

# Il sistema dei controlli negli enti locali tra democrazia e tecnicità\*

1

di Stefano Pozzoli

Professore Ordinario di Valutazione d'Azienda  
Università di Napoli Parthenope

## Premessa

Il mondo delle autonomie locali è oggetto di una intensa attività legislativa, che la interessano in via diretta o quale componente della pubblica amministrazione. Come è noto i principali interventi realizzati o in corso sono i seguenti:

- ✓ la Riforma sul Federalismo (l. n. 42 del 5 maggio 2009);
- ✓ il così detto Decreto Brunetta (d.lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009);
- ✓ la legge di contabilità pubblica (l. 196/2009);
- ✓ il ddl per la Carta delle Autonomie (e quanto di esso traslato nel ddl anticorruzione).

Indubbiamente, tutte queste norme cercano di rispondere alla richiesta di una maggiore efficienza e trasparenza del sistema delle autonomie locali, anche se si cerca di raggiungere l'obiettivo da angoli visuali diversi e non sempre del tutto armonizzati.

Per quanto ci riguarda credo che abbiano particolare rilievo, non solo le norme contenute nella Carta delle Autonomie (ed ora anche nel ddl anticorruzione agli art. 6 e 7), ma anche e soprattutto la l. 42/2009, nonché il decreto Brunetta nella misura in cui esprime l'esigenza di misurare le performance dei dirigenti e degli enti in un'ottica comparativa.

Se mi consentite io preferirei affrontare il tema dei controlli suddividendo il mio intervento in tre parti:

- ✓ anzitutto, vorrei spiegare perché a mio giudizio è essenziale riuscire a misurare le performance degli enti locali confrontandoli tra di loro;
- ✓ successivamente, illustrerò il caso inglese, che rappresenta secondo il mio punto di vista l'esperienza più avanzata in Europa;
- ✓ infine, esprimerò un giudizio sull'attuale stato dei controlli e proporrò una valutazione critica del ddl per la Carta delle Autonomie (e del ddl anticorruzione, che riprendono gli stessi contenuti di riforma del Tuel in materia di controlli interni) e su alcune criticità per il processo di

---

\* Il saggio è un adattamento del testo elaborato per l'audizione presso la V Commissione della Camera dei Deputati, Bilancio, tesoro e programmazione, tenutasi il 14 aprile nel corso della indagine conoscitiva sulla Finanza Locale.

Federalismo in atto.

## **La misurazione delle performance come strumento di Democrazia**

È di tutta evidenza che, come viene per altro evidenziato dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, lo stato dei controlli interni sia spesso insoddisfacente.

Il problema ha dimensioni e generalità tale che occorre prendere atto che per risolverlo occorre trovare il coraggio di cercare di intraprendere strade nuove e diverse da quelle ad oggi seguite. Infatti, è ormai chiaro che:

- ✓ non è realistico pensare di arrivare ad un miglioramento delle performance delle autonomie locali attraverso l'imposizione per legge di puntuali modalità di gestione;
- ✓ ancora meno può servire una sorta di appello ai “buoni sentimenti” dei tanti amministratori locali che, a torto o ragione, non interpretano come priorità politica l'efficienza dell'ente da loro governato.

Si tratta, infatti, di percorsi già tentati molte volte e che non riescono ad ottenere i risultati sperati, in un contesto in cui evidentemente la politica spesso ha priorità e sensibilità diverse rispetto a quelle dei risultati economici e finanziari.

È pertanto necessario riuscire ad introdurre nel sistema degli stimoli concreti che inducano gli amministratori a perseguire - anche sul piano politico e quindi in primo luogo su quello della ricerca del consenso - una filosofia di governo improntato ai risultati.

Per far questo è necessario riuscire a realizzare una vera accountability delle risorse e dei risultati. Cerchiamo però di spiegare meglio il perché di questa affermazione.

È chiaro che si tratta di costruire un quadro, quello dei monitoraggi e dei controlli, entro il quale tutto deve rispondere alla esigenza complessiva del buon andamento della Pubblica Amministrazione ed al miglioramento della qualità della vita dei cittadini.

A questo certo serve il controllo di regolarità contabile e amministrativa, perché la «fabbrica dei numeri» deve fornire dati certi e confrontabili. È necessario, però, che funzioni altrettanto bene la famiglia dei “controlli di risultato” e quindi anche il controllo di gestione.

