

COMMISSIONE V
BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE

RESOCONTO STENOGRAFICO
INDAGINE CONOSCITIVA

9.

SEDUTA DI MERCOLEDÌ 21 APRILE 2010

PRESIDENZA DEL VICEPRESIDENTE
GIUSEPPE FRANCESCO MARIA MARINELLO

INDICE

	PAG.		PAG.
Sulla pubblicità dei lavori:		Anselmi Luca, <i>Professore ordinario di economia aziendale presso l'Università di Pisa</i> .	4, 8
Marinello Giuseppe Francesco Maria, <i>Presidente</i>	2	Bitonci Massimo (LNP)	7
INDAGINE CONOSCITIVA SULLA FINANZA LOCALE		Mastroianni Domenico, <i>Capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato</i>	2, 8
Audizione del dottor Domenico Mastroianni, capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato e del professor Luca Anselmi, ordinario di economia aziendale:		ALLEGATI:	
Marinello Giuseppe Francesco Maria, <i>Presidente</i>	2, 4, 7, 9	<i>Allegato 1: Documentazione consegnata dal dottor Mastroianni</i>	10
		<i>Allegato 2: Documentazione consegnata dal professor Anselmi</i>	23

N. B. Sigle dei gruppi parlamentari: Popolo della Libertà: PdL; Partito Democratico: PD; Lega Nord Padania: LNP; Unione di Centro: UdC; Italia dei Valori: IdV; Misto: Misto; Misto-Movimento per le Autonomie-Alleati per il Sud: Misto-MpA-Sud; Misto-Minoranze linguistiche: Misto-Min.ling.; Misto-Liberal Democratici-MAIE: Misto-LD-MAIE; Misto-Repubblicani, Regionalisti, Popolari: Misto-RRP; Misto-Alleanza per l'Italia: Misto-ApI; Misto-Noi Sud/Lega Sud Ausonia: Misto-NS/LS Ausonia.

PRESIDENZA DEL VICEPRESIDENTE
GIUSEPPE FRANCESCO MARIA MARI-
NELLO

La seduta comincia alle 14,10.

(La Commissione approva il processo verbale della seduta precedente).

Sulla pubblicità dei lavori.

PRESIDENTE. Avverto che, se non vi sono obiezioni, la pubblicità dei lavori della seduta odierna sarà assicurata anche attraverso l'attivazione di impianti audiovisivi a circuito chiuso.

(Così rimane stabilito).

Audizione del dottor Domenico Mastroianni, capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato e del professor Luca Anselmi, ordinario di economia aziendale.

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla finanza locale, l'audizione del dottor Domenico Mastroianni, capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato e del professor Luca Anselmi, ordinario di economia aziendale.

Do la parola al dottor Mastroianni.

DOMENICO MASTROIANNI, *Capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato.* Grazie, presidente. Buongiorno a tutti. Spero di essere utile ai vostri lavori. La relazione che ho predisposto riguarda i controlli

effettuati sugli enti locali da parte dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato, ovvero, esattamente, i servizi ispettivi di finanza pubblica.

Questo tipo di attività nei confronti degli enti locali trova fonte in diverse disposizioni succedutesi nel tempo, ma ritengo che per delineare un quadro di quelle che regolamentano questa attività sia sufficiente partire dall'articolo 65 del decreto legislativo n. 29 del 1993, poi divenuto l'articolo 60 del decreto legislativo n. 165 del 2001.

Questo articolo attribuisce all'allora Ministero del tesoro, ora Ministero dell'economia e delle finanze, il compito di effettuare verifiche ispettive a cura dei servizi ispettivi di finanza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato per la valutazione e la verifica delle spese, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali decentrati, denunciando alla Corte dei conti le irregolarità riscontrate. Tale fonte normativa attribuisce questo potere nell'ambito di tutte le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2 del medesimo decreto legislativo n. 165 del 2001.

Successivamente, il decreto legislativo n. 286 del 1999 recante il riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, ha previsto — all'articolo 2, comma 1 — che i controlli di regolarità amministrativa e contabile siano svolti dagli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione e, nell'ambito delle compe-

tenze stabilite dalla vigente legislazione, dai servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato.

Negli ultimi anni, l'attività ispettiva è stata rivolta alla verifica degli equilibri di bilancio, in particolare in considerazione degli impegni presi dal nostro Paese nei confronti dell'Unione europea con l'adesione all'euro e al Patto di stabilità e crescita, al quale sono stati chiamati a concorrere anche gli enti locali, per effetto della legge n. 448 del 1998.

Un'altra disposizione di riferimento è l'articolo 28, comma 1, della legge n. 289 del 2002 (legge finanziaria per il 2003), che ha attribuito compiti di monitoraggio al Ministero dell'economia e delle finanze. Tale norma dispone che, al fine di assicurare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, il Ministero dell'economia e delle finanze provveda all'acquisizione di ogni utile informazione sul comportamento degli enti e degli organismi pubblici di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, sia attraverso i propri rappresentanti nei collegi sindacali o di revisione presso i suddetti enti e organismi, sia attraverso i servizi ispettivi di finanza pubblica. Per quanto riguarda gli enti locali, questa norma vale soltanto relativamente ai servizi ispettivi, perché i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze non sono presenti negli enti locali.

Desidero citare, infine, la legge n. 196 del 2009, la nuova legge di contabilità e finanza pubblica, che, dispone — all'articolo 14, comma 1, lettera *d*) — che, in relazione alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, il Ministero dell'economia e delle finanze, — Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato provvede a effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativa o contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano. In ogni caso, per gli enti territoriali i predetti

servizi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica.

Premessa questa normativa di riferimento, occorre evidenziare come i servizi ispettivi svolgano da oltre un decennio verifiche presso gli enti locali, sia in modo autonomo, sia in collaborazione con il Dipartimento della funzione pubblica, e verifiche su specifica delega della Corte dei conti.

Premesso questo quadro di riferimento, riassumo le principali materie oggetto di intervento da parte dei servizi ispettivi di finanza. Con riferimento alle spese di personale, le materie di intervento sono: costituzione e ripartizione dei fondi per il personale di comparto, sprovvisto quindi di qualifica dirigenziale; trattamento retributivo accessorio dei dirigenti e dei segretari comunali; dotazioni organiche; acquisizione di dati sulla dimensione del *part-time* e sulla regolarità delle prestazioni dei pubblici dipendenti; osservanza delle disposizioni normative in materia di sicurezza del lavoro; stato di attuazione delle disposizioni relative ai controlli interni; verifica della modalità di esecuzione dei controlli sui dati dichiarati dal cittadino per ottenere provvedimenti amministrativi; affidamento di incarichi e consulenze; attività negoziale; attività di accertamento, liquidazione, riscossione dei tributi, con particolare riferimento alla esternalizzazione dei relativi servizi; osservanza delle norme e iniziative assunte per l'abbattimento delle barriere architettoniche.

Considerando che la finanza locale rappresenta ormai una parte importante dei conti pubblici nazionali — rilevanti ai fini del rispetto dei parametri previsti dall'Unione economica e monetaria — a partire dal 2005 abbiamo iniziato a rivolgere particolare attenzione a diversi aspetti del bilancio e del rendiconto degli enti locali.

Alla luce dei principi indicati dal decreto legislativo n. 267 del 2000, ovvero dei criteri di unità, annualità, universalità, integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità, sono stati eseguiti

controlli aventi ad oggetto le modalità di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali e le modalità di partecipazione dell'ente locale ai consorzi di funzione, agli organismi di gestione dei servizi pubblici locali privi di rilevanza economica e alle società di gestione dei servizi pubblici locali aventi rilevanza economica. Contestualmente, sono state realizzate anche alcune verifiche direttamente nei confronti delle società pubbliche o pubblico-private concessionarie di pubblici servizi.

Le altre tematiche affrontate dagli uffici che rappresento concernono l'indebitamento contratto dagli enti locali nelle diverse forme (mutui e obbligazioni), i residui attivi e passivi e gli oneri scaricati sui bilanci in forza dell'utilizzo di strumenti finanziari derivati, in particolare gli *interest rate swap*.

Al fine di offrire un'analisi dettagliata delle attività svolte ho preparato una relazione, che chiedo di essere autorizzato a depositare, come parte integrante di questo intervento: in questa sono illustrate le principali materie oggetto delle verifiche effettuate presso gli enti locali e sono riportate le principali e più ricorrenti criticità e irregolarità riscontrate nel corso delle verifiche.

Vorrei segnalare anche alcuni aspetti per quanto riguarda gli esiti delle verifiche, per dare un'evidenza in generale delle risultanze dell'attività. Al di là delle risultanze delle verifiche ispettive e delle criticità segnalate alla procura della Corte dei conti, laddove si ravvisino ipotesi di danno erariale, è importante portare alla vostra attenzione come, sulla base degli accertamenti eseguiti, nella cosiddetta « gestione del dopo verifica » offriamo una forma di supporto nei confronti dell'ente ispezionato. La quasi totalità degli enti regolarizza determinati rilievi o attraverso modifiche di provvedimenti anche regolamentari posti in essere, oggetto di rilievi nel corso delle verifiche, o magari recuperando somme indebitamente erogate, soprattutto per quanto riguarda il personale. Teniamo molto a questa forma di collaborazione, perché spesso essa, più del

mero sistema sanzionatorio, riesce a indirizzare gli enti verso una gestione più efficiente e più economica.

Con riferimento a quanto riportato nel programma della vostra indagine conoscitiva, vorrei evidenziare il passaggio in cui si pone in evidenza il carattere essenzialmente interno del sistema dei controlli nell'ambito del nostro Paese. Credo che in realtà tale tipo di verifiche, in particolare se svolto nel rispetto dell'articolo 14 della legge n. 196 del 2009, possa considerarsi una verifica esterna, di tipo extragerarchico, che si pone in un'ottica di terzietà di controllo. Se si riesce a mettere a sistema una sorta di programma per quanto riguarda gli enti locali, per la verifica degli scostamenti dai saldi di finanza pubblica, tale tipo di attività potrebbe risultare utile, nel rispetto ovviamente dei vari livelli di governo.

Mi fermerei qui per questa parte introduttiva, lasciando spazio alle domande.

PRESIDENTE. La ringrazio e ringrazio anche il professor Anselmi per aver preparato una relazione scritta.

Do ora la parola al professor Anselmi.

LUCA ANSELMI, Professore ordinario di economia aziendale presso l'Università di Pisa. Grazie, presidente. La ringrazio per questo invito, che mi fa particolarmente piacere. Chiedendo di depositare una relazione scritta, approfitterei per sunteggiare gli aspetti più politici che hanno rapporto con il tema che stiamo affrontando e che suppongo siano quelli più interessanti per la Commissione, dichiarandomi poi disponibile per tutte le osservazioni di carattere più tecnico.

Vorrei partire — come alcuni miei colleghi — dalla situazione attuale, nella quale vi è l'applicazione di tre provvedimenti normativi di grande rilievo — e un quarto provvedimento *in itinere*, la Carta delle autonomie — che incidono sempre sull'area dei controlli. I tre provvedimenti sono la legge attuativa del federalismo fiscale, la riforma contabile e di bilancio e il decreto legislativo n. 150 del 2009 in

materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni. Sono tutti atti normativi che con la Carta delle autonomie toccano i controlli, perché legano strettamente il momento della determinazione delle risorse con gli impegni, i programmi e le attività posti in essere dal singolo ente locale.

Nascerà, quindi, fatalmente una dialettica tra lo Stato centrale e gli enti locali: una volta che gli enti avranno la capacità di agire con maggiore determinazione, è evidente che, per garantire gli strumenti di rispetto degli andamenti finanziari e le indispensabili forme di controllo esterne, tale dialettica dovrà trovare un adeguato sviluppo.

Come sostenevano i padri fondatori della ragioneria, che è nata — come è noto — nel nostro Paese, il miglior sistema di controllo è quello diretto e concomitante. Questo è il miglior controllo, perché non ha la rigidità del controllo preventivo, non ha il significato del controllo *ex post* — che si svolge quando ormai le azioni sono compiute e, quindi, si tratta di rimeditare su quanto è accaduto — e invece, viene ad agire proprio nel momento in cui si pongono in essere le azioni.

Esiste una condizione di fondo perché il controllo concomitante e interno abbia efficacia: occorre che il controllore di secondo grado, ispettorati della Ragioneria generale dello Stato o Corte dei conti, possa garantire il buon funzionamento del controllo di primo grado, perché senza tale certezza tutto il sistema dei controlli rischierebbe di saltare.

Se mi permettete di traslare, ciò avviene nelle imprese private che adottano una società di revisione. Il primo compito della società di revisione è andare a controllare la bontà dei controlli interni, compito cui è chiamata espressamente dalla legge. In campo pubblico, ciò manca, è più debole, è più fragile; ci sono ancora scarsi poteri di intervento per determinare il buon funzionamento dei controlli interni.

Per il pieno rispetto dell'autonomia degli enti locali mi sembra meno pre-

gnante la possibilità di far esistere forme di controllo che incidano sulla volontà da loro manifestata, mentre mi sembrerebbe assolutamente corretto, nell'interesse degli enti locali, che i controllori di secondo grado insistessero soprattutto sulla formalizzazione degli strumenti — laddove ancora gli strumenti di controllo interno sono inesistenti o molto labili — e sul buon funzionamento del sistema.

Vorrei ricordare una serie di studi, alcuni personalmente compiuti da me e alcuni effettuati dalla Corte dei conti — svolti a partire da una decina d'anni fa — sul fatto che spesso tutte le amministrazioni pubbliche e gli enti locali in particolare — potendo approfittare giustamente del decreto legislativo n. 286 del 1999 sulla riforma dei controlli, che poteva essere applicato liberamente anche dagli enti locali — si sono limitate ad alcune forme di controllo soprattutto saltando la prima di queste, la più banale, la più elementare, il controllo di gestione, inteso come applicazione della logica di contabilità economica.

Fin dalla legge n. 142 del 1990 e anche in base ai provvedimenti normativi successivi, infatti, questo doveva essere il controllo di gestione: non ci si doveva limitare ad avere una forma di controllo sulla gestione finanziaria, ma bisognava guardare la gestione nel suo complesso, negli aspetti finanziari, ma anche economici e patrimoniali. Limitandosi al solo aspetto finanziario, la gestione patrimoniale sfugge ai controlli di primo livello e va a interessarli soltanto nelle forme più macroscopiche; la gestione economica è rimessa alle indicazioni più libere, che non hanno una traccia professionale effettiva, perché su ciò non esistono nemmeno poteri da parte del collegio dei revisori. Sarà, quindi, necessario attivare in modo sempre più professionale il collegio dei revisori, perché altrimenti la supposta economicità di gestione degli enti locali rischia di essere un'espressione abbastanza vuota.

