/2005 del 4/4/2005, che ha fornito la Direttiva sulla contabilità generale delle Aziende Sanitarie, la circolare interassessoriale (Assessorato Sanità e Assessorato Bilancio e Finanze) n. 9/2005 del 18 maggio 2005, che stabilisce i contenuti minimi per la predisposizione della relazione semestrale che i Collegi sindacali devono periodicamente trasmettere all'Assessorato Bilancio e Finanze (ai sensi dell'art. 48 della l.r. 17/2004).

Negli anni più recenti, con la stipula dell'Accordo tra Regione Siciliana e i Ministeri della Salute e dell'Economia e delle Finanze per l'approvazione del Piano di rientro di riorganizzazione e di riqualificazione del Sistema sanitario, ai sensi dell'articolo 1, comma 180 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, la Regione si è impegnata a compiere gli interventi in esso individuati per il raggiungimento entro il 2010 dell'equilibrio economico di settore.

Uno dei primi passi compiuti per il raggiungimento dell'obiettivo del rientro delle perdite, è stato l'emanazione di due direttive interassessoriali (Assessorato Sanità e Assessorato Bilancio e Finanze):

- la prima¹⁷ riguarda l'adozione di un piano dei conti standardizzato, strutturato in modo tale da soddisfare le esigenze dettate dalla normativa civilistica, dalla tecnica ragioneristica e contabile nonché il dettaglio informativo richiesto dai modelli ministeriali di rilevazione economica e patrimoniale.¹⁸ Il piano dei conti è stato corredato da linee guida che lo rendono un utile strumento operativo per l'omogenea rilevazione contabile dei fatti gestionali posti in essere dalle Aziende sanitarie pubbliche e soprattutto che soddisfi l'esigenza del consolidamento dei conti pubblici attraverso l'analisi comparativa dei costi, dei rendimenti e dei risultati;

¹⁷ Si vedano: D.D.G. 193/2008 del 13 marzo 2008, così come integrato dal D.D.G.1394/2008 del 19 giugno 2008, pubblicati sulla Gurs del 11 luglio 2008 n.31

¹⁸ Tali modelli sono stati approvati con decreto del 13 novembre 2007 del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.



- la seconda direttiva¹⁹ è nata dall'esigenza di ampliare ed armonizzare i flussi informativi delle attività e dei costi delle Aziende sanitarie già in precedenza disciplinati dalla circolare n. 7/2005 sopra citata.

Da ultimo, alla fine del 2008, la Ragioneria generale della Regione ha emanato un'apposita direttiva indirizzata ai Collegi sindacali²⁰ per la redazione della relazione semestrale mediante uno schema standard di riferimento attraverso il quale ci si prefigge di:

- semplificare i lavori e gli adempimenti degli Organi di Controllo;
- assicurare omogeneità e comparabilità ai dati quali – quantitativi contenuti nelle relazioni al fine di pervenire ad un monitoraggio strategico – contabile degli andamenti gestionali delle strutture sanitarie che consenta, tra l'altro, di acquisire contezza del grado di coerenza e di attuazione delle misure previste dal Piano di rientro, riorganizzazione e riqualificazione del Servizio Sanitario Regionale.

¹⁹ Si veda D.D.G. 1174/2008 del 30 maggio 2008 pubblicato sulla Gurs del 27 giugno 2008 n. 29.

²⁰ Direttiva dell'Assessorato Regionale Bilancio e Finanze del 16.12.2008 relativa all'articolo 48 della l.r. 28 dicembre 2004, n.17: relazione semestrale dei collegi sindacali – adozione di uno schema standard di relazione.



3.3 Conclusioni

Prima di concludere questo mio intervento ritengo opportuno richiamare l'attenzione sul dettato normativo di cui all'articolo 58 della l.r. n. 20/2003, con il quale si introduce il concetto di programmazione finanziaria delle risorse da distribuire alle Aziende Sanitarie e Ospedaliere, da attuarsi entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio della Regione, mediante accordo tra il Presidente della Regione, gli Assessori alla Sanità ed al Bilancio ed i Direttori generali delle Aziende stesse. Considerato che la programmazione finanziaria in tempi certi, costituisce oggi una necessità non più eludibile, si auspica la piena attuazione della norma in questione che rafforzerebbe, di fatto, i già consolidati rapporti tra le parti coinvolte.

Sono a tutti grato per l'occasione fornitami e Vi ringrazio per la cortese e partecipata attenzione che avete voluto dedicare a queste mie considerazioni.



4 Ipotesi di standard di giudizio nei bilanci preventivi e consuntivi delle Aziende Sanitarie

Prof.ssa Margherita Poselli – Ordinario di Economia Aziendale dell'Università di Catania

4.1 Il giudizio sui bilanci preventivi delle aziende sanitarie.

Mi astengo dal trattare questo tema, in quanto, a tutt'oggi le Aziende Sanitarie non sono in grado di redigere un bilancio di previsione che meriti questa denominazione e che sia utile strumento per una vera programmazione e per un vero controllo gestionale. Mi piace riportare la chiara definizione data dalla Corte dei conti (Sezione di controllo della Regione Siciliana) nelle Linee guida per l'attuazione dell'art.1, comma 170 della L.23/12/2005 n.266 *“il bilancio di previsione delle aziende sanitarie, configurandosi alla stregua di un budget previsionale, acquista particolare significatività per l'attendibilità della previsione dei fenomeni gestionali che si verificheranno nel corso dell'esercizio e, dunque, per il suo valore di strumento di riscontro e verifica degli scostamenti registrati nei dati di consuntivo; ciò soprattutto al fine di un più corretto apprestamento delle risorse necessarie per la gestione, da un lato, e di un più efficace controllo dei costi, dall'altro”*. Ed è la stessa Corte dei Conti che, riconoscendo l'attuale situazione di fatto, così si esprime nello stesso documento già citato: *“Si osserva che, data l'importanza attribuita al bilancio di previsione, sarebbe auspicabile, per garantire un elevato grado di attendibilità dei dati richiesti, evitare che l'assegnazione delle risorse segua, anziché precedere, la redazione del bilancio.”*.

Mi astengo da ulteriori osservazioni ribadendo ciò che ho già scritto in diversi verbali di Collegio: nella situazione attuale il bilancio di previsione rappresenta una mera esercitazione teorica priva di utilità.

Si auspica che gli Organi di governo regionale rendano possibile la redazione di questo documento, in quanto, si ritiene che esso possa essere utilmente adottato dagli stessi Organi quale elemento di confronto e di controllo sulla spesa sanitaria, elemento che pervade tutte le attività dell'Assessorato della Sanità e rappresenta un obiettivo strategico del Piano di contenimento della spesa sanitaria della Regione Siciliana e nel Documento di programmazione economico-finanziaria 2009-2013.



4.2 Il giudizio sui bilanci di esercizio delle aziende sanitarie

Nota preliminare.

Poiché la Legge 502/92 fa riferimento alle norme civilistiche, riprese poi dalla Circolare 7/2005²¹, ritengo opportuno attenermi a quanto disposto agli articoli del codice sul Collegio sindacale, con i dovuti adeguamenti determinati dalla tipologia degli Enti del settore sanitario. Nel caso che ci occupa, il Collegio sindacale svolge la sua attività ai sensi dell'art. 2403 compreso il controllo contabile di cui all'ultimo comma dello stesso articolo; in tal modo il Collegio incorpora in sé l'attività del revisore contabile e conseguentemente i giudizi rientrano nell'ambito dell'art. 2409 ter del Codice Civile.

Il giudizio che il Collegio sindacale deve esprimere con la relazione finale sul bilancio di esercizio, sintetizza il risultato di tutte le attività di controllo condotte dallo stesso Collegio Sindacale, sia durante l'anno, che nella fase finale riconducibile al documento di bilancio. Poiché il Collegio Sindacale è investito anche del controllo contabile, la regolarità della contabilità e la corretta interpretazione e rilevazione dei fatti gestionali, rappresentano solide basi per trasferire i risultati di sintesi nel bilancio, seguendo gli schemi, i contenuti ed i principi previsti dalle norme generali e speciali. E' opportuno, inoltre, che il giudizio del Collegio Sindacale, sia la coerente conclusione dell'iter logico seguito nello svolgimento della relazione. Inoltre, il Collegio Sindacale deve esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione del Direttore Generale, con i contenuti del bilancio di esercizio. Ciò significa che le informazioni ed i dati esposti nella predetta relazione devono trovare conferma nei documenti di bilancio.

Fermi restando gli obblighi previsti dalla normativa civilistica e dalle norme di comportamento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, comuni a tutti i Collegi sindacali, si è sentita l'esigenza di uniformare i giudizi espressi nelle relazioni di bilancio delle Aziende Ospedaliere, al fine di adottare un linguaggio comune che conduca ad

²¹ Si fa riferimento alla circolare interassessoriale del 4/4/2005 emanata congiuntamente da Assessorato della Sanità e Assessorato Bilancio e Finanze, avente ad oggetto la direttiva per la contabilità generale delle Aziende Sanitarie della Regione Siciliana.

univoche interpretazioni, sia per l'Organo di controllo rappresentato dalla Corte dei Conti, che per gli Organi di Governo, ovvero: Assessorato della Sanità ed Assessorato Bilancio e Finanze..

Il controllo del Collegio Sindacale previsto dall'art. 3, comma 1 e 2 del D.Lgs n. 502 del 30/12/1992 e successive modificazioni, e poi ripreso dalla Nota n. 9352/2003 dell'Assessorato della Sanità²² e dalla Circolare n.7 del 4/04/2005, già citata, coincide con il dettato normativo degli artt. 2403 e 2409 ter del Codice Civile, ferme restando le specificità ampiamente trattate nella Circolare menzionata. Tale Circolare recita che:” *i Collegi sindacali devono immancabilmente esprimersi al momento della formazione del proprio parere sui bilanci, evidenziando in maniera inequivocabile la propria posizione favorevole o contraria sui medesimi atti.* Il ricorso all'art. 2409 ter del Codice Civile, consente di ampliare quanto si legge nella Circolare e di individuare tre tipologie di giudizio:

²² Tale nota, indirizzata ai Collegi Sindacali, ha ad oggetto l'attività di vigilanza e le modalità di svolgimento.

4.2.1 *Giudizio Positivo*

4.2.1.1 *Giudizio positivo senza rilievi*

In tale circostanza, il Collegio Sindacale ritiene che il bilancio di esercizio sia stato elaborato conformemente alle norme di legge che ne disciplinano i principi di redazione; da tale affermazione, discende che il bilancio è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio.

Proposta di standard:

- Il giudizio che si esprime sul presente bilancio deriva dalle attività di controllo contabile svolte dal Collegio;
- L'esame del bilancio è stato eseguito secondo gli statuiti Principi di Revisione, pianificando il lavoro al fine di identificare le attività da svolgere con efficacia ed efficienza e di acquisire ogni elemento necessario per accertarne l'attendibilità. Sono state esaminate a campione le voci e le classi di bilancio, nonché le informazioni ritenute più significative, utilizzando la documentazione necessaria a fornire gli elementi probativi a sostegno del giudizio espresso. Si è accertata l'adeguatezza dei criteri di valutazione adottati e non si sono riscontrate gravi irregolarità contabili. E' stata rispettata la disciplina contenuta nel Decreto Interministeriale del Ministero dell'Economia e Finanze e del Ministero della Salute del 11.02.1002 (G.U. S.G. 63 del 15.03.2002 ed il D.D.G n. 193/2008. Si ritiene che il lavoro svolto costituisca una ragionevole base per l'espressione del nostro parere.
- A nostro giudizio, il summenzionato bilancio nel suo complesso è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio... dell'Azienda, in conformità alle norme che disciplinano il bilancio di esercizio.

4.2.1.2 *Giudizio positivo con rilievi*

Il Collegio Sindacale può trovarsi in presenza di:



Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Palermo

ANDAF
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DIRETTORI AMMINISTRATIVI E FINANZIARI

Sicilia



- deviazioni non significative dalle norme che disciplinano la redazione del bilancio; (per esempio: qualifica di rateo attivo anziché di credito, incompleta produzione degli allegati alla Nota integrativa previsti dalla Circolare 7/2005, spostamento di voci all'interno dello stesso prospetto contabile di S.P. o di CE, che alterano la chiarezza, ecc.)
- limitazioni allo svolgimento delle attività di controllo (per esempio: carenza del sistema informativo o del sistema di controllo interno ecc.);
- carenza di elementi probativi (per esempio: pratiche legali non aggiornate ecc.).

In tali circostanze il Collegio Sindacale, dopo aver accertato che gli effetti dei rilievi non inficiano la validità complessiva del bilancio, esprime il suo giudizio positivo con rilievi o eccezioni.

Proposta di standard:

- Il giudizio che si esprime sul presente bilancio deriva dalle attività di controllo contabile svolte dal Collegio Sindacale;
- L'esame del bilancio è stato eseguito secondo gli statuiti Principi di Revisione, pianificando il lavoro al fine di identificare le attività da svolgere con efficacia ed efficienza e di acquisire ogni elemento necessario per accertarne l'attendibilità. Sono state esaminate a campione le voci e le classi di bilancio, nonché le informazioni ritenute più significative, utilizzando la documentazione necessaria a fornire gli elementi probativi a sostegno del giudizio espresso. Si è accertata l'adeguatezza dei criteri di valutazione adottati e non si sono riscontrate gravi irregolarità contabili. E' stata rispettata la disciplina contenuta nel Decreto Interministeriale del Ministero dell'Economia e Finanze e del Ministero della Salute del 11.02.1002 (G.U. S.G. 63 del 15.03.2002. Si ritiene che il lavoro svolto costituisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio.
- Descrizione dei rilievi. Esempio: Si osserva che non è stato possibile controllare compiutamente l'adeguatezza della valutazione dei rischi derivanti dal contenzioso in essere per carenza di documentazione probativa. Esempio: Per quanto concerne il Piano dei Conti previsto dal D.D.G n. 193/2008 sono state riscontrate alcune irregolarità di imputazione dei conti, ecc..



- A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di cui al punto 3), che non compromettono l'attendibilità del summenzionato bilancio, si può affermare che lo stesso è stato complessivamente redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio... dell'Azienda...in conformità alle norme che disciplinano il bilancio di esercizio.

4.2.2 *Giudizio negativo o avverso*

Il giudizio negativo, o avverso, rappresenta un fatto grave e deriva da controlli accurati in base ai quali il Collegio Sindacale accerta che il bilancio non è corretto e che le deviazioni dalle norme e dai Principi Contabili sono talmente significative da comprometterne l'attendibilità. In tal caso, il Collegio Sindacale, nell'esprimere il suo giudizio, dovrà dichiarare che il bilancio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. In tali circostanze, il giudizio dovrà essere motivato; in genere esso scaturisce da un insieme di rilievi significativi che possono riguardare il mancato rispetto dei Principi di Redazione, dei criteri di valutazione (artt.2423 e 2426 del Codice Civile) dei "criteri di classificazione e valutazione delle voci di bilancio " della Circolare 7/2005), dei Principi Contabili emanati dall'OIC, l'Organismo italiano di contabilità), e di altre norme specifiche attinenti al bilancio di esercizio. E' opportuno osservare che occorre porre molta attenzione sulla "significatività" dei rilievi, per individuare il confine tra un giudizio negativo ed un giudizio positivo con rilievi.

Proposta di standard:

- Il giudizio che si esprime sul presente bilancio deriva dalle attività di controllo contabile svolte dal Collegio Sindacale.
- L'esame del bilancio è stato eseguito secondo gli statuiti Principi di Revisione, pianificando il lavoro al fine di identificare le attività da svolgere con efficacia ed efficienza e di acquisire ogni elemento necessario per accertarne l'attendibilità. Sono state esaminate a campione le voci e le classi di bilancio, nonché le informazioni ritenute più significative, utilizzando la documentazione necessaria a fornire gli



elementi probativi a sostegno del giudizio espresso sul presente bilancio. Si ritiene che il lavoro svolto costituisca una ragionevole base per l'espressione del nostro parere.