Soprattutto, è necessario rendere consapevole quel tipo di controllo democratico che è la verifica elettorale e, comunque, la valutazione dei cittadini, quale che sia il loro modo o l'occasione di esprimerla.

Per arrivare a ciò, è indispensabile che i cittadini siano compiutamente informati ed è per questo che è occorre una compiuta accountability esterna.

L'accountability, quindi, non è un fatto meramente tecnico, proprio degli addetti ai lavori contabili, ma è il motore della democrazia e quindi la ragion

d'essere di un sistema delle autonomie locali che si fonda sul meccanismo elettivo.

È chiaro che oggi il cittadino e spesso gli stessi consiglieri che lo rappresentano non sono adeguatamente informati su ciò che dovrebbe orientare le loro scelte di indirizzo e di controllo e quindi, ad esempio, sui costi dei servizi e sulle potenziali aree di inefficienza che, se meglio amministrato, potrebbero consentire una più ampia soddisfazione dei bisogni della comunità locale.

Occorre quindi cambiare ed incidere in profondità in un sistema che è perfino inconsapevolmente oscuro ed inefficace.

Tutto ciò ben sapendo che per introdurre cambiamenti di rilievo culturale non esistono ricette magiche e che non basta il tempo di una generazione. In Italia, purtroppo, la riforma di aziendalizzazione delle nostre Pubbliche Amministrazioni, che pure ha avuto un avvio promettente agli inizi degli anni '90, ha registrato un percorso spesso contraddittorio e, soprattutto, nessuno si è concretamente preoccupato di monitorarne gli effetti ed i risultati.

Sarebbe intellettualmente disonesto affermare che Comuni e Province siano rimasti fermi agli anni '90, ma è altrettanto vero che siamo di fronte ad un sistema nel quale convivono enti decisamente efficaci e realtà molto lontane dal fornire quel minimo di servizi che è dovere costituzionale e aspirazione civile pretendere.

Il problema dunque è quello di partire dalle eccellenze - che ci sono - facendo di esse il benchmark di riferimento per la moltitudine dei Comuni e delle Province. E questo si può ottenere solo facendo conoscere tali elevati livelli di prestazione non solo agli altri enti locali, ma soprattutto ai destinatari dei servizi, che spesso non si vedono riconosciuti quei diritti che la Costituzione vorrebbe garantire loro.

Il controllo sociale, se confortato dalla consapevolezza dei diritti e dei risultati, è il solo e vero potente strumento di "mercato" che il cittadino ha in mano. Il fatto che non lo possa esercitare pienamente toglie effettività al processo democratico e priva il sistema delle autonomie locali dell'unico vero motore di cambiamento di cui si potrebbe disporre.

Il vero problema è che molto spesso le discussioni in tema di enti locali peccano della concretezza che può provenire dalla forza dei numeri, la qual cosa è resa ancora più grave dal momento che a volte i "numeri" non mancano. Infatti, l'enorme quantità di dati che la nostra Pubblica Amministrazione produce non sono né verificati (non se ne conosce, in buona sostanza, l'attendibilità) né messi a disposizione di quelli che dovrebbero essere i loro naturali destinatari.

Il clamore provocato qualche anno fa da Il Sole 24 Ore con la sua indagine sull'assenteismo negli enti locali e negli altri enti pubblici<sup>1</sup>, ad esempio, dovrebbe suscitare scandalo soprattutto per il fatto che quei dati vengono raccolti da anni (si tratta infatti di dati che ogni pubblica amministrazione deve produrre per il così detto "conto annuale del personale" ed inviare al Ministero della Economia e delle Finanze) senza che di fatto siano mai stati resi disponibili se non in forma aggregata.

I dati raccolti, per altro verso, sono perfino troppi, perché nascono da una stratificazione delle richieste da parte di soggetti diversi, che si preoccupano solo del loro particolare e sembrano spesso animati più da uno spirito di competizione tra Istituzioni che non dalla voglia di fare sistema e di ottenere dei risultati concreti<sup>2</sup>.

In Italia, infatti, sono decine e decine le richieste di informazioni che pervengono ai nostri enti locali o con finalità di semplice monitoraggio dei fenomeni, o a scopo di controllo<sup>3</sup>. Occorrerebbe, pertanto, ripartire da zero ed analizzare, quali informazioni siano veramente utili, trovare il modo di verificarne l'attendibilità e metterle a disposizione in tempi ragionevoli di tutti gli attori della Pubblica Amministrazione. È mai possibile che agli enti locali vengano fatte circa 50 richieste di dati, a vario titolo e motivo e sempre sostanzialmente sugli stessi oggetti, salvo cambiare quei pochi dettagli che rendono necessario ripartire da capo ad ogni quesito che viene posto?