Il sistema dei controlli viene, quindi, inteso come un insieme di controlli interni, sui quali si appoggiano i successivi

controlli esterni. I controlli interni si basano, però, su una verifica costante delle attività. Il decreto legislativo n. 286 del 1999, nelle sue articolazioni, è molto ben organizzato, salvo su un punto. Il controllo di gestione viene utilizzato per verificare con puntualità mensilmente, trimestralmente, ma non di più, perché esso insiste sulla gestione in quanto tale, quindi su raggruppamenti di operazioni di gestione e, se viene effettuato ogni sei mesi o ogni anno, impedisce all'ente di poter intervenire per correggere le eventuali impostazioni dimostrate fallaci alla luce dei fatti gestionali effettivi.

Contemporaneamente, è necessario un controllo strategico, che consenta la dimostrazione del risultato progressivo, in formazione, delle politiche pubbliche decise dall'ente locale. Questa è l'esaltazione dell'autonomia degli enti locali, ma per fare ciò occorre che gli enti locali si dotino dei suddetti strumenti, considerando che, spesso, nel nostro Paese gli enti locali hanno una dimensione molto limitata.

Considero opportuno invitare il legislatore a pensare a forme procedurali in grado di aiutare gli enti locali a dirigersi verso tali forme di controllo, invitandoli alla costruzione di consorzi anche di tipo amministrativo-contabile, per poter gestire insieme anche le funzioni di controllo — come avviene per certe altre funzioni — per mezzo del segretario comunale, o del revisore, che può essere anche un revisore di più comuni, purché il revisore di più comuni, il responsabile del controllo di gestione di più amministrazioni locali, sia in condizioni di incedere verso la suddetta direzione, l'unica che può portare al pieno rispetto delle autonomie e, al tempo stesso, alla garanzia degli equilibri di finanza generale. Tale soluzione darebbe, infatti, al controllore di secondo grado la possibilità di considerare attendibili le indicazioni precedenti.

Un punto del decreto legislativo n. 286 del 1999 mi ha sempre lasciato perplesso, perché è una assenza. Il decreto, infatti, passando all'aspetto della valutazione, salta un aspetto del controllo che è

assolutamente dominante e che la dottrina ha sempre indicato: il controllo organizzativo. È difficile svolgere un buon controllo di gestione e un buon controllo strategico, se non esiste una revisione critica condotta sulla propria organizzazione. Prima di poter procedere alla determinazione di elementi di valutazione sul funzionamento della dirigenza, quindi, occorre una revisione critica della struttura organizzativa, con l'espressione delle eventuali correzioni da apportare per il futuro. Solo a quel punto scatta il tema della valutazione.

Ritornando alle mie iniziali considerazioni, è evidente come nella situazione attuale si stia in parte accavallando l'applicazione di così tante norme di grande impatto e rilievo sul tema della finanza pubblica, quale il decreto legislativo n. 150 del 2009, che tocca questo argomento in via indiretta, perché, quando andiamo a determinare la *performance* delle amministrazioni ai fini di determinare la *performance* dei singoli dirigenti, è evidente che la *performance* delle singole amministrazioni non è altro che il risultato ottenuto dalla gestione dell'amministrazione medesima. È, quindi, un risultato non finanziario, ma certamente economico, e, poiché nella valutazione della funzionalità devono esistere, accanto alla gestione finanziaria, la gestione economica e la gestione patrimoniale, esso rileva direttamente.

Incide anche il tema del federalismo, che è uno dei temi principali in materia di controlli, perché da un lato accentua la forza e l'autonomia degli enti, ma dall'altro impone la logica dei costi *standard* come strumento di ripartizione delle risorse. Per poter determinare costi *standard*, occorre un sistema di contabilità economica, perché da un sistema di contabilità finanziaria i costi non emergono: emerge soltanto la possibilità di trasformare le spese in un'ipotetica rappresentazione di alcuni costi, non di tutti, e si è nell'impossibilità di determinare un sistema di costi revisionato, come impone il costo *standard*.

Se davvero vogliamo avere un meccanismo di ripartizione di risorse, che ovviamente provocherà difficoltà e problemi, il sistema deve essere assolutamente trasparente. È quindi necessario arrivare - in forma di contabilità estesa o analitica ben sviluppata - a una determinazione della componente «costo» delle prestazioni, perché altrimenti tutta la riforma del federalismo rischia di infrangersi davanti al problema della correttezza e dell'oggettività del relativo calcolo.

Mi sembra che da tali elementi emerga come sia possibile agire attraverso un sistema di controlli integrati tra loro, purché alla base essi abbiano un sistema di rilevazione ugualmente integrata. Come docente non posso non segnalare che i controlli, senza un buon sistema informativo alla base, sono elementi molto opinabili.

Se vogliamo controllare elementi quali i costi, dobbiamo avere un'apposita contabilità che li rilevi. Non possiamo ignorare tale passaggio. Se vogliamo avere un buon funzionamento, dobbiamo avere anche una revisione critica dell'organizzazione: gli enti devono sapere che la loro organizzazione dipende dalle loro scelte, ma anche che sono stimolati a dimostrare l'economicità della loro organizzazione, perché la loro economicità ha delle conseguenze importanti, in termini di impatto sulla finanza pubblica.

Mi fermerei qui, signor presidente, rimanendo a disposizione per eventuali domande.

PRESIDENTE. Ringrazio il dottor Mastroianni e il professor Anselmi. Do quindi la parola ai colleghi che intendano intervenire per porre quesiti o formulare osservazioni.

MASSIMO BITONCI. Vorrei porre una domanda al dottor Mastroianni. Poiché abbiamo affrontato il tema dell'indebitamento della pubblica amministrazione, dei derivati e degli *swap* che sono stati utilizzati da molte amministrazioni comunali - soprattutto in passato - vorrei sapere se si sia a conoscenza di un dato complessivo

dell'indebitamento provocato dall'utilizzo di questi strumenti derivati da parte delle pubbliche amministrazioni.

PRESIDENTE. Desidero porre una breve domanda al dottor Mastroianni e una al professor Anselmi. Al dottor Mastroianni faccio una domanda specifica relativa a una questione molto particolare, che riguarda alcuni comuni, in realtà diverse centinaia di comuni italiani, che vengono commissariati a seguito di provvedimento specifico del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'interno. Questi comuni vengono gestiti da una terna commissariale, costituita - in genere - da un prefetto e da due collaboratori.

Siamo - ormai - perfettamente consapevoli del fatto che tutti questi comuni, quando, dopo essere stati gestiti da tali terne commissariali, ritornano alla normale vita democratica e vanno nuovamente ad elezioni, sono condannati a uscire dai limiti imposti dal patto di stabilità interno per tutta una serie di motivi, tra i quali l'eccessivo costo della stessa gestione commissariale, ricadente sui comuni medesimi. Ciò appare ancora più grave, se si considera che circa il 90 per cento di questi comuni ha un esiguo numero di abitanti e, quindi, finanze assolutamente asfittiche. Vorrei sapere se voi abbiate già avuto l'opportunità di valutare questa tematica e se abbiate proposte al riguardo.

L'argomento estremamente interessante della relazione del professor Anselmi è quello relativo alla necessità di rendere più efficace e più efficiente il sistema dei controlli, anche ampliando funzioni e competenze dei collegi dei revisori dei conti. È notorio che negli enti locali i collegi dei revisori generalmente vengono individuati attraverso una serie di passaggi, tra i quali un voto nei vari consigli comunali. Spesso, quindi, la scelta è affidata alla prassi costante della vita politica e democratica del nostro Paese.

Vorrei sapere se ritenga che questo sia il metodo più consono e più opportuno o

esistano valutazioni per rendere il collegio dei revisori — e quindi i revisori stessi — più slegati dalle situazioni politiche contingenti dei vari enti locali, rendendo più oggettiva la loro funzione.

Do quindi la parola ai nostri ospiti per la replica.

DOMENICO MASTROIANNI, *Capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato*. Per quanto riguarda i derivati e tutte le fattispecie che sono oggetto di rilievo, non ho qui un quadro esatto da poter dare, però, se siete interessati, posso provare a predisporlo e, se ritenete, ve lo posso inviare.

Per quanto riguarda, invece, il quesito posto dal presidente, come Ispettorato generale di finanza e servizi ispettivi di finanza pubblica — perché i servizi ispettivi fanno parte dell'Ispettorato generale di finanza — non abbiamo affrontato questo problema, perché non rientra nella nostra competenza. Come Ispettorato generale di finanza, infatti, abbiamo una vigilanza sugli altri enti pubblici, diversi dagli enti locali e territoriali. Per quanto riguarda l'attività ispettiva nei confronti degli enti locali, abbiamo competenza solo sulla base delle norme appena illustrate.

Poiché la competenza è del Governo, in particolare, del Ministero dell'interno, quando abbiamo notizia del commissariamento di un comune, solo per una questione deontologica evitiamo di intervenire con un'attività ispettiva, perché riteniamo che il commissario stia già risolvendo le situazioni di criticità, per cui noi non andiamo a sovrapporci. Si tratta, quindi, di un tema sul quale, purtroppo, non posso esserle di aiuto.

LUCA ANSELMI, *Professore ordinario di economia aziendale presso l'Università di Pisa*. Grazie, presidente; trovo che la sua domanda sia molto stimolante. Permette di formulare sia risposte più diplomatiche che risposte più nette. Credo di poter agire su due fronti per risponderle: come potrebbe avvenire la nomina dei revisori dei conti e quali requisiti dovrebbero possedere i nominati.

Nella situazione attuale, se partiamo dai requisiti — scelgo la via più diplomatica — la scelta è quella che lei ha indicato: i requisiti richiedono che ci sia l'iscrizione nell'Albo dei dottori commercialisti o dei ragionieri, ormai fusi, e che un terzo revisore debba essere iscritto nell'Albo dei revisori contabili.

Poiché i due Albi sono fusi, in realtà si tratta di avere due revisori provenienti dallo stesso Albo e il terzo che fa riferimento al medesimo Albo, perché — in genere — i revisori sono già dottori commercialisti o ex ragionieri.

Sorge, quindi, una questione che fu affrontata anche nel 1977. La Ragioneria cominciò, poi, a muoversi già dieci o quindici anni fa pensando a un Albo dei revisori pubblici. Poiché la materia è pregnante e complicata rispetto alla normale revisione privatistica, potrebbe essere utile che — nell'ambito dell'Albo — si possa essere iscritti anche a una particolare sezione per revisori pubblici, dopo aver superato un esame o dopo aver acquisito dei titoli o, come fu fatto alla formazione dell'Albo per i privati, avendo esercitato — ad esempio per dieci anni — l'attività di revisore pubblico, in modo tale che questa documentazione possa dimostrare un minimo di conoscenza della materia.

Credo che ognuno conosca enti locali nei quali i revisori sono bravissime persone, ma posseggono scarsa conoscenza del funzionamento degli enti locali stessi. Se i revisori hanno un ruolo veramente importante per gli enti locali e divengono certificatori sempre più rilevanti, devono avere le conoscenze di base per poter svolgere questa attività.

Come fare la nomina costituisce il problema più delicato, perché è un problema politico. La nomina potrebbe continuare ad essere disciplinata esattamente come ora, ma restringendo i requisiti, cosicché vi sia una libertà, anche un intuito politico nello svolgere la nomina, ma tra persone che hanno requisiti molto stringenti, quindi con professionalità di buon livello, oppure si potrebbe alzare il *quorum* per effettuare le nomine in blocco o limitare la votazione a un terzo degli eligendi. In tale

modo, si costruirebbe un sistema in cui una larga maggioranza potrebbe difficilmente riuscire a ottenere tutti e tre i revisori, ma potrebbe ottenerne due, indirizzandosi verso una scelta individuale. Ciò metterebbe in moto meccanismi di controllo incrociato anche all'interno della maggioranza.

PRESIDENTE. Ringrazio gli auditi non solo per la loro disponibilità, ma anche per le relazioni che ci hanno consegnato. Autorizzo la pubblicazione in allegato al resoconto stenografico della seduta odierna della documentazione consegnata

dal dottor Mastroianni (*vedi allegato 1*) e di quella consegnata dal professor Anselmi (*vedi allegato 2*).

Dichiaro conclusa l'audizione.

La seduta termina alle 14,50.

IL CONSIGLIERE CAPO DEL SERVIZIO RESOCONTI
ESTENSORE DEL PROCESSO VERBALE

DOTT. GUGLIELMO ROMANO

*Licenziato per la stampa
il 28 maggio 2010.*

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

DOCUMENTAZIONE CONSEGNATA DAL DOTTOR MASTROIANNI***I controlli dei Servizi ispettivi di finanza pubblica sugli enti locali*****1. Il quadro normativo**

Le verifiche svolte dai Servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria generale dello Stato (S.I.Fi.P.) nei confronti degli enti pubblici hanno natura di controllo extragerarchico (controllo esterno).

La funzione dei S.I.Fi.P. è diretta a verificare, con obiettività e neutralità, la regolarità e la proficuità della spesa, ai fini della corretta gestione della finanza pubblica.

Una serie di norme, succedutesi nel tempo, hanno definito i contorni dell'attività dei S.I.Fi.P., che si è evoluta verso una più moderna accezione di controllo "collaborativo", finalizzato anche all'adozione, da parte dell'Amministrazione verificata, di idonei interventi correttivi.

Il D. Lgs. 3.2.1993, n. 29, che ha contrattualizzato il rapporto di pubblico impiego, ha attribuito ai S.I.Fi.P. importanti compiti in materia di controllo del costo del lavoro.

In particolare, l'art. 65, comma 5, successivamente confluito con modifiche nell'art. 60, comma 5, del D. Lgs. 30.3.2001, n. 165, dispone che presso le amministrazioni pubbliche *"il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, anche su espressa richiesta del Ministro per la funzione pubblica, dispone visite ispettive, a cura dei servizi ispettivi di finanza del Dipartimento della ragioneria generale dello Stato... per la valutazione e la verifica delle spese, con particolare riferimento agli oneri dei contratti collettivi nazionali e decentrati, denunciando alla Corte dei conti le irregolarità riscontrate..."*.

Successivamente, il D. Lgs. 30.7.1999, 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"*, ha previsto, all'art. 2, comma 1, che *"ai controlli di regolarità amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione... e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato"*.

Negli ultimi anni, l'attività ispettiva è stata rivolta in particolare sulla verifica degli equilibri di bilancio, in considerazione degli impegni presi dal nostro Paese nei confronti dell'Unione europea, con l'adesione all'Euro ed al Patto di stabilità e crescita, al quale sono stati chiamati a concorrere, per effetto della L. 23.12.1998, n. 448 (Legge finanziaria 1999), anche gli enti locali.