- Descrizione dei fatti gravi e censurabili. *Esempio: Elenco e descrizione dei fatti che hanno originato deviazioni dalle norme e dai Principi Contabili o erronee applicazione degli stessi, descrizione di gravi irregolarità contabili derivanti dal mancato rispetto dei corretti principi di contabilità generale e/o da una scorretta rappresentazione dei fatti di gestione, alterando l'informativa ed i risultati di bilancio, descrizione del mancato rispetto di norme riguardanti il contenimento dei costi provocando così perdite ricorrenti e significative capaci di erodere il patrimonio aziendale, ecc.*
- A nostro giudizio, a causa dei gravi rilievi esposti al punto 3), il summenzionato bilancio nel suo complesso non è conforme alle norme che ne disciplinano la sua redazione, e pertanto non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio... dell'Azienda.

4.2.3. Impossibilità di esprimere un giudizio

La dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio deriva :

- dagli effetti rilevanti prodotti dalle limitazioni alle procedure di revisione;
- dalla presenza di dubbi ed incertezze su eventi che il Collegio Sindacale non è in grado di stimare.

Nel primo caso, le difficoltà e le limitazioni nella raccolta di tutti gli elementi – sia di natura quantitativa, che di natura qualitativa – che costituiscono la base per esprimere un giudizio, possono impedire al Collegio Sindacale di trarre le sue valutazioni sul bilancio nel suo complesso. Tale situazione, nel concreto, si preannuncia certamente prima della redazione del bilancio, laddove il Collegio Sindacale si è già reso conto del grave disordine amministrativo, caratterizzato dall'inadeguatezza delle procedure amministrativo-contabili, dalla mancanza di professionalità adeguate del personale, dalle gravi carenze di controllo interno che rendono i dati inaffidabili, dall'insufficienza della struttura organizzativa e del sistema informativo, ecc.



Nel secondo caso vi possono essere situazioni di incertezza, per le quali è difficile prevedere la conclusione, come per esempio l'incapacità dell'Azienda di mantenere un equilibrio finanziario che le consenta di fronteggiare gli impegni assunti, interventi legislativi che modificano in modo imprevedibile l'andamento gestionale e gli equilibri generali (per esempio: nel Piano di Rientro della sanità²³ è prevista la chiusura o l'accorpamento di alcuni enti del settore sanitario), piani aziendali, la cui realizzazione dipende dal concretizzarsi di accordi con soggetti terzi, ecc.

Sia nel primo caso, che nel secondo, il Collegio Sindacale si trova in presenza di forti dubbi sulla continuità aziendale, condizione questa voluta dal legislatore ed espressa dall'art. 2423bis del Codice Civile.

Proposta di standard:

- Il Collegio Sindacale ha svolto le attività di controllo contabile svolte sul bilancio di esercizio dell'Azienda;
- L'esame del bilancio è stato eseguito secondo gli statuiti Principi di Revisione, pianificando il lavoro al fine di identificare le attività da svolgere con efficacia ed efficienza e di acquisire ogni elemento necessario per accertarne l'attendibilità. Sono state esaminate a campione le voci e le classi di bilancio, nonché le informazioni ritenute più significative, utilizzando la documentazione necessaria a fornire gli elementi probativi a sostegno del giudizio espresso sul presente bilancio. Si ritiene che il lavoro svolto, non costituisca una ragionevole base per l'espressione del nostro parere;
- Descrizione dei fatti che hanno originato i dubbi e le incertezze. *Esempio: grave disordine amministrativo, caratterizzato dall'inadeguatezza delle procedure amministrativo-contabili, mancanza di professionalità adeguate del personale, gravi carenze del controllo interno che rendono i dati inaffidabili, insufficienza della struttura organizzativa e del sistema informativo, ecc.*
- A causa delle gravi limitazioni poste al nostro controllo di cui al punto 3), non siamo in grado di esprimere alcun giudizio sul bilancio di esercizio dell'Azienda.

²³ Si fa riferimento al Piano di Contenimento e di Riqualificazione del Sistema Sanitario Regionale 200-2009, ai sensi dell'articolo 1, comma 180 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

5 Procedure di verifica sul bilancio delle Aziende Sanitarie alla luce del cambiamento in corso

Dott. Raffaele Mazzeo - Associate Partner KPMG

Componente della commissione per le norme dei Principi Contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Componente del comitato tecnico Andaf Financial Reporting Standard

5.1 Bilancio e Continuità aziendale nelle Aziende Sanitarie pubbliche

La recente normativa nazionale e regionale testimonia l'importanza attribuita ai sistemi contabili e, pertanto, ai bilanci delle Aziende Sanitarie pubbliche, in quanto ai risultati rappresentati da tali sistemi sono stati legati effetti estremamente significativi.

Nell'ambito del Servizio Sanitario Regionale, infatti, è previsto che il Direttore Generale decade in conseguenza del "mancato raggiungimento dell'equilibrio economico di bilancio in relazione alle risorse negoziate nel rispetto degli obiettivi fissati dal Piano di Rientro²⁴" (art. 24 L.r. n. 2/2007). Inoltre, per le aziende sanitarie pubbliche, la Legge finanziaria 2006, ha previsto l'obbligo di un controllo incrociato tra Collegi Sindacali e Corte dei Conti.

Le relazioni dei Collegi sindacali, unitamente all'apposito questionario previsto, devono, infatti, consentire alle Sezioni Regionali della Corte dei Conti, le seguenti valutazioni:

- 1) *il profilarsi di situazioni di rischio inerenti al conseguimento e mantenimento degli equilibri di bilancio;*
- 2) *il rispetto di regole contabili e finanziarie recate negli atti di indirizzo regionali;*
- 3) *l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art.119 della Costituzione;*
- 4) *l'emergere di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria, in ordine alla quale l'ente sanitario non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.*

Con riferimento ai punti citati, ed in particolare al primo, è evidente l'importanza attribuita alla valutazione dei rischi connessi alla continuità aziendale.

²⁴ Accordo tra Regione Siciliana e i Ministeri della Salute e dell'Economia e delle Finanze per l'approvazione del Piano di rientro di riorganizzazione e di riqualificazione del Sistema sanitario, ai sensi dell'articolo 1, comma 180 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Occorre premettere che nell'ambito delle Aziende Sanitarie, il concetto di continuità aziendale non è legato a fattori di rischio che possono portare al fallimento dell'azienda, come nell'imprenditorialità privata.

Nel mondo delle aziende sanitarie pubbliche, con l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, l'attenzione del legislatore si pone per la prima volta su elementi come l'equilibrio economico-finanziario e principi quali "efficienza", "efficacia", "economicità", "qualità", in un settore in cui sussistono tutti gli elementi dell'impresa, con alcune differenziazioni soprattutto nell'area legata al ciclo dei ricavi, che nell'ambito sanitario assume caratteristiche proprie, ed in cui vigono degli obblighi tipici del settore quali l'appropriatezza e l'inerenza (garantire i livelli essenziali di assistenza).

L'intento del legislatore è quello di riqualificare la spesa sanitaria, responsabilizzando i dirigenti del settore sui risultati, focalizzando l'attenzione sui costi, impostando un sistema di pianificazione e programmazione a livello nazionale e soprattutto regionale, che sia capace di perseguire la tutela pubblica della salute, non più ad ogni costo, ma compatibilmente alle risorse disponibili. Il sistema sanitario deve appropriarsi di pratiche e principi di economia aziendale, applicandoli alla propria peculiare natura, ai particolari fini cui è preposto, agli specifici assetti organizzativi del Servizio Sanitario Nazionale.

La discontinuità, in tale contesto, è rappresentata dal mancato raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario o del livello di deficit programmato, dovuto a fattori legati alla gestione dell'Azienda (capacità di gestione del debito-leva finanziaria, controllo della spesa, etc.). Pertanto, mentre nel mondo privato i fattori di rischio possono essere legati anche a fattori esogeni o di mercato, nel mondo della sanità sono essenzialmente legati alle capacità gestionali interne.

Anche il concetto di utile nella sanità, non rispecchia lo stesso significato rispetto alla stessa misura nel settore privato concettualmente legato alla distribuzione di dividendi o all'accrescimento del patrimonio aziendale. Nella sanità, l'utile misura la capacità gestionale del management aziendale.

Nel mondo imprenditoriale privato l'utile si associa alla corretta e sana gestione; alla capacità di remunerare le risorse impiegate e alla capacità di remunerare il capitale e l'imprenditore; al contrario, la perdita ed in particolare nel suo significato più esteso, non consente la continuità



aziendale. Nell'ambito della sanità, l'utile presenta le stesse caratteristiche prima indicate, ad esclusione dell'aspetto legato alla remunerazione dell'imprenditore. La continuità va valutata nella capacità di remunerare le risorse impiegate che tradotto in altre parole significa efficienza e capacità di gestione.

La perdita, e quindi, l'insufficiente capacità di remunerare le risorse nelle aziende sanitarie pubbliche, comporta come risultato finale il mancato rispetto dei parametri di indebitamento nei limiti previsti dalle leggi dello Stato, vincolate alle politiche del debito comunitarie.

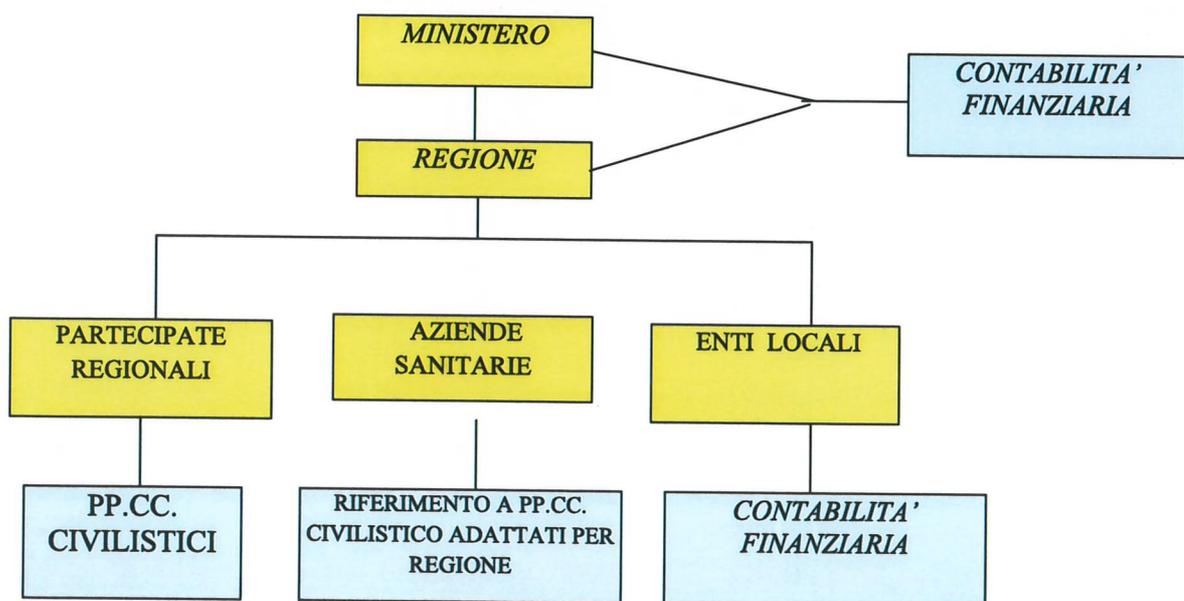


5.2 Il Contesto normativo e organizzativo-contabile delle aziende sanitarie

La contabilità economico-patrimoniale adottata dalle Aziende sanitarie si colloca in un contesto caratterizzato da:

- una cornice normativa non coordinata ed omogenea su base nazionale, in tema di Principi contabili e di valutazione (la definizione è su base regionale con il vincolo generico di far riferimento al codice civile);
- assenza di principi condivisi sul sistema dei controlli interni specifici delle Aziende Sanitarie;
- disomogeneità delle regole e metriche di rappresentazione contabile, all'interno del sistema Stato-Regione-Enti-Aziende, che comporta differenti logiche di lettura dei dati.

Come evidenziato nella figura in basso, lo Stato e la Regione adottano i principi della Contabilità Finanziaria, le partecipate regionali, adottano la contabilità economico-patrimoniale "pura", gli Enti Locali, la Contabilità Finanziaria e le aziende Sanitarie Pubbliche, una contabilità economico-patrimoniale che trova fondamento nei Principi Contabili civilistici adattati, su base regionale, alla loro specifica realtà.



5.3 La discontinuità nei sistemi organizzativo-contabili

Dall'analisi dei sistemi organizzativo-contabili delle Aziende Sanitarie pubbliche non si rileva, in media, un uso di procedure contabili aziendali formalizzate e, dal punto di vista dell'organizzazione aziendale, si registrano carenze strutturali riconducibili alla mancata adozione di una mappatura organizzativa in cui siano chiaramente e formalmente individuati compiti e responsabilità.

Tale contesto, rallenta la trasmissione dei documenti e la circolazione tra gli uffici delle informazioni utili per la predisposizione del bilancio, e determina un maggiore onere a carico del settore economico-finanziario, il quale ottiene notizia dei fatti gestionali con notevoli ritardi, con conseguente rischio di imprecisioni nella rappresentazione in contabilità (tempistica, errori di completezza e accuratezza del dato, errori nel rispetto del principio di competenza).

Inoltre, negli anni passati ed ancora oggi sebbene in misura minore, è diffusa la disomogeneità tra le Aziende nell'adozione dei criteri di valutazione e classificazione per la rappresentazione dei dati contabili

L'informazione contabile, rendicontata dai modelli CE ed SP, così come dagli schemi di bilancio e dai prospetti di dettaglio della Nota Integrativa, è strumento per l'analisi degli andamenti economici e gestionali delle Aziende Sanitarie, attraverso l'analisi degli scostamenti che subiscono le voci di bilancio da un anno all'altro o da un'azienda all'altra.

Il differente trattamento utilizzato per la valutazione e classificazione di medesime poste di bilancio, comporta una limitazione della comparabilità dei dati con conseguenti difficoltà nell'individuare il trend storico da un anno all'altro e nell'analisi dei fenomeni di rilievo al fine di effettuare le opportune azioni correttive.

A questo si aggiungono le difficoltà nell'effettuare un'efficace azione di confronto tra le aziende, nel caso in cui la disomogeneità di trattamento si verifichi tra aziende diverse.



Con l'aggiornamento dei modelli ministeriali di Conto Economico 'CE' e Stato Patrimoniale 'SP'²⁵ in vigore dall'1.1.2008 e con il nuovo Piano dei Conti Regionale²⁶ dall'1.1.2008, il sistema informativo si arricchisce in modo rilevante, per consentire la tracciabilità della mobilità e la predisposizione del bilancio consolidato, nonché l'uniformazione contabile tra le Aziende.

L'armonizzazione dei sistemi contabili, costituisce uno degli obiettivi fissati dal Piano di Rientro adottato dalla Regione Siciliana²⁷, insieme al contenimento della spesa sanitaria. In tale momento di cambiamento, ad integrazione delle procedure di verifica previste dalle norme, l'attenzione va concentrata sulla fase di discontinuità derivante dall'adozione di un nuovo modello di Piano dei Conti (PdC) e sulle principali voci di costo in cui si concentra la spesa, legate al ciclo acquisti e all'attività dei costi del personale.

Con riguardo alla discontinuità derivante dall'adozione del nuovo piano dei Conti Regionale dall'1.1.2008, , nel corso dell'anno 2008, in occasione dell'introduzione dei nuovi modelli CE ed SP ministeriali e delle disposizioni del Piano di Rientro, le Aziende hanno adottato per la prima volta un nuovo PdC omogeneo a livello regionale.

L'adozione di un unico Piano dei Conti a livello regionale, con le relative linee guida, consente di uniformare i trattamenti contabili delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale (SSR), e pertanto di effettuare, da parte della Regione, una efficace e puntuale azione di monitoraggio sul rispetto degli obiettivi di Piano.

Inoltre, la classificazione omogenea dei costi nelle corrette categorie contabili, assume un ruolo fondamentale nelle scelte programmatiche regionali.

Per il raggiungimento di tali obiettivi è opportuno verificare:

- la corretta alimentazione da parte dei sottosistemi gestionali nel nuovo sistema di voci del piano dei conti;

²⁵Tali modelli sono stati approvati con decreto del 13 novembre 2007 del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

²⁶Si vedano: D.D.G. 193/2008 del 13 marzo 2008, così come integrato dal D.D.G.1394/2008 del 19 giugno 2008, pubblicati sulla Gurs del 11 luglio 2008 n.31

²⁷Accordo tra Regione Siciliana e i Ministeri della Salute e dell'Economia e delle Finanze per l'approvazione del Piano di rientro di riorganizzazione e di riqualificazione del Sistema sanitario, ai sensi dell'articolo 1, comma 180 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.



