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 rewiev*, 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 rilevantissimi, 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 vigente[2], 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 inverta 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.

ALLEGATO 2

DOCUMENTAZIONE CONSEGNATA DAL PROFESSOR ANSELMI

UNIVERSITÀ DI PISA
Dipartimento di Economia Aziendale
"E. Giannessi"
Via Cosimo Ridolfi, 10
56124 – PISA

SCUOLA SUPERIORE della PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

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

lanselmi@ec.unipi.it

TESTO PRELIMINARE ALL'AUDIZIONE DEL PROF. LUCA ANSELMI
(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 ricercavavno 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 programmatorio (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 antevedere 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 al 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 economici-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 aministrativistica 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 subsistemi:

- 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 ud 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 al 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 compilazione 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 dalla 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-statuali 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'outsorcing, 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 provvederne 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 dela 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 costrutto 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.Volpatto) *Il management nell'area pubblic*a Milano, Giuffrè, 1990;
AA.VV (Accademia Italiana Di Economia Aziendale), *Pubblica Amministrazione,* Milano, Giuffrè, 1984;
ANSELMI 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, Giuffré, 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.

BORGONOVI E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche,* Milano, Egea, 1996;

BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffré, 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., MATACENA 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, Giuffré, 1995

GIOVANELLI L., *Modelli contabili e di Bilancio nello Statoi che cambia,* Milano, Giuffré, 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;

€ 4,00

16STC0008310