Ciò ha imposto una più attenta vigilanza da parte del Ministero dell'economia, che si è concretizzata, per quanto interessa in questa sede, nell'emanazione dell'art. 28 della L. 27.12.2002, n. 289 (Legge finanziaria 2003), il quale, al comma 1, dispone che *"allo scopo di assicurare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica il Ministero dell'economia e delle finanze provvede all'acquisizione di ogni utile informazione sul comportamento degli enti ed organismi pubblici di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165... avvalendosi dei propri rappresentanti nei collegi sindacali o di revisione presso i suddetti enti ed organismi e dei servizi ispettivi di finanza pubblica"*.

Da ultimo, la L. 31.12.2009, n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica", all'art. 14, rubricato "Controllo e monitoraggio dei conti pubblici", comma 1, lettera d), dispone che, in relazione alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato provvede ad "effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano... In ogni caso, per gli enti territoriali i predetti servizi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica".

La norma da ultimo emanata ribadisce le attribuzioni dei S.I.Fi.P., ma, al contempo, ne precisa l'oggetto in relazione ai destinatari.

Pertanto, mentre il controllo nei confronti delle Regioni si limita ad una verifica volta a rilevare eventuali "scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica", da interpretare come potere di monitoraggio e controllo degli equilibri di bilancio delle singole Amministrazioni regionali, ai fini di un loro concorso al raggiungimento dei più generali obiettivi di finanza pubblica verso i quali tende il sistema paese, nei confronti degli enti locali (province e comuni) il controllo previsto si caratterizza per una maggiore estensione, (regolarità della gestione amministrativo-contabile), ferma restando la finalità fondamentale della verifica del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica.

L'*excursus* normativo sin qui compiuto delle norme di carattere generale che ne hanno disciplinato nel tempo l'attività appare sufficiente ad inquadrare il contesto ordinamentale dell'attività dei S.I.Fi.P.

Ad altre disposizioni più puntuali, non necessariamente contenute in norme di rango primario, si farà riferimento nel prosieguo della trattazione, la quale avrà ad oggetto le singole tematiche affrontate dai S.I.Fi.P. nel corso delle verifiche presso gli enti locali, con un accenno, per ogni argomento, alle criticità rinvenute.

Si ritiene di partire dalle verifiche sulle spese di personale, le quali hanno rappresentato, per diverso tempo, il *core business* delle verifiche amministrativo-contabili svolte dai S.I.Fi.P., anche in virtù della specifica competenza in materia attribuita dal D.lgs. 30.3.2001, n. 165.

2. Le spese di personale

Le spese di personale rappresentano una componente essenziale della dinamica della spesa pubblica.

Nel corso dell'ultimo decennio, norme di vario tenore, riproposte nelle diverse leggi finanziarie, hanno tentato di porre un freno alla dinamica retributiva, soprattutto attraverso il blocco del *turn over*.

Tuttavia, non sempre i provvedimenti adottati hanno ottenuto i risultati auspicati, per una serie di ragioni.

Innanzitutto, l'impossibilità di assumere personale per le vie ordinarie ha indotto numerose pubbliche amministrazioni, tra le quali gli enti territoriali (Regioni ed enti locali), a ricorrere a strumenti alternativi (collaborazioni coordinate e continuative, consulenze, forme flessibili d'impiego, quali le assunzioni a tempo determinato ed il lavoro interinale). Tanto ciò è vero che, alla fine, il legislatore ha dovuto prendere atto delle dimensioni del fenomeno, autorizzando, attraverso i procedimenti di stabilizzazione, l'ingresso effettivo nei ruoli della pubblica amministrazione dei soggetti inizialmente legati alla stessa attraverso forme di lavoro precario.

Ma soprattutto, il blocco delle assunzioni non ha impedito, attraverso lo strumento della contrattazione decentrata, una crescita ragguardevole del trattamento retributivo accessorio, che in quei contratti decentrati trova il proprio fondamento. I costi ad esso connessi, infatti, hanno finito per assorbire una parte consistente dei (presunti) risparmi realizzati attraverso la limitazione degli ingressi.

Il fenomeno ha interessato particolarmente, come accennato, la platea degli enti locali. Non a caso, in epoca recente, l'ordinamento ha concentrato l'attenzione su questa specifica componente retributiva, sollecitando l'attivazione di più incisivi poteri di controllo.

Particolarmente significativa, in tal senso, è apparsa l'emanazione del D.L. 25.6.2008, n. 112, convertito in L. 6.8.2008, n. 133, il cui art. 67, rubricato "*Norme in materia di contrattazione integrativa e di controllo dei contratti nazionali ed integrativi*", ha cercato di porre un freno ai fenomeni degenerativi che avevano interessato la costituzione e la ripartizione dei fondi incentivanti a seguito di contrattazione decentrata. Tale tentativo è stato manifestato in alcune norme particolarmente stringenti (commi da 8 a 12), emanate con l'obiettivo di incidere sull'operato di quegli enti che, nel corso degli anni, avessero adottato comportamenti elusivi delle disposizioni contrattuali di livello nazionale.

I commi da 8 a 12 dell'art. 67 sono stati abrogati dall'art. 66, comma 1, lett. e), del D. Lgs. 27.10.2009, n. 150, "Attuazione della legge 4.3.2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni", che ha fatto confluire le norme previgenti negli artt. 40 e 40 bis del D. Lgs. 30.3.2001, n. 165.

Il novellato art. 40, al comma 3-quinquies, dispone che "*le pubbliche amministrazioni non possono in ogni caso sottoscrivere in sede decentrata contratti collettivi integrativi in contrasto con i vincoli o con i limiti risultanti dai contratti collettivi nazionali o che disciplinano materie non espressamente delegate a tale livello negoziale ovvero che comportano oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione... Nei casi di violazione dei vincoli e dei limiti di competenza imposti dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono sostituite ai sensi degli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del codice civile*".

Lo stesso art. 40, comma 3-quinquies, così prosegue: "*in caso di accertato superamento di vincoli finanziari da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, del Dipartimento della funzione pubblica o del Ministero dell'Economia e delle finanze è fatto altresì obbligo di recupero nell'ambito della sessione negoziale successiva*".

Tale norma ripropone il dettato dell'art. 67, comma 10, ultimo periodo, del D.L. 25.6.2008, n. 112, convertito in L. 6.8.2008, n. 133, rispetto al quale, peraltro, inserisce alcuni rilevanti elementi di dettaglio, ed in particolare include espressamente il Ministero dell'Economia tra i soggetti dalle cui funzioni di accertamento può derivare un obbligo di recupero per l'Ente.

D'altro canto, la norma si limita a prendere atto di un'attività di verifica che da tempo (oltre un decennio) i S.I.Fi.P. svolgono presso gli enti locali. Le verifiche effettuate in modo autonomo o in collaborazione con il Dipartimento della funzione pubblica hanno riguardato diverse tematiche, tra cui:

- costituzione e ripartizione dei fondi per il personale sprovvisto di qualifica dirigenziale (c.d. personale "del comparto" o "livellato");
- trattamento retributivo accessorio dei dirigenti e dei segretari comunali;
- dotazioni organiche;
- consulenze.

Sin dalle prime visite ispettive, sono state evidenziate molteplici criticità, ed è stata corroborata la tesi, da cui si sono prese le mosse, di una crescita esponenziale dei relativi costi, associata con la frequente violazione delle norme contenute nei contratti collettivi nazionali, i quali viceversa, dovrebbero costituire, per i contratti decentrati, l'imprescindibile parametro di riferimento.

Sono emerse diffuse situazioni di irregolarità, che hanno riguardato, sostanzialmente, la totalità delle materie sottoposte ad indagine:

- a) *individuazione delle fonti di finanziamento dei fondi* - è stata riscontrata in maniera quasi generalizzata la presenza, nei fondi per il personale, di somme non consentite dalla contrattazione nazionale e molto spesso gli enti hanno attinto a risorse autonome di bilancio, in difetto dei presupposti richiesti dalla legge;
- b) *modalità di utilizzo delle risorse (ripartizione dei fondi)* - le risorse dei fondi, spesso illegittimamente inserite, sono state utilizzate per finanziare istituti retributivi del tutto anomali, in quanto neppure previsti dalla normativa di settore, ovvero, pur in presenza di un'astratta previsione normativa, scavalcando o eludendo le sue disposizioni;
- c) *(per i dirigenti) crescita repentina della retribuzione accessoria (posizione e risultato) e sistematica violazione del principio di onnicomprensività* - nella totalità dei casi, si è riscontrata una crescita esponenziale delle retribuzioni del personale con qualifica dirigenziale, in misura di molto superiore al tasso d'inflazione e superiori per percentuali rilevanti agli stipendi dei "pari grado" delle amministrazioni statali; la criticità segnalata si aggrava in considerazione della prassi, invalsa presso numerose amministrazioni, di erogare compensi aggiuntivi per lo svolgimento di meri compiti istituzionali, in violazione del principio di onnicomprensività, così come definito da una consolidata giurisprudenza amministrativa e contabile;
- d) *(per i segretari comunali) violazione del principio di onnicomprensività e non corretta applicazione della cd. "clausola del galleggiamento"* - quanto a quest'ultimo punto, in particolare, un'applicazione non corretta di alcune clausole contrattuali, stigmatizzata, oltre che dalla Ragioneria generale dello Stato, anche dall'ARAN e dal Dipartimento della Funzione pubblica, ha consentito una crescita rilevante della retribuzione di posizione;

Alcune delle indagini compiute dai S.I.Fi.P. in materia di personale, come accennato, sono state svolte in collaborazione con il Dipartimento della Funzione pubblica, con il quale sono stipulati appositi protocolli d'intesa.

Esse hanno riguardato le seguenti tematiche:

- acquisizione di dati sulla dimensione del part-time e sulla regolarità delle prestazioni dei pubblici dipendenti;
- osservanza delle disposizioni normative in materia di sicurezza sul lavoro;
- stato di attuazione delle disposizioni relative ai controlli interni;
- verifica della modalità di esecuzione dei controlli sui dati dichiarati dal cittadino per ottenere provvedimenti amministrativi.
- affidamento di incarichi e consulenze;
- attività negoziale;
- attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi locali, con particolare riferimento all'esternalizzazione dei relativi servizi.
- osservanza delle norme e iniziative assunte per l'abbattimento delle barriere architettoniche.

- adempimenti in materia di dotazioni organiche con riferimento alle riduzioni previste dal legislatore (art. 34, L. n. 289/2002; art. 1, commi 93, 95 e 98 L. n. 311/2004);
- rispetto dei criteri determinati per l'avvio dei rapporti di collaborazione (art. 7 del D.Lgs. n. 165/2001);
- osservanza della disciplina in materia di attribuzione e di svolgimento delle mansioni superiori (art. 52 del D.Lgs. n. 165/2001);
- osservanza della disciplina finanziaria e della più recente giurisprudenza in ordine alle progressioni verticali.

Dai riscontri eseguiti sono emerse numerose irregolarità e disfunzioni, le quali hanno riguardato:

- a) *dotazioni organiche*: inadempimento dell'obbligo di rideterminazione; inosservanza dell'obbligo di riduzione delle spese di personale, mancata adozione dei provvedimenti di programmazione triennale dei fabbisogni;
- b) *procedure concorsuali per l'assunzione dall'esterno e selezioni per progressioni verticali*: tali procedure sono state bandite in assenza del presupposto della vacanza di posti in organico. Più in generale, sono state riscontrate illegittimità di varia natura in fase di assunzione del personale, in violazione della consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale;
- c) *altre osservazioni concernenti la gestione del personale*: generalizzata attribuzione di emolumenti retributivi (progressioni economiche, produttività ecc.) in assenza di criteri di selettività meritocratica ("a pioggia");
- d) *incarichi di consulenza e di collaborazione*: violazione dei criteri individuati dal legislatore (art. 7 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165) e dalla giurisprudenza contabile ai fini del conferimento degli incarichi di consulenza o collaborazione

Le modalità di effettuazione delle verifiche hanno avuto anche la finalità di acquisire elementi informativi sullo stato di attuazione delle norme che disciplinano le materie oggetto di verifica, nonché di accertare eventuali irregolarità, inadempienze, ritardi e disfunzioni, in modo da fornire allo stesso Dipartimento della Funzione pubblica un quadro d'insieme delle situazioni riscontrate. Quanto sopra nell'ottica di consentire valutazioni per eventuali successivi interventi diretti, sia ad eliminare o ridurre le carenze riscontrate, sia a modernizzare, razionalizzare e rendere uniformi i modelli organizzativi, operativi e gestionali delle pubbliche amministrazioni, in base ai criteri generali di efficienza, economicità ed efficacia.

Considerata la rilevanza che il costo del personale riveste nell'ambito del bilancio degli enti locali, per il 2010 è stato programmato un monitoraggio intersettoriale che si concluderà con la redazione di un documento finale di sintesi (*report*), il quale, oltre a rappresentare l'esperienza dei S.I.Fi.P. e a diffondere le criticità rilevate, differenziate per tipologia di Ente, consentirà di sensibilizzare gli operatori della finanza locale, le organizzazioni sindacali, gli interlocutori politici, i media e l'opinione pubblica, sul tema della spesa di personale negli Enti locali. Inoltre, potranno essere formulate proposte utili per un dibattito sulla necessità di introdurre criteri oggettivi, sia per la determinazione che per l'erogazione di quegli istituti contrattuali per i quali sono state rilevate irregolarità dovute ad un eccessivo grado di soggettività e discrezionalità.

3. Gli equilibri di bilancio

La situazione finanziaria del comparto degli Enti locali, come testimoniato dalle crisi finanziarie che stanno interessando, con sempre maggior frequenza, anche comuni di medie, grandi e grandissime dimensioni, sta progressivamente diventando una problematica che si pone all'attenzione non soltanto degli addetti ai lavori, ma anche dell'opinione pubblica nazionale e locale.

E' quasi superfluo sottolineare, infatti, come la finanza locale rappresenti, ormai, una parte importante dei conti pubblici nazionali, rilevanti ai fini del rispetto dei parametri previsti dall'Unione economica e monetaria. L'evoluzione di questo comparto, dunque, riveste un'influenza sempre crescente sui risultati conseguiti dallo Stato italiano nel settore della finanza pubblica, della sostenibilità del debito pubblico nel medio e lungo periodo e, di conseguenza, del *rating* dell'Italia nei mercati finanziari.

Il rilievo della finanza locale nell'ambito della finanza pubblica complessiva risulta molto elevato, ed è possibile affermare che tale peso tenderà ad aumentare, soprattutto una volta attuate le deleghe previste dalla L. 5.5.2009, n. 42 - "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione".