- il corretto utilizzo dei conti di contabilità generale, evitando l'eccessivo utilizzo di conti di natura residuale (altri servizi, altri beni, altri oneri diversi di gestione etc.);
- la coerenza del PdC aziendale con il modello di PdC Regionale.

Con riguardo al secondo punto, il ciclo degli acquisti, nel corso dell'attività di accertamento del debito pregresso al 31 dicembre 2005 e 2006, sono stati censiti 8.745 anagrafiche di fornitori; lavorate 549.419 partite contabili lavorate (records); 3,7 mld di debiti oggetto di ricognizione.

La principale criticità riscontrata, riguarda la difformità di criteri di trattamento contabile delle poste del debito fra le diverse aziende, in particolare:

- nel partitario fornitori sono presenti duplicazioni di anagrafiche, dati identificativi del documento incompleti, voci non afferenti a debiti verso fornitori;
- utilizzo di alcune voci di debito alimentate da scritture "generiche" in prima nota senza riferimento specifico al documento a supporto;
- differenti trattamenti delle permutazioni di debito in occasione delle cartolarizzazioni e cessioni dei crediti da parte dei fornitori;
- non omogenee procedure di controllo che prevedano la quadratura dei saldi dei partitari con i dati esposti in bilancio.

Con riguardo al terzo punto, l'area dei costi del personale, occorre premettere che tale area del personale è caratterizzata da diverse applicazioni contrattuali derivanti dal CCNL e dalla contrattazione integrativa e, con l'introduzione delle regole della contabilità economico-patrimoniale, la gestione contabile diventa maggiormente complessa.

Alcuni esempi che generano le maggiori criticità sono:

- i sistemi aziendali non riescono sempre a gestire correttamente il trattamento giuridico ed a canalizzare il dato nell'informazione contabile;
- in alcuni casi il settore economico-finanziario non dispone di un forte sistema di controllo sui dati forniti dal settore Risorse Umane,
- si rileva talvolta il mancato aggiornamento contabile in base al principio della competenza dei fondi del personale derivanti da applicazioni contrattuali che maturano a prescindere dal pagamento(ancora la competenza non e' entrata nel bagaglio culturale);
- con riferimento ai rinnovi contrattuali (con valenza retroattiva), si rileva la difficoltà nell'individuazione del costo di competenza dell'esercizio (da rilevare tra i costi del



Funzioni e responsabilità dei revisori dei conti pubblici nel contesto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale

di Paolo Luigi Rebecchi, magistrato della Corte dei conti

1. *Premessa: una recente decisione del Consiglio di Stato*
2. *Evoluzione del sistema dei controlli interni alle pubbliche amministrazioni.*
3. *I controlli di regolarità amministrativa e contabile*
4. *I principi contabili*
5. *Competenze dei revisori dei conti negli enti pubblici e negli enti locali*
6. *Obblighi di denuncia*
7. *Rapporto di servizio*
8. *La responsabilità secondo l'art. 240 TUEL*
9. *Giurisprudenza della Corte dei conti in tema di responsabilità dei revisori dei conti negli enti pubblici*

1. Il Consiglio di Stato, con la sentenza n. 5099 del 14 luglio 2004^[1] ha avuto modo di precisare il ruolo dei revisori dei conti nell'ambito degli enti locali. In particolare la decisione è venuta a definire una controversia in tema di incompatibilità fra più incarichi ricoperti da un revisore dei conti sia presso l'ente provincia, sia in più comuni ubicati nello stesso ambito territoriale. La sentenza ha anche affermato che "Nel sistema previsto dagli articoli 55 e 56 della legge 8 giugno 1990, n. 142, i compiti attribuiti ai revisori dei conti vanno ben oltre quello, tradizionale, di attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze di gestione, comprendendo anche la collaborazione con l'attività del consiglio comunale, rispetto al quale la funzione del revisore dei conti si atteggia di volta in volta ad organo di consulenza, sotto il profilo tecnico-contabile; di controllo, rispetto all'attività degli organi esecutivi; di indirizzo, in relazione all'adozione dei piani e dei programmi che richiedono un impegno finanziario; di vigilanza sulla regolarità della gestione e di impulso, in relazione alla facoltà di formulare rilievi e proposte tendenti ad una migliore efficienza, produttività ed economicità"^[2].

Tali affermazioni, nel ricapitolare quanto previsto nelle disposizioni normative che regolano ruoli e competenze dei revisori dei conti negli enti locali, confermano le precisazioni costantemente fornite dalla Corte dei conti su dette peculiari funzioni di cui

la sua giurisprudenza ha anche indicato i limiti ed i presupposti delle relative responsabilità.

2. Esse vengono peraltro a situarsi nel contesto di trasformazione del sistema dei controlli interni delle pubbliche amministrazioni e della stessa responsabilità amministrativa.

Al riguardo va preliminarmente richiamato il D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, pubblicato sulla G.U., serie gen., n. 103 del 6 maggio 2003, con il quale è stato emanato il nuovo “Regolamento concernente l’amministrazione e la contabilità degli enti pubblici istituzionali di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70”.

Il provvedimento costituisce il nuovo testo di riferimento dell’ordinamento finanziario e contabile degli enti pubblici non economici di cui alla legge n. 70/1975 e comporta il superamento del previgente regolamento approvato con il d.p.r. 18 dicembre 1979, n. 696. Le nuove disposizioni, che si prefiggono di armonizzare i sistemi contabili degli enti pubblici e delle altre amministrazioni secondo quanto stabilisce la legge n. 208/1999 e tendono, tra l’altro ad avvicinare, anche in materia di revisione gli impianti contabili pubblici ai principi civilistici ed a quelli adottati dai consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri e dagli organismi internazionali, risultano sotto tale profilo particolarmente innovative rispetto alle scarse previsioni contenute nel d.p.r. 696/1979 e appaiono costituire un punto di sintesi dell’evoluzione normativa, giurisprudenziale e dottrinale nella materia dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni.

Esso segue il d.lgs. 30 luglio 1999 n. 286, (“Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell’art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”) costituente la attuale disciplina generale in tema di controlli interni alle p.a. a seguito delle riforme normative iniziate con la legge 241/1990 e dirette al miglioramento dell’economicità, efficienza ed efficacia dell’azione amministrativa^[3].

Può essere interessante constatare^[4] come dallo studio storico dell’evoluzione dell’amministrazione italiana, le esigenze di valutazione dei costi e dei rendimenti siano state sempre presenti e siano state attuate con vari strumenti di misurazione quantitativa e statistica. L’attuale assetto dei controlli pertanto, non costituisce una totale “invenzione” dei tempi nuovi, ma il risultato di un processo evolutivo.

Il decreto, ha in particolare innovato l’originaria previsione di un “servizio di controllo interno” introdotta dall’art. 20 del decreto legislativo n. 29 del 1993^[5].

Tale disciplina aveva^[6] “...evidenziato nel tempo due fondamentali lacune: la prima, derivante dall’affidamento del controllo interno ad un organo unico, incapace di tener conto delle differenti caratteristiche e finalità che presentano i controlli a seconda dell’oggetto e del livello al quale vengono esercitati (vedi a d esempio supporto all’organo di direzione politica e controllo di gestione propriamente detto); la seconda causata dalla tendenza delle amministrazioni ad avvalersi di queste strutture per svolgere compiti ispettivi o di verifica della legalità dell’azione amministrativa, così frustrando la diversa finalità, propria dell’organo di controllo gestionale, di valutazione della rispondenza complessiva

dell'azione amministrativa agli obiettivi programmati. La normativa inoltre contraddiceva la premessa dell'autonomia di dette strutture con la collocazione delle stesse “alle dipendenze dell'organo politico”...”.

Il d.lgs. 286/99 ha previsto la istituzione, nell'ambito delle pubbliche amministrazioni, secondo la rispettiva autonomia (art. 1 comma 1) di “...strumenti adeguati a:
a) **garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile)**; b) verificare l'efficacia, efficienza ed 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, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (controllo strategico)...”.

Il legislatore ^[7] al fine di superare gli elementi di criticità evidenziati nella originaria strutturazione dei controlli interni, ha pertanto provveduto a “...individuare distintamente le attività da demandare alle strutture di controllo interno, prevedere l'affidamento di dette attività a strutture diverse, fissare principi organizzativi, criteri di incompatibilità tra le diverse funzioni di controllo interno, evitando la confusione fra controlli collaborativi e repressivi e assicurando al tempo stesso la distinzione fra attività di supporto all'indirizzo politico e quella di miglioramento dell'ordinaria gestione amministrativa. Nell'applicare i principi di cui si è detto il legislatore ha previsto quattro tipi di controlli interni (art.1), individuando forme di collegamento e raccordo tra le varie modalità del controllo; la normativa è stata recepita per gli enti locali, con i dovuti adattamenti, dall'art. 147 del testo unico enti locali approvato con d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267...”^[8].

In particolare, mentre gli artt. 2 e 3 si riferiscono al controllo interno di “regolarità amministrativa e contabile”, l'art. 4 configura le caratteristiche del “controllo di gestione”^[9], l'art. 5 delinea le modalità di valutazione della dirigenza^[10] e l'art. 6 prevede le attività di “valutazione e controllo strategico”^[11].

Uno degli elementi caratterizzanti della nuova disciplina dei controlli interni è la marcata differenziazione fra controlli genericamente definibili come “gestionali” (“di gestione in senso stretto”, valutazione della dirigenza, valutazione e controllo strategico), per i quali è previsto lo svolgimento “in modo integrato” (art. 1 comma 2 lettera d) e quelli di regolarità amministrativa e contabile, per i quali non sono invece previsti effettivi momenti di raccordo con i precedenti. Vi è anzi un principio opposto, quello di “...assoluta separazione (art. 1 comma 2, lett. e) della funzione di controllo amministrativa e contabile dalle altre tre forme svolte in modo integrato. Corollario e integrazione del principio di separazione del controllo interno di regolarità amministrativa e contabile dagli altri tre tipi di controllo interno appare quello enunciato dall'art. 1 comma 6, per cui gli addetti ai controlli “integrati” debbono riferire esclusivamente agli organi preposti alla direzione politica e alla gestione amministrativa, di tal che essi sono esonerati, per i fatti illeciti conosciuti nell'ambito di tali funzioni, dall'obbligo di denuncia al Procuratore della Corte dei conti previsto dall'art. 1, comma 3, legge 14 gennaio n. 20...”^[12].

3. Fra le varie tipologie di controllo interno rilevano ai fini dell'erogazione delle spese, in particolare quelli di **regolarità amministrativa e contabile**.^[13]

Dispone in proposito l'art. 2 del d.lgs. 286/99 che ai controlli interni di regolarità amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché i servizi ispettivi, ivi compresi quelli di cui all'art. 1, comma 62, della legge 23 dicembre 1996 n. 662^[14] e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della ragioneria generale dello Stato e quelli con competenza di carattere generale. Le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile non comprende verifiche da effettuarsi in via preventiva se non nei casi espressamente previsti dalla legge e fatto salvo, in ogni caso, il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile. I membri dei collegi di revisione degli enti pubblici sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'albo dei revisori contabili. Le amministrazioni pubbliche, ove occorra, ricorrono a soggetti esterni specializzati nella certificazione dei bilanci".

Può constatarsi come l'inclusione dei revisori contabili fra i servizi di controllo "interno" sia espressamente prevista dal legislatore. Ciò viene a chiarire, almeno con riferimento alle pubbliche amministrazioni per le quali il d.lgs. 286/99 si applica senza deroghe, un punto controverso in ordine alla collocazione "interna" o "esterna" di tali organi.

Circa la natura dei controlli di regolarità amministrativa e contabile è stato osservato che essi^[15] "...appartengono alla più ampia categoria dei *controlli di legittimità*^[16]. Rispetto ai controlli di legittimità tradizionali si differenziano per l'oggetto, che riguarda gestioni nel loro complesso piuttosto che singoli atti...". Essi "...mirano a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa..."^[17].

Quanto alla distinzione fra controlli preventivi o successivi, di legittimità o di merito, si rileva che^[18] "... le esigenze di snellimento e di semplificazione dell'attività amministrativa hanno ridotto il controllo preventivo ad ipotesi marginali e tassativamente previste dalla legge (art.2 comma 3). Detta soluzione ha comportato l'accentuata recessività del controllo su atti, che per lungo tempo aveva di fatto monopolizzato la categoria amministrativa del controllo. Analogamente l'applicazione dei nuovi principi di responsabilità manageriale ha imposto la soppressione di sovrapposizioni di natura decisionale della struttura di controllo rispetto al controllato. Per questo motivo, l'art. 2 comma 3 stabilisce che "in ogni caso ...le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile". Le novità introdotte dal decreto n. 286/99 non possono tuttavia inficiare il principio di legalità sostanziale dell'agire amministrativo, che, pur non richiamato nel provvedimento normativo in esame, si ricava direttamente dalla nostra carta costituzionale, oltre alle più disparate norme di settore. Nell'organizzazione del sistema dei controlli delle amministrazioni pubbliche detto principio deve anch'esso ritenersi generale e indefettibile...".

Si tratta, pertanto, di un controllo generalmente successivo (si attua dopo che l'atto ha acquisito efficacia) e comunque non idoneo ad impedire all'organo amministrativo responsabile di adottare le determinazioni definitive, in conformità alla disciplina generale fissata dal d.lgs. n. 165/2001 sulle competenze dei dirigenti (art. 4 comma 2), incentrato sulla verifica della conformità delle attività amministrative alle norme giuridiche e di contabilità.

Per ciò che attiene agli aspetti organizzativi la nuova disposizione (art. 2, comma 1)^[19] "...lascia sostanzialmente inalterato l'assetto organizzativo dei controlli di legalità nei diversi comparti della pubblica amministrazione. Specifica tuttavia che a detta tipologia di sindacato interno provvedono essenzialmente gli organi di revisione, gli uffici di ragioneria, i servizi ispettivi, i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato e quelli con competenza di carattere generale...".

Va tuttavia considerato che la norma sembra evidenziare una ulteriore distinzione, nell'ambito della medesima tipologia di controlli, fra quelli a carattere genericamente ispettivo e quelli di revisione contabile. Infatti per i primi non vi sono specifiche innovazioni, rimandandosi alla disciplina vigente. Viene sottolineato che in proposito "...l'art. 2 effettua un mero richiamo, senza innovare alcunché in ordine al suo concreto esercizio. Probabilmente l'unica novità di rilievo (peraltro non assoluta perché già adottata da buona parte dei servizi ispettivi attualmente operanti) è il principio della programmazione ricavabile dall'art. 1, comma 2..."

I servizi ispettivi, pertanto, mantengono la specifica natura di controlli a carattere eminentemente repressivo. Si esplicano in ^[20] "...azioni di controllo mirato e temporaneo, svolte da un organo di amministrazione pubblica sull'attività di altri organi della stessa amministrazione (controlli interorganici) oppure da un'amministrazione statale sull'attività di altre amministrazioni statali e non statali (controlli intersoggettivi)..."

I controlli ispettivi vanno distinti dai controlli gerarchici. ^[21] "...i primi sono previsti da una norma organizzativa, i secondi rappresentano una manifestazione della posizione di sovraordinazione) e non hanno pertanto bisogno di una esplicita statuizione normativa); i primi sono concentrati nell'organo deputato, i secondi sono diffusi in tutte le articolazioni organizzative; i primi rappresentano funzioni autonome (di controllo appunto), i secondi sono strumentali all'esercizio dei compiti istituzionali delle varie unità operative; i primi costituiscono "missioni di scopo" (terminata la visita l'ispettore rientra in ufficio) e dovrebbero corrispondere a criteri di programmazione, i secondi sono svolti con carattere di continuità; i primi si svolgono nella sede del controllato, i secondi in quella del controllore superiore gerarchico...". Sotto il profilo del suo svolgimento, l'attività ispettiva si configura come un procedimento amministrativo, o meglio come un "sub-procedimento" istruttorio, di regola preordinato ad acquisire elementi conoscitivi necessari per lo svolgimento dell'azione amministrativa e per l'adozione di provvedimenti a rilevanza esterna (compresi le misure a carattere disciplinare), per il quale vigono le regole generali sul procedimento amministrativo di cui alla legge 241/1990^[22]. Il prodotto dell'ispezione è, in genere, il "verbale di ispezione" o la "relazione ispettiva" "...con cui si esternano al titolare dell'unità operativa da cui si dipende (o all'organo di vertice dell'amministrazione) i risultati acquisiti, integrati da eventuali proposte..."^[23]

Per quel che concerne il controllo di regolarità amministrativa e contabile, diverso da quello ispettivo^[24], la norma introduce il richiamo al **rispetto dei principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e dai collegi professionali operanti nel settore**, "*in quanto applicabili alla pubblica amministrazione*". Quest'ultima locuzione^[25] "...non è di facile ed immediata applicazione: *in primis* perché sia a livello nazionale che internazionale esistono diversi ed eterogenei documenti riguardanti la revisione aziendale; *in secundis* perché proprio dalla dottrina aziendalistica viene sottolineata la peculiarità dell'azienda pubblica amministrazione rispetto alle realtà di cui si occupano tradizionalmente gli ordini e i collegi professionali. Proprio la sostanziale indeterminatazza della funzione di revisione induce a ritenere che questa attività, sia nella ipotesi di esecuzione tramite propri funzionari che di affidamento all'esterno, debba essere predeterminata quanto alle modalità di svolgimento. In particolare la predeterminazione deve riguardare la qualità e la quantità di controlli sull'attività amministrativa interessata. Con riguardo alla revisione interna le valutazioni della Corte si devono concentrare soprattutto sulla predeterminazione e la congruità dei criteri adottati. Ciò soprattutto nelle ipotesi, ormai prevalenti, in cui è ammesso effettuare i controlli a campione, anziché sull'universo della gestione contabile. In questi casi possono essere adottate tecniche di campionamento di tipo oggettivo o soggettivo. Nel primo caso costituisce corretto canone deontologico che il campione sia idoneo a rappresentare statisticamente l'universo della gestione. Nel secondo caso, caratterizzato da una migliore discrezionalità del controllore, devono essere resi ostensibili i motivi che inducono a concentrarsi su un settore anziché su altri..."

Sull'argomento è stato di recente evidenziato^[26] che il controllo amministrativo contabile non si configura più come mero controllo di legittimità ma assume una connotazione di una vera e propria attività di revisione, al fine di attestare la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. Si rileva anche che la professionalità di chi è chiamato a ricoprire tale ruolo sia una condizione necessaria affinché l'attività di revisione si riveli effettivamente proficua per la gestione dell'ente pubblico^[27]. Le diverse funzioni del revisore pubblico richiedono una preparazione sia tecnico-contabile, sia giuridica, nonché una sensibilità sia istituzionale che economico aziendale, un'assunzione di responsabilità sia del pubblico ufficiale che dell'*auditor*. Il controllo di "regolarità amministrativa e contabile" deve essere tenuto distinto dai controlli interni di gestione e strategico e da quello esterno "sulla gestione",

i quali hanno altre finalità^[28]. Le principali normative che disciplinano i controlli amministrativo contabili fanno riferimento sia alla specificazione di compiti prevalentemente successivi, sia alla descrizione di altri compiti preventivi o concomitanti l'attività amministrativa.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti pubblici comprende infatti, la verifica:- della conformità alle norme legislative (nazionali e comunitarie) e regolamentari vigenti;- del rispetto delle norme statutarie e delle disposizioni contenute negli atti e nelle deliberazioni dei competenti organi dell'ente;- della conformità ai principi di “corretta amministrazione” della gestione economica e finanziaria dell'ente;- dell'applicazione dei principi contabili del bilancio di previsione e del rendiconto generale; -della regolare tenuta della contabilità e della relativa documentazione di supporto; - della cassa e dell'esistenza di titoli ed altri valori di proprietà o detenuti dall'ente a titolo di pegno, cauzione o custodia; - della corretta esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge in materia tributaria e previdenziale^[29].

4. In questo contesto ci si è chiesti quali siano i principi di revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali che potrebbero utilmente essere estesi agli enti pubblici.^[30]

Si è osservato che “...premesso che il contesto normativo contabile delle amministrazioni pubbliche non è omogeneo (ente che vai, norma contabile che trovi), i principi di revisione privatistici da indagare ai fini di una loro applicazione pubblicistica sono: a) i principi generali di revisione dell'IFAC – International Federation of Accountants, ossia gli International Standards of Auditing (ISA's), i quali nella normalità dei casi si applicano non solo alle imprese private, ma anche alle aziende pubbliche; b) i “Principi di revisione”^[31] approvati e raccomandati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e ragionieri^[32], -c) i “Principi di comportamento del collegio sindacale” approvati e raccomandati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri. Tuttavia, non tutti i principi e gli standards di revisione riguardanti la contabilità ed i bilanci delle imprese private, possono essere applicati agli enti pubblici...”, dovendosi di volta in volta valutare la piena o parziale compatibilità.

E' stato al riguardo considerato che la peculiarità dei compiti cui sono chiamati i revisori nell'ambito della pubblica amministrazione determina che non può parlarsi di mera “revisione contabile” ma di “revisione pubblica”, in quanto finalizzata alla tutela e garanzia della stessa collettività che conferisce le risorse utilizzate dall'ente e pertanto “...appare così evidente come la professionalità di chi è chiamato a ricoprire tale ruolo sia una condizione necessaria affinché l'attività di revisione si riveli effettivamente proficua per la gestione dell'ente pubblico. Le diverse funzioni del revisore pubblico, infatti, richiedono una preparazione sia tecnico-contabile che giuridica, una sensibilità sia istituzionale che tecnico-aziendale, un'assunzione di responsabilità sia del pubblico ufficiale che dell'*auditor*...”^[33].

In considerazione di dette specificità ed in conseguenza delle previsioni contenute nel d.lgs. 286/1999, il ministero dell'economia e delle finanze ha proceduto alla pubblicazione di due documenti (richiamati anche nel già richiamato d.p.r. n. 97/2003), contenenti indicazioni precise sulle modalità di svolgimento dell'attività revisionale pubblica: 1) i “Principi di revisione per il controllo di regolarità amministrativa e

contabile negli enti pubblici istituzionali”, emanato dalla commissione istituita con decreto del ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica del 21 ottobre 2000 e prorogata con decreto del ministro dell’economia e delle finanze del 1° agosto 2001; 2) l’aggiornamento della “Circolare vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli enti pubblici- 1997” attuato con circolare n. 47 del 21 dicembre 2001.

Per quanto specificamente attiene ai principi internazionali di revisione che si sono ritenuti applicabili agli enti pubblici (cfr. anche allegato 17 del d.p.r. 97/2003), alcuni sono stati individuati, negli ISA 220 (controllo della qualità del lavoro di revisione contabile), ISA 230 (documentazione del lavoro di revisione), ISA 230 (frodi ed errori), ISA 250 (effetti connessi alla non conformità a leggi e regolamenti), ISA 300 (pianificazione del lavoro di revisione), ISA 310 (conoscenza dell’attività dell’amministrazione esaminata), ISA 320 (significatività della revisione), ISA 400 (valutazione del rischio e del controllo interno), ISA 401 (la revisione contabile in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informativi)^[34]

Ad integrazione dei principi internazionali vanno considerati come detto anche i “Principi di comportamento del collegio sindacale” approvati dai consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri^[35]. Essi riguardano le società private (quotate e non) ma vanno tenuti presenti, anche in considerazione del fatto che numerosi statuti e regolamenti di organizzazione e funzionamento degli enti pubblici richiamano espressamente, per la definizione delle competenze dei revisori, le norme civilistiche sul collegio sindacale (art. 2403 c.c.) e la stessa giurisprudenza della Corte dei conti ha richiamato tale disciplina in ordine alla responsabilità dei revisori^[36].

L’attuazione dei sistemi di controllo interno nell’ambito delle amministrazioni pubbliche costituisce uno dei temi sui quali maggiormente si sono soffermate le rilevazioni ed analisi svolte dalla corte dei conti nell’esercizio delle sue funzioni di controllo sulla gestione.

Può al riguardo richiamarsi la deliberazione n. 1/2002 della corte dei conti-sezione autonomie (in www.corteconti.it), della quale un apposito capitolo è dedicato al “funzionamento dei controlli interni”, con un’analisi rivolta a tutti i capoluoghi di provincia e ai comuni superiori ai 60.000 abitanti (con valutazioni espresse in forma aggregata ed ulteriori approfondimenti, con valutazioni analitiche rivolte a 18 province e 20 comuni, scelti in base ad area geografica e alla popolazione). La relazione ha evidenziato l’esistenza di situazioni fortemente eterogenee, essendosi riscontrato che “...a fronte di realtà nelle quali i controlli interni, in particolare il controllo di gestione e la valutazione dei dirigenti, rappresentano strumenti consolidati e utilizzati in tutte le loro potenzialità e, sul fronte opposto, di realtà nelle quali i controlli non sono stati neanche attuati, se ne registrano altre che hanno attivato i controlli e mostrano concezioni e livelli attuativi molto differenziati...”

Per quanto attiene agli enti locali può osservarsi che il T.U. 267/2000 all’art. 234, risponde in primo luogo alla questione della “professionalità”, evidenziata nella dottrina prima citata e sottolineata anche dalla sentenza della sezione regionale piemontese della corte dei conti di cui si è prima riferito. **La norma sulla composizione dell’organo di**

revisione economico finanziaria richiede infatti che la nomina cada su soggetti muniti di specifica competenza e scelti fra iscritti albo dei revisori contabili, dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

5. Le funzioni sono espressamente indicate all'art. 239^[37] e consistono in:

-attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento^[38];

-pareri sulla proposta di bilancio e sulle variazioni di bilancio. Nei pareri è espresso un motivato giudizio di congruità, coerenza e di attendibilità contabile^[39] delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione;

-vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;

- relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a venti giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;

-referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali, ove si configurino ipotesi di responsabilità;

- verifiche di cassa, di cui all'art. 223. Dispone sempre l'art. 239 (comma 2°), che al fine di garantire l'adempimento di tali funzioni, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione.

Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo. Per consentire la partecipazione alle predette assemblee, all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno. **Inoltre all'organo di revisione sono trasmessi:** a) *da parte dell'organo regionale di controllo le decisioni di annullamento nei confronti delle delibere adottate dagli enti locali-* (ipotesi ormai superata, per effetto della legge costituzionale 18 ottobre

2001, n. 3^[40]); b) da parte del responsabile del servizio finanziario le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.

Ancora, come evidenziato da Consiglio di Stato n.....possono essergli inviate le comunicazioni relative ai contratti.....

L'organo di revisione è dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti. Può inoltre incaricare della collaborazione, nella propria funzione, sotto a propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui all'art. 234, comma 2. I relativi compensi^[41] rimangono a carico dello stesso organo di revisione. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

In sostanza, quindi, l'attività del collegio dei revisori si esplica in attività di collaborazione, rilascio di pareri, vigilanza e verifiche^[42].

6. Tralasciando in questa sede l'analisi di ciascuna di tali funzioni^[43] si può segnalare il tema dell' **obbligo di denuncia** che incombe sull'organo. Può ricordarsi come il d.lgs. 286/99 abbia previsto (art. 1 comma 6), una specifica eccezione, per gli addetti ai controlli interni a carattere "gestionale" (controllo di gestione, strategico e valutazione dei dirigenti) rispetto all'obbligo di denuncia di cui all'art. 1 comma 3, della legge 14 gennaio 1994 n. 20, ovvero l'obbligo di denuncia di danno erariale. Detta eccezione non è prevista per gli organi di controllo interno di "regolarità amministrativa e contabile" e pertanto anche per i collegi dei revisori, che quindi vi sono tenuti nei casi previsti, come peraltro ribadito dall'art. 239, comma 1 lettera e).

Soggetti tenuti, modalità e forme della denuncia di danno erariale sono comunque individuati ed illustrati nella nota I.C./16 del procuratore generale della Corte dei conti, in data 28 febbraio 1998, la quale, con specifico riguardo agli obblighi incombenti su "organi di controllo" richiama in particolare gli obblighi previsti dai collegi dei revisori degli enti locali e delle camere di commercio (artt. 56 e 70 DM 23 luglio 1997, n. 287). In tal modo "...gli organi di controllo e/o di revisione contabile ...se nell'esercitare le proprie funzioni istituzionali rilevano un atto illecito produttivo di danno, sono tenuti a darne comunicazione alla procura territorialmente competente, quando vi sia stata omissione da parte degli organi amministrativi, anche se questo dovere non sia esplicitato da un precetto- C. conti, sez. I, 19.11.1982, n. 136; sez. I, 31.1.1983, n. 181; sez. riun. 29.1.1992, n. 743/A- E' da ritenere, infine, che l'organo di controllo divenga senz'altro titolare dell'obbligo di denuncia in sostituzione dell'organo (monocratico o collegiale), di amministrazione attiva, quando quest'ultimo avrebbe dovuto denunciare "se stesso"..."

7. I revisori,^[44] "...una volta accettata la nomina sono legati all'ente da un rapporto di servizio. Ciò significa che ai revisori torna applicabile l'art. 83, comma 2 della legge sulla contabilità dello Stato (r.d.18 novembre 1923, n. 2440 e successive modificazioni) , secondo il quale i direttori generali e i capi servizio, che nell'esercizio delle loro funzioni, vengano a conoscenza di fatti che possono dar luogo a responsabilità per danno erariale debbono far denuncia al procuratore generale presso la Corte dei conti. Coordinando le due disposizioni (obbligo di denuncia e diligenza richiesta), si può, in linea di principio, affermare che il revisore deve agire in presenza di irregolarità gravi che possono

essere scoperte usando la normale diligenza. Altro aspetto della problematica in esame riguarda l'individuazione dell'organo al quale, ricorrendone i presupposti, il revisore deve avanzare la denuncia o comunicazione...".

Al riguardo può osservarsi che lo stesso TUEL toglie ogni dubbio, visto che indica i "competenti organi giurisdizionali", quali destinatari delle denunce, e pertanto, direttamente il procuratore regionale della Corte dei conti, per le fattispecie di danno all'erario, ovvero il pubblico ministero penale, per le fattispecie di reato. A quest'ultimo proposito va ricordato che il revisore riveste la qualifica di pubblico ufficiale (art. 357 c.p.) il quale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., nell'esercizio o a causa delle sue funzioni abbia notizia di un reato, deve farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona cui il reato sia attribuibile. Ne consegue^[45] "...che i verbali redatti dal collegio sono ""atti pubblici"" e le irregolarità connesse all'attività di revisione sono da considerarsi reati contro la pubblica amministrazione ...".^[46]

Va in proposito evidenziato che l'eccezione di cui all'art. 1 comma 6 del d.lgs. 286/99 per i soggetti preposti a servizi di controllo interno "gestionale" non si estende ai fatti di reato e pertanto, anche per essi, sussiste l'obbligo di denuncia di reato.

Il complesso degli obblighi anzidetti e la collocazione istituzionale dei revisori dei conti **hanno recentemente trovato conferma nel citato D.P.R. n. 97/2003 contenente il nuovo regolamento di contabilità per gli enti pubblici istituzionali di cui alla legge 70/1995**. L'art. 90 del regolamento, infatti espressamente prevede l'obbligo di denuncia per i vertici amministrativi degli enti che vengano a conoscenza di fatti integranti ipotesi di danno per l'erario. Per ciò che concerne i revisori, a differenza di quanto previsto nel TUEL, è stabilito che quando il danno sia accertato dal collegio, questo invita l'organo competente a provvedere alla relativa denuncia, provvedendovi direttamente nel caso di responsabilità facenti capo al consiglio di amministrazione o ad organo analogo e nel caso di inerzia da parte degli organi che vi siano tenuti. Il regolamento prevede inoltre (artt. 79-83) compiti e modalità di esercizio dell'attività di revisione che (art. 80) si conforma i principi di revisione contenuti in allegato (n. 17) del regolamento stesso. L'art. 82 specifica l'anzidetto obbligo di denuncia di danno erariale nonché di denuncia di reato ex art. 331 del codice di procedura penale, confermandosi così espressamente il ruolo di pubblici ufficiali rivestito dai medesimi.

Per ciò che attiene alle modalità di esercizio dei compiti revisionali, oltre alle norme di legge e regolamentari vi è, come prima indicato, il rinvio ai principi di revisione, elaborati appositamente per gli enti pubblici, riportati in allegato al regolamento e costituenti il risultato del lavoro di un'apposita commissione di studio istituita presso il ministero dell'economia e delle finanze (documento pubblicato dal Ministero dell'economia e delle finanze nell'anno 2002). Il documento della commissione e il regolamento n. 97/2003 fissano, le regole operative cui devono attenersi i revisori contabili negli enti pubblici, estendendo ad essi, in sostanza i principi già vigenti per la revisione contabile negli enti locali. In tal modo, anche negli enti pubblici istituzionali ai

revisori dei conti sono attribuite funzioni di “collaborazione qualificata” e di vigilanza^[47]. L’attività di collaborazione non va però intesa come compartecipazione all’attività degli organi di amministrazione^{[48] [49]}.