Queste considerazioni sono ancora più valide se si tiene presente l'attuale momento di grande difficoltà che sta attraversando la situazione finanziaria mondiale, che non potrà non avere riflessi nell'ambito delle tendenze di lungo periodo della finanza pubblica e, di conseguenza, della finanza locale, in particolar modo nel futuro "contesto federale".

Sulla base di queste considerazioni, a partire dal 2005, i S.I.Fi.P. hanno iniziato a rivolgere particolare attenzione ai molteplici aspetti del bilancio e del rendiconto di tali enti, alla luce dei principi indicati dal decreto legislativo 18.8.2000, n. 267, "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali".

Sono stati eseguiti controlli aventi ad oggetto le modalità di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali e le modalità di partecipazione dell'ente locale ai consorzi di funzioni, agli organismi di gestione dei servizi pubblici locali privi di rilevanza economica ed alle società di gestione dei servizi pubblici locali aventi rilevanza economica. Contestualmente, sono state realizzate anche alcune verifiche direttamente nei confronti delle società pubbliche o pubblico/private concessionarie di pubblici servizi.

Queste molteplici attività hanno permesso di avere una visione molto articolata dell'attuale situazione finanziaria degli Enti locali, delle dinamiche che la stanno caratterizzando e delle criticità che amministratori e tecnici devono quotidianamente fronteggiare.

Si segnala che alcune conclusioni cui i S.I.Fi.P. erano giunti a seguito dell'attività di verifica hanno trovato riscontro favorevole, nel corso degli anni, sia da parte della giurisprudenza, sia del Legislatore. Si fa riferimento, per quanto concerne l'attività legislativa, ai provvedimenti riguardanti il monitoraggio ed il contenimento dei costi della contrattazione decentrata ed ai diversi provvedimenti emanati in materia di contenimento dei c.d. "costi della politica" e dei costi delle strutture societarie e consortili che fanno capo agli Enti locali.

Negli ultimi anni, in particolare, anche a causa delle sempre più frequenti richieste di collaborazione provenienti dalla Magistratura contabile ed ordinaria, e, in taluni casi, da

parte degli stessi Enti locali¹, l'attività dei S.I.Fi.P. si è orientata all'esecuzione di verifiche aventi ad oggetto *l'analisi di bilancio e la sostenibilità del debito* degli Enti locali.

I segnali di difficoltà rilevati nello svolgimento di quest'attività hanno suggerito di elaborare nel corso del 2007, in via sperimentale, una metodologia di analisi dell'andamento pluriennale dei bilanci degli Enti locali che permettesse di approcciare le diverse situazioni finanziarie in modo uniforme e indipendente, per quanto possibile, dalle dimensioni del soggetto verificato.

Per arrivare a questo risultato, è stato elaborato un programma informatico in grado di permettere un'analisi *standard* dei bilanci previsionali e dei rendiconti di gestione degli Enti locali, nelle loro diverse componenti finanziarie di entrata e di spesa.

Dopo la sperimentazione del 2007, questo metodo di verifica dei bilanci degli Enti locali è entrato a regime, divenendo uno degli strumenti essenziali nell'ambito dell'attività svolta nei confronti dei singoli Enti.

Come accennato in precedenza, negli ultimi due anni, prima in via sperimentale, poi in via definitiva, è stato utilizzato un metodo il più omogeneo possibile di analisi dei bilanci degli Enti locali.

Le caratteristiche dell'approccio, in sintesi, sono state le seguenti:

- analisi pluriennale dei bilanci previsionali ed assestati degli Enti;
- analisi pluriennale dei rendiconti di gestione;
- analisi degli equilibri di bilancio, sia di parte corrente, sia di parte capitale;
- attenzione alla quantificazione ed alla composizione dei risultati di amministrazione;
- attenzione all'andamento della liquidità, sia libera, sia vincolata;
- attenzione alla gestione dei residui;
- attenzione all'andamento ed alla gestione dell'indebitamento e dei connessi strumenti derivati.

Per mettere a confronto queste grandezze, come prima si accennava, è stato creato un programma informatico in grado di consentire un'analisi *standard* dei bilanci previsionali e dei rendiconti di gestione degli Enti locali, che ha permesso di avere informazioni attendibili in ordine alla situazione finanziaria complessiva degli Enti verificati. I risultati delle indagini hanno accentuato i motivi di preoccupazione, in quanto l'esame delle diverse tematiche ha evidenziato rilevanti criticità, relative praticamente a tutti gli argomenti trattati:

- *l'equilibrio di bilancio, in particolare per quanto riguarda la parte corrente*: la crescita repentina delle spese correnti ha determinato uno squilibrio di questa specifica sezione del bilancio, il quale ha indotto gli enti a ricorrere, per il loro finanziamento, ad entrate straordinarie (*una tantum*), molto spesso finalizzate per legge agli investimenti;
- *la situazione dei residui attivi*: i consuntivi degli enti locali espongono crediti i quali, ad una più attenta verifica, si sono rivelati privi di consistenza, in considerazione della mancanza dei necessari presupposti giuridici e la loro mancata riscossione, oltre a

¹ Vanno ricordati, tra gli altri:

- il Comune di **Roma**, su richiesta dell'Amministrazione neo-insediata;
- il Comune di **Catania**, ai sensi dell'art. 28 della Legge 27.12.2002, n. 289 (finanziaria 2003);
- il Comune di **Enna**, su richiesta della competente Procura della Repubblica;
- il Comune di **Perugia**, su sollecitazione della Corte dei conti.

determinare una scarsa veridicità del risultato d'amministrazione, ha generato inevitabili tensioni sotto il profilo della liquidità; in sostanza, si è rilevata una trasformazione delle previsioni d'entrata in accertamenti, degli accertamenti in residui attivi, dei residui attivi in avanzo libero, il quale è andato a finanziare necessità di spesa che, a differenza delle entrate, si sono rivelate concrete ed effettive, aggravando progressivamente gli squilibri dei bilanci.

- *l'andamento della liquidità, sia libera che vincolata*: numerosi enti, all'atto delle verifiche, denunciavano rilevanti e cronici squilibri di cassa, e riuscivano a far fronte alle necessità di liquidità solo attraverso il ricorso ad anticipazioni di risorse finanziarie da parte degli istituti bancari tesorieri, ovvero, come accennato, attraverso l'utilizzo, per cassa, delle somme aventi specifica destinazione al finanziamento delle spese in conto capitale (investimenti);

- *il risultato d'amministrazione*: l'esame dei dati ha rivelato, come primo elemento, che, salve rarissime eccezioni, nessun Ente è risultato in disavanzo, ed anche in quei casi in cui la gestione era caratterizzata da pesantissime crisi finanziarie, con lunghi ritardi di pagamento nei confronti dei creditori e con frequente ricorso a forme, più o meno legittime, di finanziamento a breve, gli Enti non hanno palesato un formale disavanzo di amministrazione ma, al contrario, ci sono sempre stati degli avanzi, in molti casi di dimensioni importanti; un'analisi di questa posta contabile, tuttavia, ha rivelato come il presunto avanzo di amministrazione si fondasse su crediti inesigibili o di dubbia esigibilità, al netto dei quali l'ente è risultato in una situazione di disavanzo, spesso per importi consistenti.

4. Le società partecipate

Questa tematica assume una valenza trasversale, in quanto involge entrambe le tematiche finora trattate.

Dal punto di vista dei costi del personale, infatti, negli ultimi anni si è assistito ad una proliferazione di queste strutture societarie, fenomeno favorito anche dalla possibilità per le stesse di operare senza i vincoli e condizionamenti del regime pubblicistico, oltre che in sede di erogazione del servizio, anche con riferimento al reclutamento del personale: trattandosi di organismi privatistici, essi, ad esempio, non hanno subito i reiterati blocchi delle assunzioni nel pubblico impiego.

Ciò ha determinato un aumento esponenziale delle spese di personale, riferibili in via diretta alla società, ma indirettamente all'ente locale socio.

Tanto ciò è vero che il legislatore, sulla scia di alcune significative pronunce della magistratura contabile, è intervenuto con l'art. 76, comma 1, del D.L. 25.6.2008, n. 112, convertito in L. 6.8.2008, n. 133, che, nel novellare l'art. 1, comma 557, della L. 27.12.2006, n. 296, ha stabilito che costituiscono spese di personale, riferibili all'ente locale, quelle sostenute per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente.

Dal punto di vista degli equilibri di bilancio degli enti detentori delle quote, invece, si è potuto rilevare, nel corso delle verifiche, come tali organismi societari o parasocietari, si siano trasformati, anche per effetto della moltiplicazione dei dipendenti, in strutture pletoriche, spesso distanti da canoni di efficienza.

I risultati operativi non sempre lusinghieri hanno costretto gli enti soci a drastiche manovre di ripiano, attuate nella forma di massicce ricapitalizzazioni, che, se da un lato hanno ridato fiato alle strutture societarie, dall'altro hanno indebolito il bilancio dei soci.

In alcuni casi, il prevedibile esito di gestioni così condotte è consistito nella messa in liquidazione dell'organismo partecipato dall'ente.

Infine, i rapporti degli enti locali con le loro diramazioni societarie hanno attirato l'attenzione della Ragioneria Generale dello Stato sotto un altro profilo: quello delle *modalità di affidamento dei servizi*.

Da circa un decennio, infatti, tali strutture societarie o parasocietarie sono finite sotto i riflettori della giurisprudenza comunitaria (e anche di quella nazionale), che ha in particolare stigmatizzato il profilo delle modalità di affidamento della gestione del servizio, spesso considerate contrastanti con il principio di libera concorrenza che informa numerose disposizioni del Trattato UE.

Le verifiche condotte dai S.I.Fi.P. hanno confermato come, in molti casi, gli enti locali avessero proceduto all'affidamento diretto dei propri servizi (c.d. *in house providing*) senza che ricorressero tutti i requisiti di quel controllo stringente, definito "*controllo analogo*", che l'ordinamento comunitario richiede perché si possa derogare ai normali procedimenti di evidenza pubblica.

A porre rimedio a tali criticità è intervenuto un provvedimento normativo che ha eliminato i motivi di contrasto tra ordinamento nazionale e comunitario: l'art. 23 bis del più volte citato D.L. 25.6.2008, n. 112, convertito in L. 6.8.2008, n. 133, al comma 2, ha disposto che il conferimento della gestione dei servizi pubblici locali deve avvenire, in via ordinaria:

- a favore di imprenditori o di società in qualunque forma costituite individuati mediante procedure competitive ad evidenza pubblica;
- a società a partecipazione mista pubblica e privata, a condizione che la selezione del socio avvenga mediante procedure competitive ad evidenza pubblica.

Il comma 3, d'altro canto, prevede che sia possibile derogare a tali modalità di affidamento esclusivamente per situazioni eccezionali che, a causa di peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento, non permettano un efficace ed utile ricorso al mercato. Solo in tali casi, dunque, l'affidamento può avvenire a favore di società a capitale interamente pubblico, partecipata dall'ente locale, che abbia i requisiti richiesti dall'ordinamento comunitario per la gestione cosiddetta "*in house*".

5. L'indebitamento e gli strumenti finanziari derivati

Un'altra tematica d'interesse dei S.I.Fi.P., è costituita dall'indebitamento contratto dagli enti locali, nelle sue diverse forme (fondamentalmente: mutui ed obbligazioni).

Per quanto concerne l'*indebitamento*, vanno segnalati due aspetti.

Il primo riguarda la consistenza complessiva dello *stock* di debito ed il peso sui bilanci degli Enti per il suo ammortamento.

Lo *stock* di debito risulta essere in aumento, seppur con qualche oscillazione annuale relativa alle modalità con le quali viene strutturato, anno per anno, il Patto di stabilità. In aumento, inoltre, risulta essere anche il peso annuale dell'ammortamento (capitale + interessi).

Nei casi in cui l'onere annuale risulti diminuito, questo, nella maggior parte dei casi, è dovuto al fatto che il debito è stato ristrutturato, con un allungamento della sua durata residua, portando così alla diminuzione delle prime rate annuali successive alla ristrutturazione stessa. Questa prassi consente una diminuzione del peso assoluto del debito

nei primi anni, ma poi scarica sugli esercizi futuri i maggiori oneri di ammortamento. Le economie derivanti dalla rinegoziazione, nella maggior parte dei casi, sono state utilizzate per mantenere costante o aumentare il livello di spesa corrente. Tutto questo, in molte situazioni, è stato aggravato dagli oneri scaturenti dall'utilizzo di contratti derivati, i quali, dopo l'incasso dell'*up-front* e dei differenziali positivi nei primi anni, sono risultati in perdita, aggravando così gli oneri sul debito in essere.

Il secondo aspetto da segnalare, a proposito del debito, si ricollega alla tematica dei residui, sia attivi che passivi, di parte capitale.

Spesso, difatti, sono state rinvenute ingenti somme derivanti da indebitamento, non utilizzate ma mantenute in conto residui, sia in entrata che in uscita. Al contempo, gli Enti continuano a contrarre ulteriore debito per finanziare nuovi investimenti e continuano ad ammortizzare il vecchio debito mai utilizzato.

Questa prassi, oltre ad essere non in linea sotto il profilo della legittimità, favorisce l'accumulo di debito. Una corretta gestione delle economie mantenute in conto residui sui mutui già contratti, con opportune attività di diverso impiego o di riduzione dell'ammontare del debito, potrebbe permettere di:

- finanziare parte dei nuovi investimenti con il debito già contratto e mai utilizzato;
- ridurre lo *stock* complessivo di debito ed il suo peso annuale di ammortamento.

Al contrario, la cattiva gestione dei residui attivi del titolo V ha determinato per l'Ente il rimborso, a titolo di rate d'ammortamento (quota capitale e quota interessi), dell'intero importo concesso, anche per la parte non utilizzata.

Qualora l'Ente non abbia effettuato la devoluzione, la riduzione o l'estinzione del mutuo, e si sia trascinato in bilancio questi crediti (sotto la forma di residui attivi), non potendoli incassare, perché non si è verificata l'effettiva necessità di pagamento, ha restituito all'istituto mutuante (Cassa depositi e prestiti ovvero istituti di credito privati) capitale di cui non ha usufruito, liquidando anche gli interessi passivi.

E' opportuno ribadire come questo fenomeno, allorché ha avuto ad oggetto mutui a totale o parziale carico dello Stato, ha provocato, oltre che un ingiustificato immobilizzo di risorse, anche un aggravio diretto di spesa per il bilancio dello Stato, che ha rimborsato capitale ed interessi su una somma sovradimensionata (l'importo dell'intero mutuo originariamente contratto) rispetto all'effettivo ammontare di risorse utilizzate dall'Ente locale.