8. Quanto alle responsabilità, la giurisprudenza contabile si è occupata, in vario modo di detto profilo.

Il TUEL dispone espressamente al riguardo, all’art. 240 (“Responsabilità dell’organo di revisione”), stabilendo che “I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono i loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio”.

Si rileva che l’art. 240 TUEL^[50] è derivato “...dall’art. 2407 del codice civile, per il quale i sindaci devono ottemperare i loro doveri con la diligenza del mandatario. Per l’art. 1710 c.c. del codice civile il mandatario è tenuto ad eseguire il mandato con la diligenza del “buon padre di famiglia”. In assenza di una definizione precisa, è opportuno ricorrere alla dottrina e alla giurisprudenza stabilendo dei criteri oggettivi, basati su concetti quali: sollecitudine, perizia, capacità professionale, ecc.. Da tenere presente che i concetti di correttezza (art. 1175 cod. civ.) e i concetti di buona fede (art. 1375 cod. civ.) esulano dalle fattispecie di diligenza. La non osservanza dell’obbligo di diligenza comporta ipotesi di responsabilità :a) disciplinari^[51] (decadenza dalla carica, ammessa solo in presenza dell’inadempienza da accertare con garantito procedimento...); civile; penale;...”, nonché “patrimoniale” (amministrativo contabile). Viene tuttavia precisato che la diligenza che deve essere adottata è “...quella richiesta dalla natura della sua attività, ai sensi dell’art. 1176, 2° comma c.c. e poiché questa è intrinsecamente e sostanzialmente professionale, ne consegue che la diligenza che si deve pretendere ...è quella dell’”avveduto revisore contabile esterno indipendente” che, pur non dovendo assicurare il risultato della corretta e veritiera rappresentazione contabile dei fatti gestionali, deve tendere alla migliore realizzazione possibile dell’incarico...”. Tale norma^[52] “...impone al professionista una diligenza particolarmente qualificata dalla perizia e dall’impiego degli strumenti tecnici adeguati al tipo di attività dovuta. Sotto questo riguardo può dirsi che l’impegno del professionista è superiore a quello del comune debitore. Va però tenuto presente che il criterio applicabile è pur sempre quello della normale diligenza in quanto il professionista deve impiegare la perizia e i mezzi tecnici adeguati allo standard professionale della sua categoria. Tale standard servirà a determinare il contenuto della prestazione dovuta e la misura della responsabilità, conformemente alla regola generale. Non può quindi parlarsi di una responsabilità aggravata a carico del professionista. Al contrario, quest’ultimo sembra essere stato posto in una posizione di minore responsabilità da quella norma che dichiara il professionista intellettuale responsabile solo per dolo o colpa grave quando la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà (art. 2236 c.c.- cass. 11 agosto 1990, n. 8218). La prevalente interpretazione dottrinale di tale norma è tuttavia nel senso che il professionista risponde solo per dolo o colpa grave quando l’esecuzione della prestazione richiede una perizia superiore a quella ordinaria della sua categoria. In tal caso la **colpa grave consiste nella disapplicazione del minimo di nozioni tecniche che il professionista generico deve possedere in relazione a prestazioni specializzate** (Cass. 26 marzo 1990, n. 2428 ipotizza come casi implicanti la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà i casi clinici nuovi, non ancora dibattuti con riferimento ai metodi terapeutici da seguire). Il professionista generico^[53] è però tenuto ad accertare la speciale difficoltà della prestazione e a far presente al cliente la necessità di richiedere l’opera di uno specialista...”.

Nel settore delle società commerciali viene riconosciuta la configurabilità di una responsabilità contrattuale^[54] fra revisore mandatario e società revisionata mandante (trib. Milano, 18 giugno 1992). Si osserva^[55] che “...l’analisi della responsabilità contrattuale del revisore, sia nel caso di revisione obbligatoria, sia in quella di revisione volontaria, non presenta particolari problemi di carattere teorico. Infatti l’incarico che viene conferito ...crea un rapporto che si svolge sempre (anche nel caso di revisione obbligatoria) in chiave prevalentemente privatistica; esso infatti trova la sua base in un contratto (che può definirsi ,in un certo qual modo “imposto” per i casi di revisione obbligatoria. Il contratto che viene stipulatoviene unanimemente qualificato come “mandato”Ciò premesso, occorre considerare che ogni comportamento scorretto o negligente del revisore sarà punibile, poiché contrario ai doveri imposti dal contratto; quindi il revisore sarà tenuto a risarcire i danni subiti dal cliente, ai sensi dell’art. 1218 c.c.. Se ne deduce che, nel rapporto contrattuale di revisione, fondamentale importanza avranno i principi contabili e di revisione^[56] ...che costituiscono strumenti utilizzabili per determinare il grado di diligenza richiesto... E individuato lo standard di diligenza preteso, trattandosi di obbligazioni di mezzi, si individua conseguentemente il

confine tra adempimento ed inadempimento contrattuale...". Conclusivamente si rileva che l'elevata qualificazione professionale del revisore (comprovata dall'iscrizione nell'apposito albo) non consente agevolmente di individuare situazioni in cui vengano a porsi "problemi tecnici di speciale difficoltà", sicché il revisore sarà contrattualmente responsabile per inadeguatezza allo standard di diligenza previsto, sia nel caso di dolo, sia nel caso di colpa grave o lieve^[57] ^[58].

Di particolare interesse è in questa sede il rapporto fra la responsabilità civile e quella amministrativo contabile.

Invero l'art. 240 TUEL sembra delineare anche per i revisori dei conti dell'ente locale una responsabilità civilistica di natura contrattuale, cui si contrappone la loro posizione di soggetti legati da "rapporto di servizio" con l'ente pubblico e la conseguente configurabilità di una responsabilità amministrativo contabile, i cui parametri ed elementi costitutivi sono diversi.^[59]

9. La responsabilità amministrativa in particolare è stata configurata in modo peculiare (e tale da non potersi ricondurre integralmente né alla responsabilità civile contrattuale, né a quella extracontrattuale) configurata dalle norme costituzionali e dalle leggi ordinarie, ed in particolare dalla legge 20 gennaio 1994 n. 20, come modificata dalla legge 639/1996. Infatti, in presenza di un danno per l'erario derivante da attività amministrativa (in essa rientrando anche l'attività di controllo interno, in vario modo esplicitata), la responsabilità del pubblico amministratore o dipendente (o di un soggetto, anche persona giuridica legato alla p.a. da un rapporto di servizio in senso lato) può essere affermata solo in presenza di detti elementi e con le limitazioni previste nella stessa legge 20/1994 (art.1), sicché in mancanza di essi non vi è una "diversa giurisdizione", ma non vi è alcuna responsabilità da perseguire. Con la disciplina anzidetta, ma in particolare con la legge 142/1990, è stata infatti superata la precedente situazione, riguardante proprio gli amministratori e dipendenti degli enti locali, per i quali sussistevano, diversi tipi di responsabilità per danno erariale, fondate su diversi presupposti e con competenze giurisdizionali distinte (responsabilità formale e contabile-colpa lieve- Corte dei conti, per gli amministratori; responsabilità civile- colpa grave-giurisdizione ordinaria, per i dipendenti), stabilendosi per tutti espressamente (cfr. art. 93 d.lgs. n.267/2000) la giurisdizione della Corte dei conti. Nell'attuale contesto normativo la responsabilità per danno all'erario (dello Stato o degli altri enti pubblici) ha una configurazione unitaria^[60], risultante dalla "...combinazione di elementi restitutori e di deterrenza che connotano ..." tale istituto, che risponde "...alla finalità di determinare quanto del rischio dell'attività debba restare a carico dell'apparato e quanto a carico del dipendente, alla ricerca di un punto di equilibrio tale da rendere, per i dipendenti e amministratori pubblici, la prospettiva della responsabilità ragione di stimolo e non di disincentivo..." (Corte costituzionale, sent. 11-20 novembre 1998 n. 371).

In mancanza di detti elementi caratterizzanti, non è configurabile, per gli amministratori e dipendenti pubblici una ulteriore responsabilità civile "ordinaria" per colpa lieve (seppure, con riguardo al ruolo dei revisori, con le attenuazioni derivanti dal rapporto professionale), nei confronti della P.a., pena il sostanziale stravolgimento dell'assetto "equilibrato" del rapporto fra azione amministrativa e responsabilità, evidenziato dalla Corte, né un'azione in tal senso risulterebbe ammissibile presso il giudice ordinario, potendosi far valere, nei confronti del pubblico amministratore o dipendente esclusivamente la responsabilità amministrativo contabile innanzi al giudice

contabile, con azione pubblica affidata al procuratore regionale della Corte dei conti (art. 103, 2° comma Cost. , art. 82 r.d. 18 novembre 1023 n. 2440-; art. 52 r.d. 12 luglio 1934 n. 1214, art. 58 legge 142/1990 ed ora art. 93 d.lgs. 267/2000; art. 1 legge 20/1994 come modificato dalla legge 639/1996)^[61]^[62].

La responsabilità “civile” dei revisori dei conti dell’ente locale (invero per i revisori degli altri enti pubblici)^[63] la giurisdizione contabile e la relativa responsabilità amministrativa, appaiono pacifiche – cfr. C. conti, sez. I 31 dicembre 1988, n. 198; sez. II, 23 ottobre 1991, n. 324; sez. II 6 febbraio 1992, n. 26; sezione I centrale 14 febbraio 2002, n. 47; 1° agosto 2002 n. 272 e 13 febbraio 2003, n. 64) potrà pertanto rilevare, come per gli amministratori e dipendenti (cfr. art. 93, comma 1 TUEL), solo con riguardo alle ipotesi di responsabilità “verso terzi”^[64] di cui all’art. 28 della costituzione ed al testo unico impiegati civili dello Stato (d.p.r.10 gennaio 1957, n.3) che , tra l’altro, prevedono anche in tal caso il requisito soggettivo della “colpa grave”.^[65]

Le disposizioni normative e l’interpretazione dottrinale e giurisprudenziale conducono ad una configurazione unitaria della revisione contabile nell’ambito degli enti pubblici, sia territoriali che istituzionali, nella quale la posizione del revisore è caratterizzata dalla compresenza di competenze professionali particolarmente qualificate, cui debbono tuttavia si assommano specifiche funzioni pubbliche che diversificano nettamente la funzione di revisione in ambito pubblico rispetto a quella espletata a favore di imprese private, con conseguenti rilevanti effetti anche in ordine a particolari doveri funzionali e conseguenti responsabilità di natura pubblicistica^[66].

Per quanto attiene ad alcune specifiche vicende processuali in sede contabile, che hanno riguardato la posizione dei revisori, si possono segnalare alcune decisioni.

Può in primo luogo richiamarsi la **sentenza n. 1179 del 21 marzo 2001**, con la quale la **sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti per la regione Toscana** (cfr. “*Il SOLE- 24ore*”, 15 aprile 2002, pag. 27) , si è pronunciata, tra l’altro, su una questione di responsabilità amministrativo contabile, imputata anche ai revisori dei conti di un ente locale, con riguardo ad indebita corresponsione di compensi ad un dipendente. La decisione è stata commentata favorevolmente^[67] , rilevandosi che “...le determinazioni dei contratti collettivi non possono essere derogate da una determinazione di un ente locale, sia essa una singola delibera, sia una norma regolamentare. Infatti la deroga consiste in una disposizione speciale che si aggiunge, integra, una disposizione generale, e quest’ultima non è abrogata, ma viene derogata per i casi particolari. Anche nel diritto antico era previsto che “la legge speciale deroga alla legge generale””. La disposizione in deroga prevede quindi una disciplina speciale per i casi particolari, e la disposizione generale derogata e la disposizione in deroga coesistono entrambe nell’ordinamento. Ma affinché la deroga sia legittima, è necessario che essa sia prevista e consentita esplicitamente, e se non vi è questa previsione esplicita, la deroga è illegittima. Nel caso considerato dalla sentenza, i contratti collettivi non contengono alcuna esplicita previsione di deroga da parte degli enti locali. In conseguenza, la deliberazione derogatoria che ha stabilito un aumento del trattamento economico del personale, è illegittima...”.

La sentenza risulta comunque di interesse, per la questione affrontata in ordine alla posizione di responsabilità dei revisori dei conti.

La procura regionale della Corte dei conti per la regione Toscana, aveva infatti convenuto in giudizio i vertici politici dell’ente, (sindaci ed assessori succedutisi nella carica per il periodo di realizzazione del danno), i segretari comunali ed i revisori dei conti. Senza entrare nella disamina delle singole posizioni, può qui evidenziarsi come,

con riferimento ai revisori, il giudice regionale abbia respinto la richiesta risarcitoria nei loro confronti affermando che "...ritiene anzitutto il collegio di dover escludere una qualunque responsabilità dei componenti dell'organo di revisione ...in considerazione del fatto che l'attività di controllo ad essi rimessa dalla legge non si estende alla verifica della legittimità degli atti adottati dalla giunta comunale, consistendo invece nella vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria nella gestione dell'ente locale ai fini della attestazione di corrispondenza del rendiconto alle risultanze di gestione. E' ovvio che, in tale contesto possono emergere anche singole illegittimità di atti che rilevinano a fini gestionali. Ciò posto, non può peraltro imputarsi ai revisori di non aver riscontrato l'illegittimità di atti specifici che essi non avevano l'obbligo di esaminare e che non risulta siano stati in qualche modo sottoposti al loro esame; e ciò proprio perché, come si è detto, il riscontro di legittimità esula dalla competenza del collegio dei revisori..."

Questo secondo profilo della sentenza ha sollevato alcune perplessità, osservandosi che ^[68] "...la sentenza è *formalmente* esatta anche in riferimento al secondo interrogativo, ma essa fa sorgere alcuni problemi. Infatti, è vero che le funzioni dell'organo di revisione sono puntualmente previste nell'art. 239 del testo unico sugli enti locali, ed è stabilita la ""vigilanza"" sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione e non delle singole delibere. Ma nell'art. 14 della legge finanziaria 2002 è previsto un controllo sulla riduzione della spesa complessiva per il personale e vi sono delle delibere che si riverberano direttamente sulla regolarità contabile della ""effettuazione delle spese"", ipotizzate nello stesso articolo 239, comma 1,b). Oltre a ciò, come si è visto, l'organo di revisione ha anche una funzione di vigilanza, e questa funzione si traduce in un'attività attenta, solerte, dinamica, che si può effettuare (comma 2) anche mediante ""l'accesso agli atti ed ai documenti dell'ente"" e con ""ispezioni e controlli individuali"". I revisori dei conti non hanno quindi una posizione statica di controllo della gestione e l'attività di revisione economico finanziaria dell'ente locale è oggi, specie dopo l'abrogazione dell'art. 130 della costituzione, di determinante importanza. Appare quindi opportuno ...che gli enti locali diano attuazione al comma 6 del citato articolo 239, che stabilisce che ""lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori...".

La decisione ed il commento ora citati evidenziano come tuttora sussistano, nonostante le puntuali previsioni normative, differenze interpretative su ruolo e funzioni degli organi di revisione contabile negli enti locali ed in generale negli enti pubblici.

Ulteriori spunti possono trarsi dalla sentenza n. 146 del 23 marzo 1998 emessa dalla sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Piemonte, con la quale è stata affermata la responsabilità amministrativo contabile dei revisori dei conti di un collegio regionale di ordine professionale, in relazione ad un rilevante danno finanziario (oltre 700 milioni di lire), conseguente alla scoperta di ammanchi di cassa causati da appropriazioni realizzate dal tesoriere (decisione confermata, per ciò che attiene al ruolo dei revisori dei conti dalla sentenza n. 250 del 23 luglio 2002, della I sezione centrale di appello).

La decisione ne ha individuato il profilo di responsabilità sulla base della deliberazione del collegio dell'ordine con il quale era stato approvato il "Regolamento del collegio dei revisori dei conti", cui erano affidati precisi compiti quali "revisione contabile trimestrale, verifica della congruità e della legittimità della spesa e degli investimenti in conformità delle delibere del consiglio e delle leggi, attestazione del bilancio consuntivo, adempimenti stabiliti dall'art. 2403 e ss. codice civile...". Si trattava di un'attribuzione di compiti ben determinati, non riduttivamente riconducibili alla mera formulazione di "mere proposte o suggerimenti" al collegio. Da tale regolamento emergevano con chiarezza i compiti di vigilanza affidati ai revisori, che comprendevano

anche l'espresso richiamo all'art. 2403 c.c., ("doveri del collegio sindacale"), il quale "...deve controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo ed accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili e l'osservanza delle norme stabilite dall'art. 2426 per la valutazione del patrimonio sociale...". Il collegio sindacale, sempre a norma dell'art. 2403 deve anche "...accertare almeno ogni trimestre la consistenza di cassa e l'esistenza dei valori e dei titoli di proprietà sociale o ricevuti dalla società in pegno, cauzione o custodia...". Inoltre i sindaci "...possono, in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e controllo..." mentre "...il collegio sindacale può chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari...". Per i componenti del collegio dei revisori pertanto, attraverso l'espresso richiamo ai compiti di cui all'art. 2403 c.c. vi erano precisi obblighi di controllo, riscontro e vigilanza, chiaramente esplicitati nei loro contenuti (cfr. Cass. civ. sez. I, n. 5263 del 7.5.1993, in *Foro it.*, 1994, I, I, 130 "...il ruolo del collegio sindacale non si limita allo svolgimento di compiti di mero controllo contabile e formale ma si estende anche al contenuto della gestione..."). Non risultavano peraltro influenti sia la mancata, espressa previsione del collegio dei revisori nello statuto dell'ente, o la circostanza che si trattasse di un incarico gratuito demandato ad alcuni componenti del consiglio direttivo in quanto ai soggetti nominati revisori erano stati attribuiti i menzionati obblighi e poteri. Non risultava nemmeno rilevante il profilo di una presunta mancanza di competenza professionale (si trattava infatti di professionisti iscritti all'ordine ma non provvisti del titolo di revisori contabili). Infatti l'aver liberamente accettato il conferimento di un incarico di garanzia quale quello di revisore dei conti, anche da parte di soggetti privi di specifica qualificazione professionale non esime gli stessi dalle responsabilità conseguenti ad omissioni o inadempimenti relativi ai compiti affidati, essendo tali responsabilità ricollegate alla funzione esercitata e non alla competenza professionale posseduta. Peraltro l'attività di controllo era stata esercitata in modo talmente poco incisivo e penetrante, da evidenziare la mancata effettuazione di verifiche anche di carattere elementare e tali da poter essere richieste ad un qualsiasi soggetto, anche non specialista della materia, deputato ad una funzione di verifica e controllo. Veniva osservato al riguardo nella sentenza impugnata che "...dai verbali di revisione contabile emerge un'attività di controllo basata esclusivamente sui dati forniti dal tesoriere e limitata a rilievi di carattere formalistico...". Era inoltre emerso che i revisori non avevano mai eccepito nulla in ordine all'assoluta mancanza di strumenti per le verifiche contabili (non esisteva un "libro giornale") e che i controlli venivano effettuati in assenza di documenti originali, ma solo su fotocopie. Nemmeno la verifica di cassa veniva effettuata regolarmente, pur essendo la stessa prevista espressamente sia dal regolamento sia dal richiamo all'art. 2403 c.c.. La sezione giudicante aveva pertanto evidenziato "...la sussistenza di una situazione di grave disordine amministrativo (in cui si inserivano gli ulteriori elementi costituiti dalla falsificazione degli estratti conto bancari, la pesante esposizione debitoria, la mancata predisposizione del bilancio preventivo) che risultava essere *stata tollerata* per anni senza che i revisori avessero posto in essere le necessarie verifiche...". Ne conseguiva che la condotta censurata atteneva alla totale omissione degli adempimenti, alcuni anche espressamente previsti dalla disposizione regolamentare e dalla richiamata norma del c.c. (verifica trimestrale di

cassa) che, se effettuati avrebbero consentito una regolare attività di riscontro cui sarebbe verosimilmente conseguita una diversa attività gestoria da parte del tesoriere.

Vanno anche segnalate due pronunce, di primo e secondo grado, riguardanti la materia del “dissesto” degli enti locali.

La sentenza della I sezione centrale di appello n. 149 del 16 aprile 2003, ha confermato, per la parte che qui rileva, le statuizioni della sentenza emessa in primo grado dalla sezione giurisdizionale per la regione Campania n. 41 dell’8 febbraio 2001. Con tale decisione era stata pronunciata condanna nei confronti dei consiglieri di un comune campano a risarcire all’ente locale la somma complessiva di lire 400 milioni ripartita fra i medesimi in quote uguali di lire 20 milioni, oltre ad interessi e spese del giudizio. La vicenda riguardava la situazione di deficit finanziario del comune, cui non era conseguita una tempestiva e doverosa dichiarazione di dissesto da parte del consiglio comunale, adottata solo successivamente dalla nuova amministrazione. Il consiglio comunale aveva approvato il bilancio di previsione (su progetto redatto dalla giunta) nel quale, al fine di finanziare il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti, nonché il disavanzo di amministrazione e le passività arretrate, era stata riproposta l’alienazione di beni del patrimonio comunale. Erano poi intervenute le dimissioni di 21 consiglieri comunali con conseguente nomina di un commissario prefettizio. Il nuovo consiglio comunale, insediatosi aveva rilevato uno squilibrio economico finanziario della gestione caratterizzato da deficit strutturale, reso evidente anche dall’ infruttuosa procedura di alienazione degli immobili comunali e aveva deliberato l’annullamento del bilancio di previsione e dichiarato il dissesto ai sensi dell’art. 25 del d.l. 2 marzo 1989 n. 76 conv. nella legge n. 144/89 e dell’art. 21 del d.l. n. 8/1993.

In ordine a tali fatti, la procura regionale aveva osservato che il collegio dei revisori dei conti aveva indicato “...la strada del “dissesto””^[69], evidenziando il notevole disavanzo di amministrazione emerso dalle risultanze contabili e perplessità sui concreti margini di recupero delle finanze dell’ente, tenuto anche conto del mancato riscontro delle iniziative concernenti la dismissione dei beni patrimoniali, intraprese in sede di bilancio di previsione dell’anno precedente, in occasione della cui approvazione, pur esprimendo parere favorevole alla vendita di alcuni beni del patrimonio comunale, aveva formulato dubbi sull’ alienabilità di alcuni beni immobili demaniali. Aveva ancora evidenziato il PM che lo stesso collegio dei revisori, nel formulare pareri, negativo al bilancio di previsione del 1993 e favorevole alla dichiarazione di dissesto, aveva rappresentato (verb. del 26.6.1992) che le gare di vendita dei beni erano andate deserte; l’acquisto delle caserme non rientrava nei programmi economici dei competenti ministeri; l’ente non era in grado di onorare i propri impegni; si era formato un notevole scoperto di cassa. Con riferimento alle proposte avanzate dalla giunta municipale sulla realizzazione di entrate straordinarie collegate alla alienazione di nuovi immobili comunali, aveva rilevato che il collegio dei revisori aveva segnalato l’impossibilità o, quantomeno, la difficoltà della loro vendita in quanto la maggior parte di essi aveva specifica destinazione: se non era incontrovertibile, certamente difficile da cambiare. Elementi rilevanti per l’affermazione della responsabilità degli amministratori sono stati pertanto costituiti dai rilievi dei revisori dei conti^[70]. Il collegio dei revisori aveva chiaramente manifestato in più occasioni e con la relazione allegata allo schema di deliberazione, la necessità di procedere a deliberazione di dissesto. Tale posizione ha avuto carattere decisivo. Tale parere infatti, si pone come l’elemento di valutazione più qualificato per il consiglio, perché reso da un organo indipendente dalla giunta e dalla struttura amministrativa e con funzioni di sua diretta collaborazione (art. 57 della legge 142/1990. Cfr. cortei dei conti, sezione enti locali, deliberazione n. 2/1992- “...Circa i singoli compiti che la legge attribuisce ai revisori, di particolare rilievo sono quelli relativi alla collaborazione con il consiglio nella sua funzione di indirizzo e di controllo sull’attività della giunta e su quello degli altri organi cui è attribuita una competenza specifica...”). Tale organo, nel momento in cui il consiglio veniva ad esercitare una delle sue più importanti funzioni, veniva a fornire il suo qualificato parere che non poteva essere considerato alla stregua di una mera opinione, di pari livello o addirittura recessiva rispetto alle affermazioni o proposte di giunta, proprio perché in tale sede al consiglio competeva di svolgere un penetrante controllo su quanto veniva proposto. Ignorando le osservazioni del suo organo tecnico di diretto supporto (collegio dei

revisori) il consiglio ha sostanzialmente abdicato alla sua funzione, limitandosi alla ratifica di quanto affermato dalla giunta. In tal modo divengono di scarso rilievo le argomentazioni concernenti una mancata o limitata conoscenza delle norme amministrative o di bilancio, ovvero la breve esperienza di consigliere, in considerazione della peculiare importanza dell'argomento, che ne imponeva un'adeguata ponderazione e della presenza dell'ausilio tecnico costituito dal consiglio dei revisori, che aveva adeguatamente fornito i necessari elementi di giudizio (e che eventualmente poteva essere ulteriormente interpellato)^[71].

Circa il principio di indipendenza dei revisori viene in evidenza una recente determinazione assunta dalla Corte dei conti in sede di controllo (**determinazione n. 22/2003 della Sezione del controllo sugli enti, in www.corteconti.it**) riguardante il conferimento di un incarico di consulenza da parte dell'ANAS s.p.a. ad un membro del collegio sindacale della società che ha ribadito il principio, sulla base della disciplina generale valevole sia per i sindaci delle società, sia per i revisori degli enti pubblici, per il quale essi devono rimanere estranei all'attività gestionale dell'ente e non devono rendere prestazioni diverse da quelle dovute per la carica rivestita.

Il principio dell'autonomia e indipendenza dei revisori trova una indiretta affermazione nella sentenza resa dalla **seconda sezione centrale di appello (n. 106/2002/A del 29 marzo 2002)** ove è stata affermata la responsabilità amministrativa di amministratori provinciali per il danno connesso all'erogazione di una spesa di lire 11.374.615, relativa ad acquisto di "doni di fine mandato" a favore dei consiglieri provinciali, degli assessori esterni, del difensore civico e dei revisori dei conti e del difensore civico. Si è trattato infatti di spesa che non può rientrare fra quelle di rappresentanza "...in quanto non è possibile intravedere alcun collegamento con i fini istituzionali dell'ente, ma ne emergono aspetti che, semmai, attengono al rapporto di quotidianità con i componenti di altri organi e realizzano una sorta di sentimento di gratitudine – del tutto personale- dei componenti della giunta provinciale verso questi ultimi, in forza dell'atteggiamento collaborativi da essi dimostrato. Però non tengono conto, gli appellanti incidentali, che la collaborazione, o per lo meno, il *positivo rapporto*, posto a fondamento del dono, rientrano nel novero dei doveri e poteri degli organi gratificati, a carico dei quali sussiste l'obbligo di pronuncia, rigidamente regolato dall'ordinamento, organi i quali, sono privi di discrezionalità, essendo chiamati a rendere giudizi, aventi parametro la legge, sulla base della quale valutano l'attività dell'ente locale. Del resto la giurisprudenza ormai consolidata, ha chiarito che, per potersi definire una spesa come di rappresentanza, deve esistere lo stretto legame con i fini istituzionali dell'ente, la necessità dell'ente ad una proiezione esterna, o ad intrattenere pubbliche relazioni con soggetti estranei: lo stanziamento nel bilancio dell'ente ne costituisce uno dei presupposti, così come l'eventuale determinazione in regolamenti o atti amministrativi generali, anche se lo stanziamento ex se non rende lecita la spesa, che, invece, deve essere finalizzata direttamente al pubblico interesse. Soprattutto, deve escludersi che l'attività di rappresentanza possa configurarsi nell'ambito dei normali rapporti istituzionali e di servizio, come si verifica, ad esempio, in occasione del collocamento a riposo dei dipendenti (medagliette ricordo)e, aggiunge il collegio, come si è verificato nella fattispecie di causa, caratterizzata dalla normalità e istituzionalità dei rapporti di servizio tra ente beneficiante e organi beneficiati. La spesa in questione è, quindi, del tutto illecita, macroscopicamente illecita...perché completamente priva dei caratteri distintivi

LUCA CAPILUPI*

La responsabilità del collegio sindacale
nelle A.S.L. e nelle Aziende ospedaliere

L'odierna trattazione sul tema oggetto d'indagine, prendendo spunto da alcune ipotesi di reato formulate nei confronti dei membri del Collegio Sindacale di una Azienda ospedaliera, intende indagare sui profili eventuali di responsabilità dei componenti del Collegio Sindacale di un'Azienda Ospedaliera.

Tema centrale della trattazione è l'accertamento della sussistenza di una responsabilità dei soggetti summenzionati per aver omesso di vigilare sulla legittimità di un provvedimento di indizione di un concorso per l'assunzione di pubblici dipendenti.

In altri termini, ci si propone qui di accertare: sotto il profilo penale, se ed in quali limiti i suddetti soggetti rispondano per la c.d. *culpa in vigilando*; sotto l'aspetto amministrativo, i limiti e le modalità entro i quali i membri del collegio sindacale rispondano per omessa vigilanza del danno eventualmente arrecato all'erario.

Ciò premesso, si ritiene necessario inquadrare fattispecie oggetto d'indagine nell'ambito del vigente quadro ordinamentale.

Occorre, dunque, in primo luogo accertare quali siano i compiti che la legge assegna al Collegio Sindacale della Asl e dell'Azienda Ospedaliera.

Da questo punto vista è fors'anche pregiudiziale a detto inquadramento una breve riflessione sullo stato dei controlli preventivi di legittimità.

E' noto, infatti, che, a partire dalle riforme costituzionali del 1999, con la trasformazione ed il rafforzamento dei caratteri autonomi degli enti locali, sono stati soppressi i controlli che il Commissario di Governo esercitava sulle leggi regionali.

Circostanza questa che seguiva di pochi anni la soppressione del precedente organismo esercitante, *ab esterno*, il controllo preventivo di legittimità sugli atti degli enti locali: i Comitati Regionali di Controllo.

L'intero sistema legislativo, sull'onda di un preteso efficientismo ed alla ricerca di una nuova responsabilizzazione della pubblica amministrazione, ha dunque, inteso scientemente eliminare progressivamente ogni forma di controllo preventivo avente ad oggetto la legittimità dei provvedimenti assunti dagli organismi locali.

La riforma, nel senso ora esposto, trova spunti importanti già nel testo originale del d.lgs. n.29/93 ed è per così dire, consacrata, dal d.lgs. n.165/2001, oltre che, per l'ambito sanitario dal d.lgs. n.502/92 e s.m.i.. Essa, sotto l'aspetto che qui ci interessa, dei controlli e della responsabilizzazione, deve essere necessariamente letta nel contesto generale dei principi dettati in materia dalla contrattazione collettiva nazionale di tutti i comparti della pubblica amministrazione.

Il risultato è stato, a giudizio dello scrivente e di un'autorevole dottrina (Cfr. Oberdan Forlenza, "lezioni al C.E.I.D.A anno 2005/2006" e scritti pubblicati su Guida al Diritto, ed. Sole 24 Ore), di sradicare la p.a. dal proprio alveo costituzionale di riferimento, affidandone le sorti, per intero, a quella politica che nelle intenzioni iniziali doveva letteralmente uscire dalla gestione della cosa pubblica.

Il legislatore ha, infatti, inteso, fondare la produzione normativa degli ultimi quindici anni su di un preteso e miracolistico principio privato ed efficientista (principio di efficacia ed efficienza, art. 97 Cost.) della macchina pubblica, completamente dimentico della pari rilevanza dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'attività amministrativa (Cfr. artt. 3 e 97 Cost.), al fine ultimo, dichiarato, di condurre l'ordinamento sui binari del settore privato e sulle regole che governano tale settore, nell'illusione ultima che ciò potesse ridonare la perduta efficacia/efficienza alla p.a..