Le analisi svolte dai S.I.Fi.P. e le relative conclusioni ivi riportate sono state confermate dall'attività di *spending review*, concernente lo stato di previsione del MEF - eseguita dal Servizio studi della Ragioneria generale dello Stato in collaborazione con i S.I.Fi.P. - che ha evidenziato un importante fenomeno di "sovrammortamento" dei mutui erogati dalla CDP agli enti locali con oneri a carico del bilancio dello Stato, con connesso mancato sfruttamento delle relative risorse.

Questo fenomeno patologico non avrebbe avuto luogo, come detto in precedenza, qualora l'Ente avesse provveduto tempestivamente ad attivare le procedure di diverso impiego (c.d. devoluzione) della quota residua o avesse proceduto alla riduzione dell'importo mutuato, con contestuale comunicazione della riduzione stessa al Ministero competente al pagamento dell'ammortamento.

Una soluzione a tale problematica è contenuta nell'art. 9-bis, commi 6, 7 e 8, del decreto legge n. 78/2009, in corso di attuazione, sebbene limitatamente ai mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti.

Un tema diverso, sia pure connesso alla questione dell'indebitamento, venuto alla ribalta nell'ultimo triennio, è costituito dagli oneri che si sono scaricati, sui bilanci degli Enti locali, in forza dell'utilizzo di strumenti finanziari derivati, in particolare gli *interest rate swap*.

Tali operazioni si inquadrano nell'ambito degli interventi normativi che, soprattutto nel corso degli ultimi anni, si sono ispirati ad una concezione evoluta e dinamica della gestione del debito (cd. "gestione attiva del debito"), che si concretizza in operazioni di ristrutturazione del debito pregresso al fine di ottimizzare il costo dell'indebitamento e minimizzare le relative spese.

Numerosi Enti locali, stimolati dagli istituti di credito, hanno deciso, di addivenire ad una ristrutturazione della propria massa debitoria, agganciando la stessa ad un'operazione in strumenti derivati, conclusa nella quasi totalità dei casi nella forma del contratto di *interest rate swap*.

A fronteggiare le criticità emerse dopo la prima fase di utilizzo di questi strumenti finanziari, e che ha scaricato sui bilanci degli Enti locali pesanti oneri, sono apparsi estremamente opportuni gli interventi normativi di disciplina del settore.

Anche in questo settore, i S.I.Fi.P. hanno rivolto la loro attenzione nel corso delle verifiche effettuate.

Il coinvolgimento della Ragioneria generale dello Stato nell'esame di tali innovativi strumenti finanziari si è realizzato, in particolare, sulla base del combinato disposto delle seguenti disposizioni:

- l'art. 1, comma 737, della L. 27.12.2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007), il quale, nel modificare l'art. 41 della L. 28.12.2001, n. 448 (Legge finanziaria 2002), ha inserito nello stesso articolo il comma 2 ter, il quale prevede che sia data comunicazione alla Corte dei conti, per l'adozione dei provvedimenti di sua competenza, delle operazioni in strumenti derivati che risultino in violazione alla vigente normativa;
- la relativa circolare esplicativa del Dipartimento del Tesoro – Direzione II, del 31 gennaio 2007, che ha previsto in capo al Dipartimento medesimo la facoltà di informare, contestualmente alla Corte dei Conti, anche la Ragioneria Generale dello Stato.

A seguito di accordi presi con il citato Dipartimento del Tesoro – Direzione II – Debito pubblico, cui è affidato il coordinamento e la vigilanza dell'accesso ai mercati finanziari degli enti locali, i S.I.Fi.P. hanno effettuato nel 2007 una serie di specifici accertamenti in materia di finanza derivata.

Le criticità rilevate sono state di natura duplice.

In primo luogo, infatti, è stata rinvenuta la presenza, nell'ambito dei contratti di *swap* sottoscritti dagli enti, di clausole per effetto delle quali, al verificarsi di determinate condizioni, essi hanno visto scaricarsi sui propri bilanci oneri rilevanti, per affrontare i quali non disponevano delle necessarie risorse finanziarie.

Tali clausole, definite "*opzioni digitali*", non appaiono conformi a quanto disposto dalla vigente normativa, sicché i relativi contratti non sarebbero stati sottoscrivibili da parte degli enti.

Ma soprattutto, i Servizi ispettivi di finanza pubblica, sulla scorta della giurisprudenza contabile, hanno stigmatizzato le improprie modalità di utilizzo dei proventi derivanti dagli *swap*, solitamente concentrati nei primi anni di vigenza del contratto, da parte di quegli enti

locali (la quasi totalità) i quali, avendo realizzato dei *cash flow* positivi, li hanno destinati al finanziamento di spese correnti.

Tale prassi operativa, sia pur consentita alla luce del quadro normativo vigente², rischia, peraltro, di incidere in maniera molto rilevante — ed i dati delle verifiche l'hanno testimoniato — sui bilanci di quegli Enti alle prese con disequilibri di bilancio.

Laddove, infatti, come spesso accade, dopo un iniziale periodo (più o meno lungo) caratterizzato da differenziali positivi di tasso d'interesse, questa tendenza si inverte e l'Ente sia costretto ad esborsi finanziari, l'aver destinato i proventi al finanziamento di spesa corrente acuisce le difficoltà e determina la necessità di reperire, oltre alle risorse finanziarie da corrispondere all'intermediario, anche quelle necessarie al finanziamento di quelle voci di spesa, le quali presentano, per loro natura, spiccate caratteristiche di rigidità e ripetitività.

La considerazione delle criticità che hanno caratterizzato l'utilizzo degli strumenti finanziari derivati ha indotto il legislatore all'introduzione del divieto di stipula dei contratti relativi ai derivati fino alla data di entrata in vigore di un apposito regolamento.

E' stata dunque scelta una soluzione radicale, la quale appare, probabilmente, eccessivamente penalizzante per quegli enti locali che degli *swap* hanno fatto un uso prudente, ma al tempo stesso introduce una sorta di tutela per le altre amministrazioni (sono la maggioranza) le quali, per effetto dei derivati, hanno visto scaricarsi sui propri bilanci oneri cui non sono state in grado di far fronte.

Considerazioni conclusive

Nella presente relazione sono state evidenziate le caratteristiche peculiari dell'attività dei S.I.Fi.P. e le principali criticità rilevate. Le crisi finanziarie, che hanno investito il settore degli Enti locali, hanno assunto rilievo e dimensioni tali da riverberarsi sull'intero aggregato della finanza pubblica, costringendo lo Stato ad intervenire per porvi rimedio.

Appare peraltro rilevante l'esigenza di salvaguardare, anche dinanzi all'Unione Europea, la stabilità dei conti pubblici nazionali.

Dall'esperienza maturata nel corso delle verifiche effettuate presso gli Enti locali, i S.I.Fi.P. hanno inteso dare un proprio contributo propositivo, attraverso l'elaborazione di un sistema d'intervento che tenda a prevenire in modo tempestivo lo stato di dissesto degli Enti locali.

Infatti, nell'attuale momento, l'esigenza più pressante è quella di creare un sistema più stringente rispetto a quello previsto dal Capo I del Titolo VIII del TUEL, in forza del quale gli interventi correttivi siano posti in essere prima che la situazione di crisi finanziaria si sia evoluta in uno stato di *default*, conclamato ovvero occulto; situazione questa che è stata fronteggiata, finora, quasi esclusivamente a mezzo di repentini interventi di sostegno finanziario da parte del Governo centrale.

Si ritiene che tale sistema debba basarsi, pertanto, sull'individuazione di una serie di fattori di rischio, misurabili con *indici sintetici*, per i quali occorrerebbe fissare per legge dei precisi parametri, superati i quali l'Ente dovrà apportare adeguate misure correttive nell'esercizio successivo.

² Solo il premio iniziale di liquidità (cd. *up front*), infatti, rientra tra le forme di indebitamento di cui all'art. 3, comma 17, della L. 24.12.2003, n. 350. Tale inclusione, peraltro, si è realizzata in epoca recente, per effetto dell'art. 62, comma 9, del D.L. 25.6.2008, convertito in L. 6.8.2008, n. 133.

Lo scopo ultimo sarebbe quello di allertare gli Enti, che in tal modo potrebbero mettere tempestivamente in pratica tutte le iniziative più opportune per scongiurare ipotesi di dissesto.

In proposito, è necessario che tale sistema sia attuato nella complessa realtà negli Enti locali. Esso potrebbe essere accompagnato, dunque, da un complesso di sanzioni specifiche e mirate nei confronti degli amministratori locali e del personale dirigenziale, commisurate alla gravità delle violazioni, al fine di indurre tali operatori ad assumere comportamenti più consoni alla corretta gestione ed in armonia con la normativa e la disciplina contrattuale vigenti, stimolando gli stessi alla tempestiva adozione delle opportune misure correttive.

Il tutto deve essere supportato da idonei sistemi di monitoraggio e controllo.

Una strada percorribile è anche quella di affidare al collegio dei revisori il calcolo e la valutazione dei predetti fattori di rischio. Tale organo, sulla base delle risultanze di bilancio e delle periodiche verifiche amministrativo-contabili, dovrebbe determinare gli indici che misurano i fattori di rischio confrontandoli con i parametri fissati per legge.

I parametri, individuati con una norma che dovrebbe anche graduare le sanzioni, dovrebbero rappresentare il tetto massimo oltre il quale l'organo preposto a tale controllo attiva le procedure per il rientro dell'anomalia, segnalando la situazione anche ad altri soggetti istituzionali (Corte dei conti, Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero dell'interno e ogni altro organo interessato).

Al collegio dei revisori potrebbero essere attribuiti anche altri compiti connessi con l'obbligo di segnalazione dello stato di dissesto, prevedendo, in caso di mancata attivazione, sanzioni specifiche.

Al fine di garantire una maggiore terzietà e neutralità dell'organo di revisione contabile, potrebbe risultare opportuno prevedere la partecipazione allo stesso di soggetti designati da altre amministrazioni (Corte dei conti, Ministero dell'interno, Ministero dell'economia e delle finanze).

Infine, è da ritenere che il citato art. 14 della nuova "legge di contabilità e finanza pubblica", che dovrà certamente essere attuato attraverso un'azione concordata da svolgere nel rispetto delle autonomie dei vari livelli di Governo, rappresenti un utile strumento per un controllo esterno più selettivo ed efficace, la cui applicazione potrà contribuire alla realizzazione di un'attività di monitoraggio avente la primaria finalità di prevenire i fenomeni patologici cui si è fatto cenno nel corso della presente relazione.

DOCUMENTAZIONE CONSEGNATA DAL PROFESSOR ANSELMI



UNIVERSITÀ DI PISA

Dipartimento di Economia Aziendale
"E. Gianni"
Via Cosimo Ridolfi, 10
56124 — PISA



SCUOLA **S**UPERIORE della **P**UBBLICA **A**MMINISTRAZIONE

Audizione presso la Commissione Bilancio Camera dei Deputati

Roma, 21 Aprile 2010

INDAGINE CONOSCITIVA SULLA FINANZA LOCALE

Prof. Luca Anselmi

*Docente stabile in Economia delle aziende e amministrazioni pubbliche
Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione*

*Prof. Ordinario in Economia aziendale
Università di Pisa*

lansemi@ec.unipi.it

TESTO PRELIMINARE ALL'AUDIZIONE DEL PROF. LUCA ANSELMINI
(Università di Pisa e Scuola Superiore della P.A.)
presso la COMMISSIONE BILANCIO della CAMERA DEI DEPUTATI

Roma, 21.4.2010

Onorevole Presidente, Onorevoli Deputati,

ringraziando molto per l'invito rivoltomi, vorrei affrontare subito il tema che mi è stato affidato, ricordando la significatività del presente momento politico-legislativo: siamo infatti nella fase di attuazione di grandi riforme (il federalismo, in primis il federalismo fiscale, la riforma contabile e di bilancio, il Dlgs 150 per la misurazione e la valutazione delle performances delle PP.AA., la Carta delle Autonomie). Sono riforme molto rilevanti, la cui attuazione deve essere ovviamente sinergica per evitare reciproci ostacoli, ritardi, disfunzioni. Alla base di tutte, occorre una reale conoscenza della situazione patrimoniale economica e finanziaria degli enti, così come di un sistema informativo adeguato che segua le riforme stesse.

Il mio intervento sarà centrato sulle esigenze sopra indicate e cercherò di sottolineare le carenze nei controlli manageriali per gli enti locali, convinto che i controlli interni, e quindi anche quelli esterni, vanno diretti rispetto alle scelte che in autonomia gli enti hanno posto in essere.

Se non vi è autonomia programmatica ed organizzativa è certo impossibile parlare di federalismo, di responsabilità di risultato, ecc.

1. Criteri e metodi alla base di un moderno management

Tra i principi che stentano a realizzarsi negli enti locali, vi è la concezione unitaria tra gestione, organizzazione e rilevazione così come la consapevolezza che tutti gli strumenti conoscitivi debbono essere tra loro collegati, in modo da raggiungere la logica di "sistema integrato".

Gli enti locali da tempo debbono dotarsi di un sistema di programmazione, ma nella grande maggioranza dei casi essa non è riuscita a transitare effettivamente dentro i documenti che pure portano il suo nome. La mancanza di una vera programmazione e di un adeguato sistema di controllo (basato su vere rilevazioni economiche) hanno spinto gli enti che ricercavano effettivamente efficacia ed efficienza verso un notevole processo di trasferimento dei servizi a strutture societarie pubbliche o miste. Eppure questo percorso esterno non può essere che una risposta parziale alla domanda di modernizzazione ed "aziendalizzazione" rivolta alle pubbliche amministrazioni: esse non possono limitarsi a trasferire la gestione dei servizi là dove essi possono essere meglio prodotti, esse debbono anche cambiare all'interno, modificando il proprio patrimonio genetico, mediante l'inserzione di geni manageriali ad iniziare da quelli relativi alla conoscenza dei dati ed alla presa cosciente e responsabile delle decisioni. La programmazione ed il controllo, con l'inscindibile supporto dell'organizzazione, potrebbero permettere di analizzare i comportamenti delle amministrazioni per valutarne efficacia, efficienza e produttività. Il controllo di gestione, la parte più evidente e nota del

controllo direzionale, viene concepito naturalmente come l'insieme delle procedure dirette a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione degli obiettivi.