Tutta la gestione dell'attività amministrativa è lasciata (*recte*, abbandonata) nelle mani di soggetti nominati od incaricati direttamente dal potere politico e che ad esso rispondono direttamente, vuoi per l'affidamento e la revoca dell'incarico del dirigente che a detta attività è preposto; vuoi, addirittura, per la conservazione del posto di lavoro dei dirigenti testè nominati.

Ad essi si richiede unicamente la fedeltà al potere politico ed alle sue direttive e non il perseguimento corretto ed imparziale del pubblico interesse. La responsabilità e la capacità professionale della dirigenza si misurano con criteri standardizzati che si vogliono analoghi a quelli dell'impresa privata, con la macroscopica differenza che, nell'ultimo caso, il fine del profitto, giustifica e rende adeguati tali criteri; nel primo caso - della p.a. - ha prodotto criteri incerti e totalmente inaffidabili rispetto al fine costituzionale ultimo che guida la p.a. e, comunque, assolutamente indagati rispetto alla realtà di una macchina amministrativa pubblica che, per il perseguimento dei propri fini di interesse collettivo, si deve fondamentalmente ancora muovere nell'ambito pubblicistico.

Ebbene, a prescindere da ulteriori considerazioni che esulerebbero dalla presente trattazione, si vuol far qui sol rilevare che se la Costituzione (artt. 3 e 97) pretende che la pubblica amministrazione persegua fini pubblici e tuteli gli interessi generali della collettività, non v'è chi non veda come ciò contrasti insanabilmente con un preteso e superiore principio di efficienza oltre che con una - conseguente - gestione deresponsabilizzata della cosa pubblica da parte della politica. La conseguenza ulteriore di tale stato di cose, è stata l'abolizione di qualsivoglia forma di controllo esterno e preventivo sugli atti adottati dalla p.a. nel pubblico interesse, residuando solo forme di controllo privatistico sui risultati (di gestione) e scarse quanto inadeguate forme di controlli interni di legittimità.

Se questo, è il quadro generale di riferimento di materia di controlli e responsabilizzazione dell'attività amministrativa, l'articolo 3 ter, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 502, aggiunto dal d.lgs. 19 giugno 1999 n. 229, si colloca perfettamente in tale contesto.

Esso, nonostante i controlli gestionali e di risultato vengano lasciati ad altri organismi interni alla ASL ed alla A.O., individua nel Collegio Sindacale l'ultimo baluardo della regolarità e legittimità dell'azione amministrativa, affidandogli i seguenti compiti di controllo:

"a) verifica l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico; b) vigila sull'osservanza della legge; c) accerta la regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, ed effettua periodicamente verifiche di cassa; d) riferisce almeno trimestralmente alla regione, anche su richiesta di quest'ultima, sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità; trasmette periodicamente, e comunque con cadenza almeno semestrale una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'unità sanitaria locale o dell'azienda ospedaliera rispettivamente alla Conferenza dei Sindaci o al sindaco del comune capoluogo della provincia dove è situata l'azienda stessa."

Il testo previgente del d.lgs. n. 502/92, all'articolo 3, comma 13, stabiliva, tra l'altro, per quanto d'attuale interesse, che *"...il collegio dei revisori vigila sull'osservanza delle leggi..."*.

Il Collegio dei Revisori in parola, istituito originariamente dall'articolo 15 della legge n. 833/78, era organo che svolgeva in seno alla USL un controllo interno, successivo, di

legittimità formale sui provvedimenti amministrativi adottati da tale ente pubblico. Un ulteriore controllo di legittimità – esterno - sui provvedimenti della USL, di tipo preventivo, era svolto, come accennato, dal Comitato Regionale di Controllo (Co.Re.Co.), organismo poi abolito dall'articolo 8 della legge 30 dicembre 1991 n. 412.

Il meccanismo dei controlli sugli atti della USL, antecedentemente all'istituzione del Collegio Sindacale ad opera del d.lgs. n.229/99, si fondava, dunque, sul controllo interno svolto dal collegio di revisori e su quello, preventivo, della regione (legge n. 412/91), incentrato solo sugli atti di maggiore rilevanza della USL (bilancio, programmi di spesa pluriennale, etc...).

Il legislatore ha dunque chiaramente inteso delineare, già con la legge n.412/91, un quadro normativo che *"...ampliando la sfera degli atti non soggetti a controllo ... ha evidenziato ...la maggiore responsabilità con cui venivano investite l'Amministrazione delle Unità Sanitarie Locali e i suoi organismi di vertice"* (Testo Unico per la formazione degli operatori delle ASL, Il regime dei controlli nelle aziende sanitarie, pag. 91, Verducci Editore, 2000).

Il processo di riordino legislativo del comparto della sanità pubblica, avviato con la legge n.412/91, vede un punto di svolta con l'adozione del d.lgs. n.502/92, avendo il legislatore ritenuto con tale decreto *"...la necessità di individuare nuove modalità di controllo più adatte ad una conduzione aziendale ancorata alla logica della programmazione e al raggiungimento degli obiettivi in termini di valutazione dei costi benefici ed efficacia e efficienza dei risultati..."* (Testo Unico per la formazione degli operatori delle ASL cit.).

Ed in effetti, l'articolo 3 del d.lgs. n. 502/92, come modificato dall'articolo 3 del d.lgs. n.229/99, ha preteso di trasformare le USL, da enti pubblici che operano in ambito esclusivamente pubblicistico, con gli strumenti e le modalità tipici della scienza del diritto amministrativo, *"...in aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale..."*, stabilendo in particolare che dette aziende:

- hanno la *"...loro organizzazione ed il funzionamento...disciplinati con atto aziendale di diritto privato..."*(comma 1 bis);

- *"...informano la propria attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità e sono tenute al rispetto del vincolo di bilancio, attraverso l'equilibrio di costi e ricavi..."* e *"...agiscono mediante atti di diritto privato..."*, essendo data loro facoltà di appaltare o contrattare *"...direttamente , secondo le norme di diritto privato..."* anche i contratti di fornitura di beni e servizi sotto la c.d. soglia comunitaria (comma 1 ter).

Il legislatore ,con il d.lgs. n. 502/92 ha dunque decretato, ritenendo ciò consono alla Costituzione, il passaggio storico da un'amministrazione sanitaria che si muove "per atti" pubblici ad un'amministrazione che opera "per i risultati", con mezzi e strumenti tipicamente economici, finanziari e gestionali propri del contesto societario.

L'esigenza di contenere il livello della spesa pubblica, di soddisfare la crescente domanda di servizi sanitari e di porre rimedio ai vistosi disavanzi nella gestione delle USL sono le ragioni che hanno apparentemente portato alla riforma del SSN attuata con il d.lgs. n.502/92. Per tali motivi è stato imposto alle aziende sanitarie di impiantare un nuovo tipo di contabilità (economica, già adottata per le industrie) a costi e ricavi e di controlli, onde assimilare il più possibile il sistema di gestione, delle responsabilità e dei controlli a quelli delle aziende private.

La USL subisce pertanto una vera rivoluzione. Diviene improvvisamente una sorta di azienda privata pur essendo stata sempre collocata nel novero degli enti pubblici a tutti gli effetti, tenuta ad adottare un sistema di rilevazione contabile di tipo eminentemente finanziario e pubblicistico (articolo 50 della legge n. 833/78), attento alla rilevazione delle entrate e delle spese di un certo periodo e fondato sull'impegno di spesa, sul bilancio di previsione e sul rendiconto finanziario.

Il nuovo ente, nato dalle ceneri della USL, viene dotato di autonomia organizzativa, gestionale, contabile e finanziaria e di mezzi e strumenti aziendali e si "trasferisce" dal contesto della legittimità formale di diritto amministrativo a quello di tipo societario, dove (fermo restando - almeno all'apparenza - l'obiettivo della tutela della salute pubblica) si opera per obiettivi e risultati gestionali, adottando la contabilità analitica del settore industriale.

La contabilità finanziaria, in particolare, non era in grado di fornire informazioni sull'utilizzo effettivo delle risorse, di formulare un giudizio di efficienza su chi aveva generato le entrate e le spese dell'ente e di interpretare i fenomeni gestionali interni.

Il controllo svolto dal Collegio Sindacale di cui al menzionato articolo 3 *ter* si colloca nel mutato contesto normativo aziendalistico nel quale il legislatore ha voluto calare le AUSL e la Aziende Ospedaliere ed appare fundamentalmente indirizzato nella medesima direzione privatistica, essendo sostanzialmente onerato delle verifiche idonee a garantire l'effettività e l'efficacia del percorso intrapreso con il decreto legislativo n. 502/92.

D'altro canto, onde ottenere una maggiore efficienza delle pubbliche amministrazioni ed una razionalizzazione dei costi ad esse imputabili (articolo 1, comma 1 del d.lgs. n.165/2001) , un percorso analogo è stato, altresì, voluto dal decreto legislativo 30 marzo 2001 n. 165 recante "*Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni*", per tutte le pubbliche amministrazioni.

E ciò appare evidente ove si ponga attenzione ai nuovi poteri "*...del privato datore di lavoro...*" affidati agli organi di gestione (articolo 5 comma 2), ovvero alla imposizione di rilevare i costi con un "*...articolazione dei bilanci pubblici a carattere sperimentale*" (articolo 59 comma 2) ed all'autonomia gestionale, tecnica, finanziaria ed amministrativa attribuita in via esclusiva ai dirigenti, con relativa imputazione di responsabilità per i risultati raggiunti (articolo 4 comma 2, 16, 17, 20 e 21).

Sotto altro profilo, appare quanto mai rilevante in materia di controlli sugli atti delle pubbliche amministrazioni il decreto legislativo 30 luglio 1999 n.286 (pubblicato sulla G.U. n.193 del 18 agosto 1999), recante "*Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi , dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997 n. 59*".

Tale decreto fissa per tutte le pubbliche amministrazioni, incluse le Aziende Ospedaliere, i principi generali che sovrintendono al controllo interno ad esse, onde "*...garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa ...*" (articolo 1, comma 1 lettera a)).

In particolare, sul "*...controllo interno di regolarità amministrativa e contabile*" (rubrica dell'articolo 2) è stato stabilito che ad esso "*...provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare gli organi di revisione...*" (articolo 2, comma 1).

L'articolo 2, comma 2, evidenzia che "*...le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore*".

Ebbene, il Collegio Sindacale delle neonate AUSL è stato rimodellato dal d.lgs. n. 502/92 e dal d.lgs. n.229/99 proprio nel solco tracciato dalle norme su citate, per assicurare un controllo competente ed efficiente sul complesso insieme dei nuovo adempimenti economico-finanziari gravanti tali aziende pubbliche .

In tal senso è opportuno rammentare che il controllo esercitato dal Collegio Sindacale ha come presupposto ed oggetto i risultati forniti dalla contabilità economica (che rileva tutti ed i ricavi utilizzati dalla gestione attraverso la partita doppia), i bilanci economici annuali e pluriennali (che evidenzino tutti i costi e ricavi dei relativi periodi di riferimento), il bilancio

d'esercizio (redatto secondo i noti criteri civilistici e composto dai tre documenti fondamentali: stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) e la contabilità analitica (tenuta per centri di costo e decisiva per responsabilizzare i centri di costo ed i responsabili di essi rispetto al corretto ed economico utilizzo delle risorse).

E' infatti solo con riguardo a tale mutato contesto economico – finanziario che possono essere letti i riferimenti contenuti nel citato articolo 3 ter del d.lgs. n.502/92 ai controlli che il Collegio Sindacale deve svolgere sull'amministrazione dell'azienda, sulla regolare tenuta della contabilità aziendale e sulla conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili.

Si tratta del completamento normativo del quadro aziendalistico nel quale il legislatore ha inteso collocare le aziende USL, attraverso l'attribuzione dei relativi controlli ad un organo eminentemente tecnico, formato da personale del quale è richiesta la particolare preparazione professionale nel campo economico e finanziario.

I componenti del Collegio, dovendo svolgere attività tipicamente economica e finanziaria, sono, quindi, *ex necesse* "...scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili...ovvero tra i funzionari del Ministero del tesoro...che abbiano esercitato per almeno tre anni le funzioni di revisori dei conti o di componenti dei collegi sindacali" (art. 3 ter, comma 3 del d.lgs. n. 502/92 e s.m.i.).

Per altro verso, *ut supra* evidenziato, i controlli svolti dal collegio sindacale della A.O., per legge, non possono che svolgersi secondo i criteri tipicamente previsti per i collegi sindacali operanti in ambito societario, siccome previsto dalle regole asseverate dagli ordini e collegi professionali.

In tal senso, il richiamo del d.lgs. n. 286/99 alla disciplina aziendale ed alle norme comportamentali ordinistiche è chiaro ed inequivocabile.

D'altro canto, il d.lgs. n.6/2003 è intervenuto in materia di diritto societario introducendo novità di rilievo anche per il Collegio sindacale ed in particolare ha modificato l'impianto dei controlli ad esso delegati.

Ebbene, volendo assumere a riferimento tale contesto normativo per valutare ed interpretare i doveri che gravano il Collegio Sindacale di ASL ed A.O., non sembra potersene desumere in linea generale e di principio, sulla base dell'omessa approfondita verifica di legittimità di un provvedimento amministrativo, la responsabilità penale dei membri del Collegio dei Sindaci.

Infatti, se è vero che tra i compiti attualmente svolti dal collegio sindacale delle società (ovviamente private), successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 6/2003, si rileva, accanto al controllo tipicamente gestionale e contabile, l'esistenza di un dovere di vigilanza sul rispetto della legge e dello statuto sociale e dei principi di corretta amministrazione (cfr. "Collegio Sindacale", B. Frizzera e C. Odorizzi. Ed. Sole 24 Ore, suppl. al n. 32 de la settimana fiscale del 2.9.2004), è pur vero che i doveri di controllo dei sindaci delle società, sono, però, fondamentalmente incentrati sull'attività amministrativo-gestionale della società e sui risultati (anche e soprattutto economici) di tale gestione.

Le funzioni di controllo extracontabile dei sindaci sono elencate sinteticamente dall'articolo 2403 c.c., che, dopo la riforma del diritto societario, pone l'accento sulla vigilanza (non della mera correttezza amministrativa) del rispetto dei principi di corretta amministrazione, con specifico riguardo alla verifica sull'adeguatezza dell'assetto societario e sul suo funzionamento.

Il controllo gestionale, infatti, "...consiste nel controllo generale di tutta l'attività sociale..." , con specifico riguardo all'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile adottato dalla società ed al suo corretto funzionamento ("Collegio Sindacale", cit. pagg. 27-30).

Venendo a quanto di specifico interesse, ovvero quanto alla vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, (attribuzione già prevista dal previgente 2403 c.c.), si osserva che tale compito consiste nell'onere della *"...vigilanza sulla correttezza formale delle delibere assunte dagli organi sociali"*, funzione che, stante il ridotto numero di deliberazioni e di riunioni riferibili alla società, *"...si esplica, di norma, durante le riunioni del consiglio di amministrazione e dell'assemblea...e del comitato esecutivo..."* ("collegio sindacale" cit. pag. 28).

Tale verifica che e' *"...controllo di legittimita' ...consiste in: 1)accertamento della regolarita' di convocazione dell'assemblea o del consiglio...2)assistere alle adunanze ed intervenire...3)far constare chiaramente il proprio dissenso dal verbale della riunione..."*("collegio sindacale" cit. pag. 29) ovvero nell'impugnare direttamente le delibere ritenute annullabili.

Le norme di comportamento dei sindaci, elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori e Ragionieri commercialisti in data 23 giugno 2004, tenendo conto del combinato disposto degli artt. 2403 e 2404 c.c., dispongono che il Collegio Sindacale debba riunirsi solo periodicamente (almeno ogni 90 giorni) per effettuate dette verifiche, laddove la vigilanza si esercita attraverso la rilevazione dell'esistenza di appropriata struttura organizzativa che consenta il rispetto delle norme e mediante l'acquisizione di informazioni ai competenti revisori, oltre che partecipando alle riunioni su citate.

Quanto al controllo amministrativo-gestionale , la dottrina maggioritaria ritiene che esso si collochi interamente nell'ambito disciplinato da norme imprenditoriali e riguardi ,quindi, non la forma ma il contenuto degli atti di gestione, ovvero, in pratica, è svolto dal Collegio Sindacale *"...attraverso verifiche periodiche, applicando tecniche di verifica a campione..."* ("collegio sindacale" cit.pag. 32).