Anche la riforma (286/99) dei controlli interni, infatti, sembra non aver lasciato tracce troppo profonde nei confronti di molte amministrazioni locali; in particolare non si è compreso appieno, o per niente, l'esigenza che il controllo direzionale si colleghi strettamente ai sistemi informativi e di budgettizzazione e formi sinergie nell'ambito di tutti i controlli interni, intendendo tutte quelle forme di verifica messe in atto per monitorare la conoscenza della propria gestione negli aspetti generali o in alcuni aspetti particolari al fine di porre in evidenza sia il raggiungimento (o la percentuale di raggiungimento) dei compiti gestionali affidati (obiettivi conseguiti su obiettivi affidati), sia i costi relativi, sia i ricavi da obiettivo o possibili comparati con la realtà, in particolare appartiene all'analisi dei risultati anche tutta la reportistica del controllo di gestione che anzi ne è uno dei cardini.

Evidentemente il controllo direzionale, particolarmente di gestione, può assumere il compito sopra indicato solo se la gestione è ispirata davvero alle linee di una programmazione, articolata appunto per obiettivi, programmi e progetti (facenti riferimento a specifici responsabili) sottoposti ad attento scrutinio con una cadenza periodica infrannuale. La necessità che il controllo di gestione si basi su una gestione programmata e su una organizzazione flessibile e responsabilizzata deriva dal concetto di prospettiva, cioè di uno strumento di lavoro elastico e flessibile anche "in corso d'opera", che permette la saldatura tra momento programmatico (il sistema dei budget e dei piani) e controllo (reports) del quale evidenzia i risultati fornendo motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente. Naturalmente devono essere coordinati i tre momenti e cioè la predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi; la rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché la rilevazione dei risultati raggiunti ed infine la valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi (al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa).

Le modalità debbono altresì saldarsi con le procedure sia per i residui aspetti di legittimità, sia negli aspetti di trasparenza, sia nei confronti della loro peculiare efficienza.

La programmazione correlata al controllo direzionale si qualifica come parte effettiva ed essenziale di un sistema decisionale "integrato" tendente ad indirizzare i comportamenti dell'ente per il raggiungimento degli obiettivi previsti. In questo senso quindi, il controllo assume significati ben diversi e più ampi, sia rispetto al concetto di controllo tradizionalmente inteso come controllo formale sui singoli atti, tendente a verificare lo svolgimento della gestione rispetto alle disposizioni normative, sia rispetto al concetto di controllo "classico", rappresentato dall'attività di verifica, riscontro a posteriori della rispondenza dell'azione ad un determinato modello comportamentale.

Si stabiliscono quindi le necessarie verifiche dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa svolte rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ai dirigenti dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare la gestione dei servizi di cui sono "responsabili" riaffermando la necessità che il controllo di gestione "riporti" all'organo politico". Nell'accezione che adottiamo il controllo si configura come strumento di guida della gestione, relativo cioè al controllo di carattere conseguente, ma anche concomitante e preventivo. Al controllo di carattere consuntivo mediante feed back, si affianca il controllo orientato al futuro esercitato durante il processo (il cosiddetto feed forward, in grado di

modificare l'azione quando sia ancora in corso di svolgimento), ed il controllo ex ante, mediante pianificazione e budget: apportando maggiore flessibilità alla gestione.

La funzione di guida della gestione mira al reperimento ed impiego delle risorse al fine di conseguire in modo efficace ed efficiente, gli obiettivi. In questo senso il controllo esplica i suoi effetti come il meccanismo della retroazione, cioè in base alla evidenziazione degli scostamenti che l'attività ha manifestato rispetto a quanto ipotizzato, e nell'implementazione delle azioni correttive; si viene così a creare un circuito completo con la pianificazione che ne rappresenta il presupposto,

Anche l'evoluzione della normativa in questi anni ha cercato di seguire le richieste che provenivano alle pubbliche amministrazioni locali, ma in maniera astratta perché la gran parte dei vertici e degli operatori pubblici erano formalmente coinvolti, ma sostanzialmente perplessi, contrari o scettici: a partire dalla l. 142/90, dlgs 29/93, dalla "riforma" della corte dei conti, dalle varie "Bassanini", così come dal dlgs. 286/99 sui controlli non si sono avute che limitate conseguenze effettuali, rimaste in larga parte alla stregua di sagge indicazioni su come potrebbero gestirsi in un futuro non meglio determinato le nostre pubbliche amministrazioni.

In questo contesto, occorre che ciascun ente cerchi di riequilibrare gli strumenti manageriali per giungere ad una situazione in cui si possano esprimere valutazioni di merito sulla qualità dell'attività amministrativa e sulle scelte organizzative, gestionali e tecnologiche adottate. L'idea di base è quella di portare a unità le attività di amministrazione e quelle di controllo, che sono state tradizionalmente disgiunte, dotando gli enti di una precisa consapevolezza delle proprie azioni e quindi di una capacità di "auto-valutarsi", di "auto-correggere" le proprie disfunzioni e di migliorare le proprie prestazioni.

Il dominio fino a poco tempo fa incontrastato della visione "istituzionalistica" dello Stato, così come delle altre amministrazioni pubbliche, aveva lasciato supporre che il "settore pubblico" avesse una attività amministrativa, gestionale, organizzativa, contabile difforme da quelle, che pure portavano nomi simili, proprie del mondo aziendale, poiché le finalità "pubbliche" ed "istituzionali" degli enti (politici) non potevano avere nulla a che vedere, o comunque erano assorbenti, rispetto al mondo aziendale (economico e competitivo). Questa impostazione è radicalmente errata perché dimentica che le amministrazioni pubbliche sono istituzioni per quanto riguarda il formarsi della loro volontà strategica, ma dovrebbero comportarsi economicamente per tutto ciò che riguarda la produzione dei servizi che mettono a disposizione dei cittadini e per i quali richiedono dagli stessi risorse economiche sia come prezzi/tariffe, sia come tasse/imposte/contributi. Poiché le amministrazioni assorbono risorse pubbliche come trasferimenti da stato e regioni, come tasse e tributi, come tariffe per i servizi, etc. occorrerà fissare bene, al di là delle strategie politiche, l'obiettivo manageriale consistente nell'ottenere servizi migliori ai costi più contenuti. Ciò richiede programmazione dei servizi (fino alle determinazioni di budget), controllo sui risultati, controllo sulla qualità, integrazione dei "dati" rilevati dal sistema della contabilità generale al fine di poter esprimere sintesi sul raggiungimento o meno degli equilibri generali e parziali.

E' particolarmente interessante notare che il sistema dei vincoli esplicitato e rigido per la contabilità, compaia in modo molto meno stringente per quanto riguarda gli strumenti che legano questa al controllo di gestione: sembra quasi che il legislatore nazionale mostri minore capacità di incidenza in materia di controlli interni.

2. Controlli integrati e sistema informativo

Realizzare un buon sistema manageriale, ed in esso adeguati controlli, richiede un sistema informativo di base e specializzato di buon livello, pertanto la prima osservazione al proposito consiste nel notare che l'attuale ordinamento dello Stato e della gran parte degli enti pubblici locali negli ultimi decenni e al momento non consente, attraverso l'uso degli strumenti informativo contabili adottati, la conoscenza dei flussi patrimoniali ed economici, che fanno capo sia all'amministrazione globalmente considerata che ai singoli servizi. Le amministrazioni centrali e periferiche dipendenti quindi fino ad ora, fatti salvi pochi casi da considerare eccezionali, hanno deciso senza conoscere preventivamente, e spesso neppure susseguentemente, il costo delle singole decisioni assunte e, naturalmente, le relative conseguenze sugli andamenti generali: non stupisce che in queste condizioni la gestione non potesse essere stata efficiente. Al contrario, la possibilità (e la capacità) di eseguire calcoli e misurazioni in materia congiuntamente economica-finanziaria-produttiva è fondamentale per convincere della concretezza delle indicazioni enunciate.

Gli obiettivi essenziali di ogni sistema contabile sono principalmente rivolti a ricordare evidenziare e supportare i processi decisionali, i loro atti amministrativi conseguenziali ed i relativi risultati che debbono essere garantiti anche quanto a trasparenza ed attendibilità.

Più specificatamente pertanto gli obiettivi che possono venire posti sono relativi alla trasparenza dei sistemi decisionali nel momento in cui si è normata la differenziazione tra obiettivi (e quindi risultati) politici, economico-finanziari e tecnici. Occorre ancora, naturalmente, un sistema di rilevazione di tutti gli input della gestione sia caratteristica che non, sia ordinaria che straordinaria (su basi di dati quantitativi-qualitativi e temporali), uno o più sistemi di rilevazione degli output relativi ai servizi prodotti ed erogati (su basi di dati quantitativi-qualitativi-temporali) ed almeno di alcuni outcome (visti come risultati sociali dei programmi sui quali l'amministrazione ha particolarmente motivato il proprio impegno). Questo conduce anche alla misurazione delle conseguenze della gestione sia su base annuale che pluriennale sugli equilibri patrimoniale-economico-finanziario in modo da considerare ad evidenza se il patrimonio dell'amministrazione ha avuto incrementi o decrementi per effetto della gestione che si è condotta, alla misurazione delle conseguenze della gestione infrannuale sugli equilibri parziali (economici e finanziari) in maniera da anteverne i possibili effetti quando la gestione è ancora in corso e vi è quindi la possibilità di correzioni e revisioni; alla possibilità di misurazione e confronto mediante indici, flussi, indicatori tra periodi diversi della gestione complessiva o di una sua parte o di un servizio nel tempo o con altri enti o con dati medi. Sulla base dei predetti sistemi contabili si può quindi giungere ad esprimere un giudizio di convenienza economica a mantenere/potenziare/ridurre/cambiare modalità di gestione di certi servizi, o, al limite, di tutti. Si tratta di obiettivi importanti che presentano complessi aspetti tecnici come anche delicati aspetti politici.

La situazione presente delle pubbliche amministrazioni del nostro paese non consente sempre l'ottenimento di condizioni di equilibrio economico e finanziario e neppure, servendoci degli strumenti informativi "ufficiali", il semplice calcolo economico di costi e ricavi: è ben noto infatti che il sistema informativo contabile mantiene la base finanziaria e non contempla, in via sistematica, le grandezze economiche che, anche per gli enti locali, normalmente sono solo "recuperate" attraverso il prospetto di conciliazione in via di sintesi, come gli elementi patrimoniali che derivano da inventari dei cui valori non sempre si può fare affidamento. Questa situazione comporta un profondo gap circa la completezza, trasparenza e l'attendibilità delle procedure, indispensabili per far funzionare il controllo dei risultati dello stesso processo (equilibri economico-finanziari-produttivi) che influenza il giudizio e la selezione degli amministratori da parte dei cittadini. Naturalmente le tecniche che derivano

dall'economia aziendale sono in condizione di quantificare le grandezze che sono state indicate: condizioni di equilibrio economico come confronto tra costi e ricavi (cessione diretta o indiretta dei servizi), patrimoniale come confronto tra patrimonio finale ed iniziale ed analisi delle variazioni, finanziario come confronto tra entrate ed uscite del periodo, produttività e qualità dei servizi complessivamente resi, produttività di ciascun servizio.

Fino al momento attuale è stato necessario considerare allora ciò che dipende dalle leggi (il sistema informativo generale di bilancio), da ciò che può essere liberamente predisposto a "fini interni". Il modello emergente infatti non consiste solo nella formale ed esclusiva applicazione delle norme, ma va nella direzione di una complessiva sinergia delle scritture "contabili" finanziarie con quelle analitiche meno (o non) formalizzate, nell'ottica di un sistema non certo ancora integrato, ma che comprende l'esigenza di muoversi in tale direzione, per la quale anche lo stato recentemente ha proceduto ad una budgetizzazione.

L'effettivo assolvimento degli obblighi di trasparenza e completezza conducono a soddisfare le esigenze di ordine conoscitivo per realizzare le quali occorre: sostituire o integrare la contabilità finanziaria con la contabilità economico-finanziaria-patrimoniale (particolarmente con sistemi "integrati"); introdurre un sistema di rilevazioni analitiche per valutare gli andamenti dei costi, la produttività dei fattori produttivi, introducendo il sistema budgetario ed il controllo di gestione; enucleare dai costi e dai ricavi stimati quelli (o quella parte) che sono impropri nei confronti di una corretta gestione "aziendale"; prospettare il reale afflusso delle entrate e delle uscite, con l'indicazione sufficientemente precisata della relativa periodizzazione.

Le esigenze esposte sono le condizioni minime per poter attivare un sistema informativo al fine di poter permettere al tempo stesso una logica di decisioni programmate di medio-lungo termine, un flusso di informazioni su base economica per valutare lo svolgimento della gestione, un sintetico, ma efficace controllo direzionale, orientato alla determinazione degli indici di produttività dei servizi. Solo poche amministrazioni non si sono limitate ad integrare con alcuni dati "economici" la contabilità ed i bilanci di derivazione "finanziaria": l'alternativa era nel procedere con la messa in opera degli strumenti informativi già esistenti e con quelli che era possibile attivare, a livello di ente, cominciando ad innestare, sforzo dopo sforzo, il circuito virtuoso.

Basterebbe riflettere al significato riduttivo che ha assunto anche l'applicazione dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (delegato già dalla l. 142/90) che non solo ha impiegato un lasso temporale piuttosto lungo, pur dovendo svolgere l'essenziale ruolo di coordinare e portare ad unità culture ed esperienze del tutto diverse, ma è stato soprattutto "svuotato" nei suoi contenuti più innovativi: esso non prevedeva solo l'introduzione in forma graduale e progressiva (secondo le presumibili difficoltà di applicazione nelle differenti tipologie di enti locali) delle norme ordinarie, ma anche che esse potevano essere "adeguate" dai singoli regolamenti di contabilità e che successivamente sarebbero state verificate da un'apposita commissione nazionale per "i principi contabili degli enti locali". La nostra speranza era nel senso che i principi di derivazione "aziendale" contenuti nel nuovo ordinamento fossero, almeno progressivamente, riusciti a "sopraffare" i notevoli residui di logica amministrativistica ancora largamente presenti. In particolare per gli enti locali, per i quali accanto al sistema contabile finanziario tradizionale era prevista una possibilità "autonoma", il risultato obiettivo delle scelte compiute è stato prevedibilmente nel senso della piena tradizione e, congiuntamente, del minor impegno. Le esigenze innovative che sempre più caratterizzano la gestione dei servizi degli enti locali, e quindi i loro fabbisogni informativi e di controllo, potrebbero/dovrebbero portare ad una forte riduzione dei vincoli ad una sintetica esposizione delle tendenze di equilibrio economico e finanziario nei confronti dei ministeri dell'interno e del tesoro e della corte dei conti. Più non serve, salvo il caso del

dissesto, che è appunto eccezionale, perché gli enti ormai hanno assunto anche una prevalente capacità di autogenerare risorse e non dipendono più dai trasferimenti statali, se non per aliquote variabili, ma in decrescita: è ancora la loro riconosciuta autonomia impositiva che garantisce nel tempo anche gli spazi di autonomia amministrativa e contabile (che pure il decreto già attribuiva giustamente loro).