L'approfondimento richiesto ai sindaci consiste nella verifica della rispondenza delle scelte degli amministratori a criteri di razionalità economica, ovvero nell'accertare se esse consistano in operazioni estranee all'oggetto sociale, in conflitto d'interessi con la società, manifestamente imprudenti o azzardate, che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale, che sopprimano o modifichino diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai soci, ovvero in contrasto con delibere dell'assemblea, del c.d.a. o del comitato esecutivo ("collegio sindacale" cit. pag. 32).

Quanto agli aspetti di responsabilità dei sindaci nelle aziende private, essa si scinde nella responsabilità civile prevista dall'articolo 2407 c.c. ed in quella penale, ove le violazioni od omissioni dei sindaci integrino figure di reato aventi come soggetti attivi i sindaci.

In particolare, le ipotesi di reato imputabili a tale partecipazione attiva sono quelle previste dall'articolo 2621 c.c. (per false comunicazioni sociali), dall'articolo 2622 c.c. (per false comunicazioni in danno dei soci o dei creditori), dall'articolo 2623 c.c. (per falso in prospetto), dall'articolo 2631 c.c. (per omessa convocazione dell'assemblea), dall'articolo 2630 c.c. (per omessa comunicazione di denunce, comunicazioni o depositi, ove non siano rispettati termini prescritti per denunce, comunicazioni e depositi presso il Registro delle Imprese), dall'art. 2624 c.c.(per falsità nelle comunicazioni o relazioni della società di revisione), dall'art. 2635 c.c. (per infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità), dall'art. 2636 c.c. (per illecita influenza sull'assemblea), dall'art. 2637 c.c. (per agiotaggio) e dall'articolo 2638 c.c. (per ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza) (cfr. ancora sul punto il "Collegio Sindacale" cit. a pag. 53 e 54).

Ciò detto, appaiono evidenti le affinità e le differenze esistenti tra i collegi dei sindaci delle società e quelli degli enti pubblici sanitari.

Segnatamente, è opportuno sottolineare, nonostante le critiche all'attuale impostazione legislativa, l'analogo contesto aziendale e la medesima tipologia delle verifiche delle quali sono incaricati i collegi sindacali di cui trattasi (gestionali e di efficienza).

Sotto tale profilo si rileva, *in primis*, che le norme aziendali suddette sono applicabili anche al caso che ci occupa. Fatto questo normativamente certo e che determina l'efficacia dei suoi esaminati principi di comportamento e civilistici sia per il Collegio Sindacale che operi in seno ad una società, sia per il Collegio operante all'interno di un'Azienda sanitaria.

In particolare, occorre ribadire che il legislatore ha stabilito che il Collegio Sindacale, pur dovendo vigilare in linea generale sul rispetto dell'osservanza della legge, non è stato onerato *ex lege* di effettuare controlli "atto per atto", ma solo di svolgere verifiche a campione sulle delibere sottoposte a controllo.

E ciò appare ancor più evidente nel caso della A.O., viste le peculiarità che contraddistinguono l'azienda sanitaria pubblica dalla società.

Infatti, se da un lato appare possibile in linea teorica (senza incidere negativamente sull'efficacia dei residui compiti attribuiti al collegio sindacale o sull'attività aziendale societaria) una verifica analitica del contenuto delle delibere societarie, ove le riunioni e le delibere (dal contenuto tipicamente civilistico ed "imprenditoriale") degli amministratori e dell'assemblea siano numericamente contenute; dall'altro, invece, la verifica delle stesse delibere non può che essere generale ed a campione, quando il Collegio operi in seno ad ente pubblico sanitario.

In quest'ultimo caso, infatti, – diversamente opinando – il Collegio Sindacale di azienda sanitaria, composto da professionisti esperti di revisione finanziaria e contabile, sarebbe onerato di compiti di controllo di legittimità formale (di tipo eminentemente pubblicistico) del tutto assorbenti e preponderanti rispetto alle pur delegate verifiche di efficienza gestionale, finanziaria e contabile, con impedimento sostanziale allo svolgimento dei controlli gestionali e contabili imposti dal legislatore.

E ciò per diversi ordini di motivi.

a) In primo luogo, perché l'azienda pubblica sanitaria non adotta un numero di delibere pari a quello esistente in seno alle società. Al contrario, l'azienda sanitaria elabora ed adotta mediamente centinaia di delibere in centinaia di riunioni, il cui contenuto - e certo la forma - sono quelli tipici del diritto amministrativo, con l'analisi e l'applicazione di complesse normative pubblicistiche e la soluzioni di importanti questioni di legittimità.

Ne consegue che ove si ritenesse il Collegio Sindacale onerato di una verifica analitica di legittimità amministrativa del contenuto e della forma di tutti i provvedimenti adottati da un'azienda sanitaria, non si comprenderebbe la ragione per la quale il legislatore avrebbe preteso che i requisiti per essere nominati componenti di tale Collegio consistano solo nel possesso di specifiche professionalità o esperienze nel campo economico-finanziario e non già del diritto amministrativo.

2) Ed ancora, il compito di verifica analitica ed approfondita di tutte le delibere adottate, risulterebbe in contrasto con la facoltà (prevista dal codice civile, dalle norme di comportamento dei sindaci e dallo stesso articolo 3 ter del d.lgs. n.502/92) del Collegio di riunirsi solo periodicamente, a cadenze temporali ben distanziate.

Se la norma avesse imposto al Collegio un controllo analitico del contenuto delle delibere adottate dall'azienda sanitaria, avrebbe certo previsto – per un controllo efficace e tempestivo – riunioni dei sindaci a cadenze temporali molto più ravvicinate, onde poter controllare in modo tempestivo ed accurato l'enorme mole di atti (e richiedere i documenti presupposti agli uffici competenti) adottati dall'ente pubblico.

Per altro verso, un onere come quello testè descritto risulterebbe in palese contrasto con i controlli economici e finanziari imposti dal d.lgs n.502/92 al Collegio di cui trattasi. La verifica accurata degli aspetti e delle problematiche di diritto amministrativo delle deliberazioni anzidette assorbirebbe, infatti, pressochè interamente il tempo e le capacità professionali dei

sindaci, vanificando di fatto l'esistenza e l'efficacia del controllo gestionale *strictu sensu* ad essi attribuito e, conseguentemente, del percorso (normativo) di responsabilizzazione aziendale delle AUSL ed Aziende Ospedaliere.

L'esperienza delle ASL e delle A.O. italiane dimostra, in realtà, che i controlli sulla generalità degli atti amministrativi sono svolti dai Sindaci dell'ente pubblico solo periodicamente e, di norma, a campione o con riguardo alle evidenze di illegittimità macroscopiche degli atti stessi. Solo tale circostanza, di evidente illegittimità, impone al collegio sindacale un controllo più approfondito e rigoroso, consentendo, al contempo, le verifiche sindacali sugli atti fondamentali della vita gestionale e finanziaria-contabile dell'ente (bilancio, programmazioni pluriennali, etc...).

L'onere che incombe sul Collegio Sindacale dell'azienda sanitaria di vigilare sull'osservanza delle leggi, collocato in seno al I comma dell'articolo 3 ter su citato (lettera b), da un lato, riguarda, una fattispecie "**residuale**" rispetto ai numerosi e pregnanti controlli di carattere economico-finanziario fissati dalle lettere a), c) e d) del medesimo I comma; dall'altro, l'esito dei controlli può essere riferito anche "**...trimestralmente ...**" (art. 3 ter, comma 1, lettera d), con ciò confermando per gli enti sanitari la medesima periodicità fissata per le analoghe verifiche dal codice civile e dal codice di comportamento dei commercialisti.

Infine, si sottolinea che l'obbligo di denuncia da parte dei sindaci, sussiste solo "**...se vi è fondato sospetto ...**" e se detto sospetto concerne "**...gravi irregolarità**" (art. 3 ter, comma 1, lettera d).

Il collegio sindacale, nel nuovo contesto delle regole aziendali vigenti anche per gli enti sanitari del SSN, per quanto riguarda la vigilanza del rispetto delle legge, è dunque incaricato di svolgere a campione, periodicamente e tali verifiche si pongono in termini di complementarietà rispetto ai tipici controlli societari di efficienza gestionale, incentrati sugli aspetti di gestione amministrativo-gestionale e contabile-finanziario.

E ciò risulta evidente dalla stessa interpretazione meramente letterale delle norme su richiamate, dal momento che:

1) il decreto definisce formalmente "aziende" gli enti sanitari Asl od A.O.;

2) l'organo interno deputato allo svolgimento dei controlli sull'amministrazione dell'azienda è definito alla stessa stregua dell'omologo organismo societario, con significativo mutamento di denominazione rispetto all'epoca precedente, avendo oggi assunto la denominazione di Collegio Sindacale (quella preesistente era Collegio dei Revisori);

3) l'articolo 3 ter del d.lgs. n. 502/92 non individua specifiche verifiche di legittimità "formale" in ordine al rispetto della legge, ma, analogamente a quanto stabilito per il Collegio Sindacale delle società, grava il Collegio Sindacale della A.O. di un generale onere di vigilanza, che va letto unitamente a maggiori e specifici obblighi di controllo di tipo gestionale, economico, contabile e finanziario;

4) il d.lgs. n. 286/99 stabilisce in modo inequivocabile che il Collegio Sindacale svolge i controlli affidatigli applicando i principi civilistici della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali del settore;

5) il d.lgs. n. 165/2001, da un lato ed il d.lgs. n. 502/92 dall'altro, prevedono, rispettivamente, che le pubbliche amministrazioni e gli enti del SSN, operino con gli strumenti civilistici (atti privatistici adottati con libertà di forme e strumenti contrattuali) tipici del privato datore di lavoro, così riducendo sensibilmente l'ambito di applicabilità del diritto amministrativo alle PP.AA. e, di conseguenza, il margine entro il quale possono essere ritenuti ancora operanti i controlli di legalità formale dei provvedimenti amministrativi;

6) lo stesso d.lgs. n.165/2001, nel contesto della richiamata azione di responsabilizzazione e verifica dell'efficienza ed efficacia dell'attività della P.A., ha confermato (d.lgs. n.80/98) il mutamento dei controlli giurisdizionali svolti sul personale dipendente, stabilendo il mutamento della giurisdizione in materia di cause di lavoro del personale dipendente dalle pubbliche amministrazioni, sottratta alle verifiche di legittimità prevalentemente formale del Giudice Amministrativo e attribuita, in via esclusiva, al Giudice Ordinario in funzione di Giudice del Lavoro.

Alla luce di tali considerazioni e riscontri, sembra che il compito dei sindaci della Asl ed A.O. di vigilare sull'osservanza del rispetto delle leggi debba essere inteso alla stregua di un'ordinaria incombenza di accertamento sulla legalità degli atti amministrativi, non rilevandosi specifici e maggiori doveri di accertamento dei sindaci stessi se non nel (qui inesistente) caso di fondati sospetti di gravi irregolarità dell'atto controllato.

E ciò, nel caso di omesso approfondito controllo su provvedimento non affetto da macroscopici vizi di illegittimità, dovrebbe indurre a ritenere l'assenza di responsabilità penali in capo ai membri del Collegio dei Sindaci, avendo essi svolto sull'atto "incriminato" i controlli ordinari previsti dalla legge.

D'altro canto, il ragionamento ora svolto sembra viepiù corretto ove si tenga conto che, ragionando *a contrario*, dovrebbe sempre ritenersi la responsabilità penale dell'organo di controllo anche in circostanze e per atti che la stessa Procura della Repubblica ritiene giuridicamente complessi.

Si dovrebbe, infatti, desumere in tal caso che i sindaci sono gravati da un dovere professionale specifico ed analitico (il cui non corretto svolgimento sarebbe penalmente sanzionato) di risolvere positivamente qualsivoglia analoga questione giuridica emersa dall'analisi delle centinaia di delibere di una Asl od A.O..

E ciò ancorché i sindaci stessi, come accennato, siano, come imposto dalla legge, professionisti del settore economico-finanziario e non del settore amministrativo-pubblicistico.

Quanto alle specifiche fattispecie di reato che, *ex lege*, possono determinare la responsabilità penale del collegio dei sindaci, visto che le norme aziendali esaminate sono applicabili anche al settore sanitario pubblico, non sembra che possa essere contestata una specifica ipotesi di reato a quei sindaci che non abbiano meramente svolto un controllo approfondito su di un atto apparentemente non affetto da gravi vizi di legittimità, ovvero laddove i sindaci non hanno avuto un ruolo attivo e, tantomeno, una partecipazione intenzionale rispetto al comportamento degli amministratori stessi.

Sulla natura colposa della responsabilità per omissioni dei sindaci, ovvero degli organismi deputati al controllo degli atti degli enti pubblici, esiste peraltro una copiosa giurisprudenza della Corte dei Conti che, in linea di principio ed in assenza di elementi di prova certi, precisi e concordanti, assolve i sindaci dal reato di danno all'erario ove non ne sia provata la responsabilità grave nell'omessa vigilanza.

Ed infatti, la Corte dei Conti, sezione giurisd. Calabria, con sentenza n. 1 del 2004, pubblicata il 1.8.2004, ha osservato che i revisori dei conti di un ente pubblico non sono responsabili sotto il profilo amministrativo-contabile quanto la funzione di controllo sia stata svolta secondo parametri di ordinarietà, cioè alla stregua delle aspettative che istituzionalmente possono essere riposte nella loro azione di verifica. E ciò specialmente quando l'azione di colui che ha posto in essere il fatto dannoso aveva connotati tali da non poter essere rilevata con l'ordinaria diligenza da parte dei revisori. Ciò per la Corte interrompe il nesso di causalità tra comportamento e danno, siccome rilevato da Cass. SS.UU. civili n. 3061 del 1993, dall'orientamento giurisprudenziale prevalente della Corte (sez. giur. Per Emilia Romagna n.350/96 e sez. I centrale n.29/95) e dalla Cass. pen., sez. IV, 26.11.1990 n. 12549; sez. VI, 18.12.1979 n. 10902; sez. V, 9.10.81 n. 8688).

La stessa sezione per la Calabria della Corte dei Conti, con sentenza n. 484/2002, sull'omissione di controllo da parte dei revisori, ha chiarito che *"...l'attività dei suddetti organi ..."* è limitata *"...sotto il profilo temporale...per evitare l'intralcio che inevitabilmente un'attività siffatta può causare al regolare svolgimento dell'attività amministrativa..."*. E ciò perché l'attività di revisione e controllo è *"...un'attività ad ampio respiro che investe la legittimità e la proficuità sotto il profilo economico finanziario dell'attività amministrativa e che non implica il controllo analitico dei singoli atti...tanto che ai revisori è consentita la tecnica del campionamento..."*, salvo fatti eccezionali che abbiano richiesto ed ottenuto un approfondimento.

La stessa Corte, sezione giurisd. Campania, con sentenza n. 635/2004, ha sottolineato l'assenza di colpa grave nell'omissione di controllo dei revisori, quando, come rilevato nell'ivi richiamata CTU disposta dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Sala Consilina, sia stato riscontrato che le funzioni di controllo non vennero svolte con grave trascuratezza, negligenza e noncuranza dei pubblici interessi, poiché le eventuali condotte illecite (ed è il caso in esame) non erano di facile accertamento, stante la mole dei documenti eventualmente da acquisire e la complessità degli accertamenti da eseguire.

La sezione Toscana della stessa Corte condivide tale orientamento con sentenza n. 1179/2001, ed evidenzia che i revisori non sono responsabili per colpa grave per omesso controllo *"...tenuto anche conto della scarsa chiarezza e della instabilità delle norme introdotte in materia in quello stesso periodo"*.

Ciò detto, sembra che dette pronunzie confermino come nelle fattispecie su citate siano assolutamente carenti sia i presupposti soggettivi che quelli oggettivi alla base dell'ipotizzata responsabilità penale o erariale del collegio sindacale.

E ciò, si ribadisce, sia nel caso che i sindaci abbiano compiuto un accertamento ordinario sul provvedimento in esame, sia nel caso il provvedimento presenti una particolare complessità normativa della questione, che, esulando dalle ordinarie e specifiche competenze economiche e finanziarie dei sindaci, non potrebbe onerare, *ultra vires*, tali soggetti della sua soluzione, ma, piuttosto, solo dello svolgimento dei controlli previsti in merito dalla legge.

()* Avvocato responsabile ufficio legale ASL Rm E - Docente a contratto di Diritto Pubblico presso l'Università di Roma La Sapienza - Facoltà di Medicina.