Di fronte alle novità che vengono sempre più avvertite, occorre che l'ente locale inizi a congiungere la contabilità tradizionale ai nuovi strumenti che maggiormente permettono di saldare gestione programmata al controllo sui risultati della medesima. Il metodo della programmazione, la contabilità economica, la misurazione dei costi, della produttività e della qualità dei servizi sono l'unica via percorribile per dare razionalità alle decisioni e poterne valutare efficacia ed efficienza.

Sappiamo bene come spesso le esperienze maturate dimostrino che il bilancio annuale di previsione resta al centro del processo decisionale e anch'esso con i limiti obiettivi che pone la conoscenza ritardata e parziale delle entrate, eppure vi sono esempi di enti nei quali si cerca di decidere in una logica di programmazione e di razionalità: sono tentativi spesso parziali, ma significativi, perché dimostrano la volontà di non arrendersi ad una logica rinunciataria nei confronti delle dichiarate aspirazioni di autonomia e sussidiarietà.

Occorre che il sistema informativo sia realizzato inoltre al livello di "gruppo", allacciandosi simultaneamente i vari soggetti abilitati a decidere indipendentemente dal ricoprire una funzione o un'altra, ed occorre una forte integrazione ed un vero coordinamento tra centri decisionali diretti ed indiretti ed operativi. Anche a livello di amministrazioni pubbliche più elevata sarà la capacità di aggregazione intorno al gruppo e maggiori saranno le implementazioni positive nei servizi a favore dei cittadini, a partire da Bilanci consolidati e da Bilanci "sociali" che rendicontino in chiave economico-patrimoniale ed anche "sociale" i risultati ottenuti.

3. L'integrazione contabile per il controllo efficace.

I sistemi di contabilità pubblica, storicamente, si sviluppano a fronte di un'esigenza di carattere autorizzativi, in presenza di uno Stato "moderno", ma non democratico, l'autorizzazione (e poi la rendicontazione) legavano il Principe all'amministrazione attiva, mentre in seguito all'avvento dello Stato rappresentativo, la contabilità pubblica regola i rapporti tra i vari soggetti coinvolti nel processo democratico: tra i cittadini ed i propri rappresentanti, tra gli Organi di rappresentanza politica e quelli esecutivi e tecnico-amministrativi, fino a supportare le relazioni che scaturiscono dai diversi ruoli e competenze riconosciuti ai vari livelli territoriali.

Il sistema di rilevazione della contabilità pubblica si è articolato tradizionalmente in tre sottosistemi:

- rilevazioni preventive;
- rilevazioni concomitanti;
- rilevazioni consuntive.

Il ruolo delle rilevazioni preventive è riconducibile ad una duplice finalità. La prima ravvisabile nella funzione di programmazione, volta a rappresentare gli avvenimenti che contribuiranno a determinare l'attività aziendale e di conseguenza ad orientarne le scelte gestionali ed i comportamenti operativi. La seconda legata alla ben nota funzione di autorizzazione e limite, che assegna a questa fase un ruolo di assoluta preminenza nel sistema contabile, poiché è da essa che scaturisce e prende avvio l'intera attività di gestione.

Gli obiettivi essenziali di ogni sistema contabile sono principalmente rivolti a ricordare, evidenziare e supportare i processi decisionali, i loro atti amministrativi consequenziali ed i relativi risultati che debbono essere garantiti anche quanto a trasparenza ed attendibilità. Questo conduce anche alla misurazione delle conseguenze della gestione sia su base annuale che pluriennale sugli equilibri patrimoniale-economico-finanziario in modo da considerare ad evidenza se il patrimonio dell'amministrazione ha avuto incrementi o decrementi per effetto della gestione che si è condotta. La misurazione delle conseguenze della gestione deve riguardare anche archi temporali infrannuali, in modo da percepire gli impatti della gestione svolta sugli equilibri parziali (economici e finanziari) in maniera da prevedere i possibili effetti quando la gestione è ancora in corso, e vi sia quindi la possibilità di correzioni e revisioni.

Questa attività di misurazione/valutazione continua può ricorrere a svariate metodologie e tecniche: dalla possibilità di confronto interno mediante indici, flussi, indicatori aventi oggetti e finalità diverse fino a tecniche di *benchmarking* con l'avvertenza che rispondano sempre ad un'esigenza informativa univoca e sinergicamente integrata. Essa, infatti, può riguardare periodi diversi; concentrarsi sulla gestione intesa nel suo complesso o solo su una parte di essa (ad esempio un servizio) oppure confrontarsi con i risultati espressi da altri enti o con dati medi di nazionali. Sulla base dei predetti sistemi contabili si può, quindi, giungere ad esprimere un giudizio, ponderato e opportunamente supportato, sulla convenienza economica a mantenere/potenziare/ridurre/cambiare modalità di gestione di certi servizi o, al limite, di tutti (Oltre a poter esprimere un giudizio sistemico sulla gestione).

Si tratta di obiettivi importanti che presentano complessi aspetti tecnici e "delicati" connotati politici, non stupisce quindi che, nel tempo, ogni paese abbia cercato di modellare la propria contabilità in maniera tale da rispondere a tutti questi obiettivi, sia pure graduandone l'ordine e l'effettivo perseguimento secondo le necessità espressive che le autorità di volta in volta hanno privilegiato.

Stupisce ancora meno che gli stessi paesi abbiano mutato sistema contabile, o almeno abbiano modificato la scala di rilevanza che i vari obiettivi presentavano nel corso del tempo, in particolare, nel momento storico in cui si venivano a formare governi ed amministrazioni che hanno tentato di innovare sensibilmente ampie porzioni dei propri apparati e delle proprie modalità di interazione con l'esterno.

Sarebbe errato credere alla obiettività e trasparenza assoluta dei sistemi contabili, così naturalmente come di quelli gestionali: ogni buon sistema è basato su scelte adeguate ai fini che gli vengono assegnati, ma essi possono/debbono cambiare, in modo essenziale o almeno significativo, per privilegiare la documentazione relativa e l'esposizione dei nuovi obiettivi.

Un ulteriore elemento essenziale è connesso alle tendenze ed alle "mode" che si diffondono anche nel mondo dei sistemi informativi: se il problema fosse di "mode" non meriterebbe di curarsene che poco o per nulla, ma non è, in genere, questa la realtà; vengono spesso definite in modo riduttivo o spregiativo le esigenze emergenti, a volte nuove, altre volte già discusse e rinviate a giorni migliori, in conseguenza del costante cambiamento in atto nelle amministrazioni pubbliche, delle esigenze di rilevare oggetti e temi che a lungo, spesso troppo, sono stati trascurati in nome della semplificazione (o della incapacità degli operatori), delle decisioni assunte da altri paesi o da altre amministrazioni di, finalmente, dare risposta positiva anche a tali esigenze.

Per l'Italia questo *benchmarking* improprio, ma efficace, è estremamente importante perché da molti lustri siamo costretti in sistemi contabili-amministrativi e gestionali vecchi ed obsoleti (anche quando recentemente si siano rifatti il "look"), che spesso sembravano o erano già inadatti nel momento stesso del loro impianto ed ora rappresentano un reale limite al cambiamento delle pubbliche amministrazioni, e, per il ruolo almeno dimensionale che esse

hanno nel nostro Paese. Non è "moda", quindi, guardare agli USA o alla Gran Bretagna o all'Australia o a tutti gli altri Paesi che hanno sperimentato cambiamenti significativi: essi vanno considerati con attenzione, valutandone il grado di utilità e di proficua replicabilità nel nostro contesto.

Del resto la scelta di sistemi di contabilità delle pubbliche amministrazioni secondo le regole finanziarie non è né l'unica via possibile, né l'unica via che abbiamo sperimentato. Non possiamo dimenticare che proprio il Villa prima della metà del XIX secolo estese addirittura a tutta l'amministrazione economica e non solo alla contabilità (teorica e applicata) l'esigenza di un approccio unitario sia per i soggetti pubblici che per quelli privati, così il Cerboni (dopo il 1860) concepì ancora l'amministrazione economica come un unitario procedere di funzioni tra le quali in particolare riguardo erano tenute quelle relative ai vari compiti della contabilità e del controllo per cui giunse alla responsabilità di ragioniere generale del neocostituito Regno d'Italia elaborando e facendo normare ed applicare i principi, le tecniche, le metodologie della logismografia, come derivavano dalle sue teorie contabili ed amministrative, per cui traevano vicendevoli opportunità per essenziali convergenze. Fabio Besta, a cavallo tra l'ultimo ventennio del secolo passato ed il primo trentennio dell'attuale, condusse a piena maturità scientifica la ragioneria che volle definire proprio come "la scienza del controllo economico" nella piena convinzione che non vi è settore dell'amministrazione privata o pubblica, grande o piccola, economica nel fine o solo nel mezzo che non abbisogni dei principi, delle tecniche, delle metodologie dell'unitaria disciplina del controllo (la ragioneria) della quale dettò le linee e le loro applicazioni, redigendo, per quel che ora direttamente ci concerne, apposite regole di contabilità di stato sulla base dell'unitario sistema patrimoniale, valido per ogni tipologia di azienda o amministrazione: anche esse sono state regolarmente adottate nel nostro Stato e nelle derivanti amministrazioni.

Le linee di tendenza a cui si assiste nelle esperienze nazionali sembrano indirizzate verso tre direttrici di fondo.

La prima si fonda su una contabilità finanziaria "estesa", attraverso la quale, durante l'esercizio, l'ente provveda esclusivamente a rilevare le variazioni numerarie ed extracontabilmente, a fine periodo, vengano effettuate le rettifiche necessarie alle compilazioni dei documenti richiesti.

La seconda si avvale di un sistema contabile "integrato", che preso atto dell'impossibilità della contabilità pubblica di sfociare autonomamente nei rendiconti richiesti, costituisca una serie di sottosistemi autonomi dedicati alla contabilità finanziaria e a quella generale (ed eventualmente anche a quella fiscale e analitica). In tal modo, attraverso l'impiego degli strumenti di elaborazione elettronica, sarà possibile costruire dei data-base comuni che consentano di redigere i prospetti richiesti senza duplicazioni o interventi successivi.

L'ultima direttrice propone lo sviluppo di un sistema contabile "parallelo". La contabilità pubblica, secondo quest'impostazione, presenterebbe un connotato di "parzialità" dei dati difficilmente eliminabile (ascrivibile alla stessa funzione autorizzatoria), che pertanto, transiterebbero anche nella contabilità generale snaturandone la valenza informativa. Quest'assetto contabile propone, pertanto, la compresenza di due sistemi paralleli (uno per la contabilità pubblica e uno per quella generale) autonomi e slegati, e quindi scevri da reciproche contaminazioni.

L'attuale impostazione economico-aziendale assegna un'importanza assoluta alla capacità dei sistemi di rilevazione contabile di comunicare, gli esiti conseguiti dall'azione amministrativa.

Il modello emergente, infatti, non consiste solo nella formale applicazione di norme, ma va nella direzione di una complessiva interazione delle scritture contabili "finanziarie" con quelle analitiche (più o meno) formalizzate, nell'ottica di un sistema non certo integrato ma che comprende l'esigenza di muoversi in questa direzione.

Nella continua ricerca nell'innalzamento del grado di rappresentatività delle caratteristiche gestionali, la contabilità economico-patrimoniale presenta delle indubbie potenzialità rispetto a quella finanziaria.

Quando le attività dell'ente pubblico interessano la produzione di beni e servizi a domanda individuale, o la complessità dei servizi cresce in relazione ai cambiamenti in termini di responsabilità, autonomia, funzioni e competenze assunte in questi anni negli Enti pubblici territoriali, le motivazioni a sostegno della contabilità finanziaria pubblica si indeboliscono. Lo svolgimento, in queste attività, di processi di impiego tecnico-economico dei fattori produttivi ed il progressivo ricorso ai meccanismi di quasi-mercato esalta la similitudine con le problematiche delle altre tipologie di aziende, e di conseguenza, il bisogno di giungere a comuni strumenti manageriali (tra cui la contabilità economico patrimoniale).

Possiamo quindi rilevare che il formarsi delle dottrine italiane in materia amministrativa (e contabile) si caratterizza perché è accompagnato dalla convergente, costante e forte affermazione della unicità dei grandi criteri contabili e del controllo e delle sue funzioni, anche in eventuale presenza di specificità tecniche o metodologiche volute per ossequiare le più varie esigenze.

Ma se volessimo rintracciare addirittura i primi forti segnali del percorso unitario compiuto dalle regole contabili nelle differenziate realtà private e pubbliche dovremmo risalire a molti secoli indietro: tra il XII ed il XIII secolo le aziende mercantili-artigianali-bancarie che si erano ormai andate affermando in molte città italiane (particolarmente nei liberi comuni) erano cresciute elaborando insieme le regole della gestione specifica e quelle del controllo relativo. Quanto più la gestione diveniva complessa e sofisticata, altrettanto cresceva il ruolo dei sistemi e della metodologia delle rilevazioni generali e particolari per permettere efficaci opportunità di controllo. Se ricordiamo che in quegli stessi anni i liberi comuni e molte delle altre strutture politico-statali erano guidate dalla classe mercantile, facilmente si coglie il paragone evidente tra le "compagnie" ed i comuni. La soluzione venne trovata con approccio tipicamente "mercantile" pragmatico: spesso si decise di usare gli stessi strumenti che ben avevano dato prova nelle aziende mercantili anche nei Comuni-Stato.

Il fiorire, proprio in Italia, di una sistematica amministrativa e contabile che tendenzialmente abbraccia unitariamente tutti i soggetti pubblici e privati è carattere precipuo e grande contributo del nostro paese all'evoluzione delle pubbliche amministrazioni, così che sembra del tutto assurdo e riduttivo che proprio il nostro paese abbia (del tutto?) smarrito la via che lo ha portato a primeggiare. In effetti, anche quando la normazione ha sostituito gli aspetti dell'analisi sostanziale con quelli più giuridico-formali, sono rimaste in genere varie opportunità previste anche nell'ampio e complesso sistema delle amministrazioni pubbliche nel nostro paese. Esse riguardano certo la contabilità finanziaria (articolata in appositi budget), la contabilità finanziaria con parallela contabilità analitica (con valori in parte finanziari ed in parte economici), la contabilità economico-patrimoniale (e ovviamente finanziaria), la contabilità "integrata" economico-patrimoniale (e ovviamente finanziaria) con contabilità analitica e budgetizzazione ed individuazione dei costi standard, anche se l'evidenza mostra attualmente ancora una prevalenza delle contabilità finanziarie.

4. Conclusioni. La nuova "agenda" degli enti locali: più autonomia, più responsabilità, più coraggio.

I temi all'ordine del giorno politico (sussidiarietà orizzontale e verticale, federalismo, privatizzazioni, aziendalizzazioni, processo di integrazione europea) sembrano appena scalfire

la superficie del sistema decisionale delle amministrazioni pubbliche, ma questa è solo un'impressione che sconta il brusco conflitto tra la grande velocità della "domanda" rispetto al reale applicarsi delle modifiche, pure formalmente in atto, che seguono un percorso lento. Il trascorrere ormai di molti anni porta ad accumulare un effetto di tutto rilievo: i cittadini e le imprese sono i primi destinatari di questa attesa che riguarda (sia in chiave contabile che gestionale) le condizioni di fruizione dei servizi pubblici.

Le amministrazioni pubbliche, di fronte ai molti problemi ed alle gravi difficoltà che dovevano affrontare nel loro percorso di modernizzazione, hanno spesso tentato di trovare soluzioni globali e "definitive" nel senso della previsione della maggiore presenza di aziende pubbliche (o miste): per molti a livello centrale come periferico sembrava costituire la soluzione globale e "facile" di tutti i problemi di gestione, di rilevazione, di organizzazione e di controllo. Non v'è dubbio che in molti casi il trasferimento di attività, l'outsourcing, l'esternalizzazione verso una società dipendente controllata o collegata ha avuto un significativo risultato in termini di produzione quantitativa, ma soprattutto qualitativa, e di efficienza, perché non è ovviamente cambiata solo la forma giuridica, ma bensì si sono anche trasformati i criteri di gestione in senso aziendale.

E' necessario anche per gli enti locali, la "capogruppo" del gruppo pubblico, introdurre una condizione favorevole al cambiamento tramite la diffusione di una cultura manageriale e dell'innovazione idonea a bilanciare la tradizionale cultura amministrativistica. Per riuscire in questa difficile trasformazione, le gestioni di servizi pubblici necessitano di una mentalità innovativa di carattere manageriale, che coinvolga in maniera convincente anche il personale, ed in primo luogo i dirigenti: è necessario che, trovino ampio spazio proprio i principi dell'economia aziendale al fine di migliorare la qualità dei servizi, quindi la qualità della vita delle comunità interessate.

Occorre un evidente cambiamento organizzativo a partire da nuove figure manageriali: occorrerà un direttore generale pienamente responsabile, "nuovi" dirigenti sia in area gestionale che amministrativo-contabile, un responsabile delle risorse finanziarie, il controller. Le nuove figure dirigenziali sono essenziali per permettere effettivamente il passaggio di responsabilità dai politici ai tecnici, non nel senso della separatezza, ma della distinzione. Inoltre occorre volontà, capacità attitudinale ed una adeguata formazione per rendere davvero possibile il processo di modernizzazione/aziendalizzazione..

Con l'affermazione di un modello di Stato rappresentativo, la contabilità pubblica è divenuta lo strumento per regolare i rapporti tra i soggetti coinvolti nel processo democratico: tra i cittadini e i propri rappresentanti, tra gli organi di rappresentanza politica, quelli esecutivi e tecnico-amministrativi, fino a supportare le relazioni che scaturiscono dai diversi ruoli e competenze riconosciuti ai vari livelli territoriali.

Tale impostazione ha dominato, e per certi aspetti domina tutt'ora, l'intero impianto di rilevazione della contabilità pubblica, traendo i propri presupposti da talune considerazioni ritenute giustificanti

L'assenza di un mercato di scambio e la relativa mancanza di meccanismi di retroazione idonei ad indirizzare il processo decisionale, determina la necessità di istituire dispositivi istituzionali mediante i quali legittimare gli organi rappresentativi all'indirizzo dell'azione amministrativa.

La relativa indipendenza delle entrate sia rispetto alla prestazione dei servizi, sia al conseguente sostenimento delle uscite, ha innescato una logica sequenziale che vede nel modello autorizzativo il meccanismo più idoneo per garantire, in astratto, il loro mutuo equilibrio. Stabilita, pertanto, l'entità delle entrate previste, le spese non possono risultare ad esse superiori, costringendo, di fatto, ad operare una selezione dei bisogni da soddisfare o,

inversamente, assodato il livello di spesa preventiva da sostenere, l'azienda pubblica deve attivarsi affinché sia possibile provvederle alla copertura.

Il sostanziale disallineamento tra il sacrificio economico posto a carico della collettività — prelievo fiscale — e l'utilità percepita dalla fruizione del servizio, alimenta l'esigenza di disporre di un meccanismo di limitazione, a priori, della spesa, effettuabile a prescindere dal maggiore grado di utilità che il suo incremento potrebbe astrattamente generare

Da ultimo, lo stesso sistema di finanza derivata, che per lungo tempo ha caratterizzato le modalità di accesso alle fonti di approvvigionamento delle amministrazioni locali, ha incentivato un atteggiamento il cui esito è stato quello di scaricare sull'apparato centrale gli oneri associati all'erogazione dei servizi.

Il modello autorizzativo è stato, quindi, anche adottando una siffatta prospettiva, funzionale alla fissazione di un tetto massimo alla spesa locale e a contingentare, di conseguenza, l'entità dei trasferimenti centrali.

Il meccanismo di regolazione ex ante si sviluppa mediante una serie di documenti previsionali incentrati sul bilancio di previsione. Attraverso la sua approvazione il documento acquisisce rilevanza giuridica esterna, ovvero, le scelte relative alla natura delle entrate e il vincolo alla destinazione delle spese che l'azienda pubblica potrà effettuare nell'esercizio, trovano statuizione formale.

In questo modo è possibile evidenziare l'ammontare delle risorse destinate al soddisfacimento delle funzioni assegnate all'ente, le scelte legate ai bisogni da esaudire, la priorità e l'importanza loro attribuita. Si estrinsecano, pertanto, i controlli degli organi amministrativi su quelli tecnici, di quelli rappresentativi su quelli amministrativi, ed infine, della collettività sugli organi politici.

L'intero impianto di rilevazione della contabilità pubblica, sebbene mantenga le caratteristiche di sistematicità e cronologicità tipiche della contabilità generale, se ne discosta per il momento in cui i valori vengono rilevati. La funzione autorizzativa permea, infatti, ancora una volta, l'intero assetto contabile enfatizzando sia le finalità informative di riscontro esterno sia un ossequio alle procedure giuridico-amministrative che presiedono all'acquisizione e all'utilizzo delle risorse.

Le operazioni, infatti, non vengono iscritte nel momento in cui si compie la loro realizzazione finanziaria — contabilità economico-patrimoniale —, né nel momento della loro effettiva variazione monetaria — cash basis — ma in corrispondenza del particolare "istante", all'interno del processo decisionale, relativo alle operazioni connesse all'acquisizione delle risorse — entrate — o al loro utilizzo ed impiego — spese —.

Secondo questa impostazione, i momenti centrali dell'impianto di rilevazione contabile risiedono: da un lato, nell'istante in cui nasce giuridicamente il diritto ad acquisire un'entrata — accertamento — o l'obbligazione a sostenere l'esborso finanziario — impegno —; dall'altro nel momento in cui si manifesta la variazione monetaria e, di conseguenza, si estingue il ciclo delle operazioni tramite la regolazione dei rapporti economici intrattenuti con l'esterno.

Nel sistema di rilevazione contabile pubblico, le entrate e le uscite sono, dunque, rilevate in due momenti separati. Nella fase giuridica o di diritto, che individua il momento in cui si attiva il processo finanziario e nella fase materiale, o di fatto, che ne sancisce la conclusione con la regolazione delle posizioni finanziarie assunte.

A seconda del momento al quale si riferisce lo stanziamento si parla di sistema contabile fondato sul principio di competenza finanziaria, se quest'ultimo si basa sulla fase di diritto (accertamento e impegno), o di sistema contabile fondato sul principio della cassa qualora, per contro, lo stanziamento si riferisca al momento della variazione numeraria.

Nel lessico contabile pubblico italiano con il termine sistema di competenza finanziaria si fa, dunque, riferimento al momento in cui l'operazione può essere rilevata riguardando, pertanto,

la fase in cui trovano realizzazione le politiche di gestione – promananti dalle linee politiche individuate – in relazione alle attese della collettività da soddisfare.

Il sistema di cassa rileva, invece, le manifestazioni monetarie – entrate ed uscite – concentrando l'attenzione sulla verifica delle condizioni di equilibrio finanziario dell'ente, quale elemento imprescindibile per il raggiungimento della economicità della gestione.

Ne deriva che, se i vincoli autorizzativi sono riferiti al momento di diritto, ossia gli stanziamenti riguardano gli accertamenti e gli impegni, il bilancio di previsione che ne scaturisce prende il nome di Bilancio preventivo di competenza. In tal caso gli stanziamenti di competenza in entrata si riferiscono ad accertamenti previsti, mentre, quelli in uscita rappresentano i limiti previsionali agli impegni assumibili nell'esercizio.

Nel sistema di cassa gli stanziamenti riguardano il momento in cui si manifesta la variazione monetaria, ossia l'istante della riscossione per l'entrata e del pagamento per l'uscita.

Gli stanziamenti in entrata rappresentano, pertanto, l'ammontare delle riscossioni previste, mentre gli stanziamenti in uscita tracciano il limite massimo ai pagamenti che l'ente è autorizzato di effettuare nell'esercizio preso in considerazione.

L'esigenza stessa di garantire un tendenziale pareggio, appare agevolata, almeno nel medio periodo, dalla possibilità di riassorbire gli eventuali disavanzi d'amministrazione, mediante loro applicazione, senza ricorrere ad operazioni straordinarie.

L'ordinamento contabile degli enti locali prevede l'obbligo di utilizzare il criterio della sola competenza finanziaria mista.

Il precedente disposto normativo (Dpr 421/79) riconosceva, anche per gli enti locali, come per le altre aziende pubbliche, la possibilità di avvalersi di entrambi i metodi.

Mossi dalla consapevolezza che contabilità finanziaria e generale esprimono caratteristiche differenti in ragione della finalità, dell'oggetto e del metodo utilizzato, la loro conciliabilità appare alquanto difficoltosa in ragione del fatto che le fasi di rilevazione della contabilità pubblica non sempre collimano con quelle della contabilità generale.

Il dibattito dottrinale sull'opportunità di optare per una contabilità finanziaria ancora vivace, sebbene la situazione attuale sembra averne, tuttavia, dimostrato apertamente l'inadeguatezza sia nello scongiurare comportamenti distorsivi, sia nel garantire il controllo della spesa.

L'erronea percezione del rispetto dei limiti di spesa, interpretati come «fine» piuttosto che come «vincolo», è un esempio evidente del costruito improntato al mero riscontro formale piuttosto che alla verifica sostanziale dell'azione amministrativa, ascrivibile alla contabilità pubblica.

Lo sviluppo di un sistema economico-patrimoniale testimonia la volontà di imprimere ai sistemi di rilevazione un diverso tenore informativo, nella consapevolezza che da essi discende il grado di rappresentatività dei rendiconti.

Nonostante il favore accordato sul piano funzionale, informativo, e tecnico-procedurale alla contabilità economica, i sostenitori della contabilità pubblica argomentano la necessità di un suo mantenimento sia sulla base di motivazioni teoriche, sia di implicazioni pratiche.

Bibliografia

AA.VV. (a cura di L. Anselmi e O. Volpato) *Il management nell'area pubblica* Milano, Giuffrè, 1990;

AA.VV. (Accademia Italiana Di Economia Aziendale), *Pubblica Amministrazione*, Milano, Giuffrè, 1984;

ANSELMINI L., (a cura di), *L'azienda comune*, Rimini, Maggioli, 2001;

- ANSELMI L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche: un approccio aziendale*, in Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, luglio-agosto 1997;
- ANSELMI L., *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Torino, Giappichelli, 1995;
- ANSELMI L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, Giuffrè, 1988;
- ANTHONY R., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per il settore non profit*, Milano, McGraw Hill, 1992.
- BERTINI U., *Il governo dell'impresa, tra "managerialità" e "imprenditorialità"*, in Scritti di politica aziendale, Torino, Giappichelli, 1990.
- BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 1996;
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffrè, 1983;
- CANALETTI, *I controlli economico-finanziari sulla pubblica amministrazione e sugli enti pubblici* in
- DONNA G., *Sistemi di controllo direzionale: un riesame critico*, in L'impresa, n. 5/77;
- FARNETI G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Torino, Giappichelli, 1995
- FARNETI G. - *Il bilancio dell'ente locale: determinazioni preventive e consuntive*, Torino, Giappichelli, 2000
- FARNETI G. MARCHI L., MATAACENA A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche, situazioni e prospettive*, Rimini, Maggioli Editore, 1990;
- GIANNESSI E. *Interpretazione del concetto di azienda pubblica in Saggi di Economia Aziendale e sociale in memoria di Gino Zappa*, Milano, Giuffrè, 1961;
- GIOVANELLI L., *La comunicazione economica nell'ente locale*, Milano, Giuffrè, 1995
- GIOVANELLI L., *Modelli contabili e di Bilancio nello Stato che cambia*, Milano, Giuffrè, 2000;
- MELE R., POPOLI P., *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994;
- MINTZBERG H., *Ascesa e declino della pianificazione strategica*, Hertfordshire, Prentice Hall, 1996;
- MUSSARI R., - *L'azienda del comune tra autonomia e responsabilità*, Padova, Cedam, 1996
- MUSSARI R., *L'attuazione della carta dei servizi pubblici in Italia: brevi considerazioni sullo "stato dell'arte"*, in "Azienda pubblica", n° 3-4/97
- PEZZANI F., CAPERCHIONE E., (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Milano, Egea, 2000
- REBORA G.- MENEGUZZO M. *Le strategie delle amministrazioni pubbliche* Torino, UTET, 1990;
- REBORA G., *La qualità dei servizi pubblici*, in "Azienda Pubblica" n. 1/91;
- SAITA M., *Il budget economico, finanziario e patrimoniale*, Milano, McGraw Hill, 1990.
- ZULIANI A., *Produttività ed efficienza nella pubblica amministrazione italiana: i risultati della ricerca FORMEZ*, Bologna, Il Mulino, 1983.
- ZUCCARDI MERLI M., *L'introduzione di criteri economico-aziendali negli enti pubblici di ricerca. L'esperienza INFM*, vol I, Torino, Giappichelli, 1999
- ZUCCARDI MERLI M., *Il Sistema Informativo contabile per l'ente locale: verso una prospettiva d'integrazione*, in *L'Azienda Comune*, Prof. Luca Anselmi (a cura di), Rimini, Maggioli, 2001;