Ma torniamo al punto cruciale, quello della accountability. Si cercherà di partire da un esempio concreto per arrivare ad una riflessione di carattere generale, che ora, brevemente, si anticipa: la comunicazione di dati comparativi può rappresentare uno strumento estremamente efficace per stimolare l'efficienza attraverso il controllo democratico dei cittadini.

---

<sup>1</sup> Cfr. G. TROVATI, *Vibo, in Comune malati per 25 giorni*, in «Il Sole 24 Ore», 16 aprile 2007; G. TROVATI, *Province, scrivanie vuote un giorno su cinque*, in «Il Sole 24 Ore», 17 aprile 2007.

<sup>2</sup> Cfr. P. RUFFINI, *Rete di 43 verifiche sui conti locali*, in «Il Sole 24 Ore», 16 aprile 2007.

<sup>3</sup> Per essere più chiari sul significato di questi termini è bene chiarire che, nell'idea di chi scrive, ha finalità di monitoraggio il dato raccolto con l'intento di verificare lo stato di un fenomeno, prevalentemente per effettuare scelte di carattere generale. È controllo formale o sostanziale, quello che intende verificare il rispetto o comunque lo stato del singolo ente, con finalità di intervento specifico.

Ad esempio, è un monitoraggio quello che effettua il Ministero dell'Economia e delle Finanze sul Patto di Stabilità, perché serve a monitorare lo stato generale del rispetto dei vincoli imposti dall'adesione all'Unione Europea da parte del Paese; è essenzialmente un monitoraggio quello che viene realizzato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze attraverso il recepimento del conto annuale del personale, o dal Ministero dell'Interno, mediante la richiesta del certificato di bilancio e di rendiconto. È controllo, invece, quello che effettua il Ministero dell'Interno, tramite i prefetti, su quei Consigli comunali o provinciali che non rispettano i termini di approvazione del bilancio di previsione o della procedura di salvaguardia degli equilibri ai sensi dell'art. 193 del Tuel. Analogamente è controllo quello a cui si dedicano le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti a fronte delle relazioni che inviano i revisori degli enti locali ai sensi dell'art. 1, c. 166 e seguenti della Finanziaria 2006.

Lo spunto per questa affermazione lo offre la “seconda indagine censuaria sugli interventi e i servizi sociali dei Comuni” curata dall’Istat in collaborazione con il Ministero dell’Economia e delle Finanze e resa disponibile sul sito dell’istituto a partire dai primi giorni di aprile 2007 e da allora, purtroppo, non più aggiornata<sup>4</sup>.

I valori presentati sono quindi datati (si riferiscono al 2004) e vengono, pudicamente, presentati su base regionale, ma mantengono comunque una forte valenza esplicativa e mantengono quindi la loro utilità ai fini di un esempio di quello che si vuole dire.

Prendiamo una sola tabella (Tav.1), quella relativa agli asili nido, un elemento di grande ed evidente criticità sociale.

Guardandola nasce spontaneo un qualche dubbio, a cui la politica dovrebbe dare risposta: perché il costo annuo pro-capite di un bambino in un asilo del Lazio è pari a 10.562 euro e cioè più del doppio di quello che accade in Lombardia (4.293 euro)?

Sono variazioni che, prendendo i dati come verosimili, sembra difficile imputare ad una diversità qualitativa della prestazione erogata e, probabilmente, anche i fattori territoriali non possono essere tali da incidere in misura così rilevante sui costi.

In ogni caso sono differenziali che andrebbero comunicati, spiegati e fatti giudicare dai cittadini.

Infatti, un'altra questione, assai rilevante, è quella di capire se i genitori ed i cittadini nel loro complesso, siano in grado di accorgersi del concreto utilizzo delle risorse pubbliche.

Tav. 1. Gli asili nido: valori medi per utente, regione e ripartizione geografica – Anno 2004

REGIONE E RIPARTIZIONE E GEOGRAFICA	Utenti	Spesa	Compartecipazione degli utenti	Percentuale di compartecipazione sulla spesa	Valori medi per utente	
					Spesa media per utente	Compartecipazione media degli utenti
Piemonte	11.191	75.392.885	17.730.455	23,5	6.737 7.78	1.584
Valle d'Aosta	594	4.623.708	793.795	17,2	4	1.336

<sup>4</sup> Cfr. [http://www.istat.it/salastampa/comunicati/non\\_calendario/20070404\\_00/](http://www.istat.it/salastampa/comunicati/non_calendario/20070404_00/). Si ritrova anche nel sito [www.studiopozzoli.net](http://www.studiopozzoli.net), nella sezione destinata ai documenti utili.

	35.74	153.448.3	48.917.14		4.29	
Lombardia	6	65	3	31,9	3	1.368
Trentino - Alto Adige	2.50	16.121.60			6.44	
	2	7	7.186.207	44,6	3	2.872
			1.000.00			
<i>Bolzano-Bozen</i>	<i>512</i>	<i>2.150.000</i>	<i>0</i>	<i>46,5</i>	<i>4.199</i>	<i>1.953</i>
		13.971.60				
<i>Trento</i>	<i>1.990</i>	<i>7</i>	<i>6.186.207</i>	<i>44,3</i>	<i>7.021</i>	<i>3.109</i>
	9.95	46.426.90	12.251.80		4.66	
Veneto	2	8	8	26,4	5	1.231
Friuli - Venezia Giulia	2.25	14.125.67				
	6	7	2.693.008	19,1	6.261	1.194
	3.87	33.451.17			8.64	
Liguria	0	9	3.770.982	11,3	4	974
Emilia - Romagna	24.0	139.980.4	37.096.41			
	85	20	7	26,5	5.812	1.540
	14.77	79.882.31	16.477.24		5.40	
Toscana	6	9	4	20,6	6	1.115
		15.476.44				
Umbria	2.513	1	2.925.805	18,9	6.159	1.164
	4.83	22.409.12			4.63	
Marche	5	5	6.728.741	30,0	5	1.392
	12.55	132.558.2	12.988.95		10.56	
Lazio	1	95	1	9,8	2	1.035
	2.04				5.49	
Abruzzo	0	11.211.716	1.719.454	15,3	6	843
					4.33	
Molise	246	1.066.156	175.956	16,5	4	715
	2.02	12.813.72				
Campania	8	4	869.072	6,8	6.318	429
	3.98	21.937.58				
Puglia	8	7	1.954.124	8,9	5.501	490
					3.69	
Basilicata	795	2.938.714	641.971	21,8	6	808
					3.55	
Calabria	772	2.747.846	315.744	11,5	9	409
		53.424.84				
Sicilia	8.519	8	3.333.206	6,2	6.271	391
	2.89	10.592.96			3.66	
Sardegna	3	2	2.135.766	20,2	2	738
	<b>51.4</b>	<b>266.916.</b>	<b>71.212.37</b>		<b>5.19</b>	
<b>Nord-ovest</b>	<b>01</b>	<b>137</b>	<b>5</b>	<b>26,7</b>	<b>3</b>	<b>1.385</b>
	<b>38.7</b>	<b>216.654.</b>	<b>59.227.4</b>		<b>5.58</b>	
<b>Nord-est</b>	<b>95</b>	<b>612</b>	<b>40</b>	<b>27,3</b>	<b>5</b>	<b>1.527</b>
	<b>34.6</b>	<b>250.326.</b>	<b>39.120.7</b>		<b>7.21</b>	
<b>Centro</b>	<b>75</b>	<b>180</b>	<b>41</b>	<b>15,6</b>	<b>9</b>	<b>1.128</b>

	<b>9.86</b>	<b>52.715.7</b>	<b>5.676.32</b>		<b>5.34</b>	
<b>Sud</b>	<b>9</b>	<b>43</b>	<b>1</b>	<b>10,8</b>	<b>2</b>	<b>575</b>
	<b>11.41</b>	<b>64.017.8</b>	<b>5.468.97</b>		<b>5.61</b>	
<b>Isole</b>	<b>2</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>8,5</b>	<b>0</b>	<b>479</b>
	<b>146.</b>	<b>850.630.</b>	<b>180.705.</b>		<b>5.82</b>	
<b>ITALIA</b>	<b>152</b>	<b>482</b>	<b>849</b>	<b>21,2</b>	<b>0</b>	<b>1.236</b>

(1) Questa voce comprende sia le strutture che le rette per gli asilo nido.

Fonte: Istat, *Seconda indagine censuaria sugli interventi e i servizi sociali dei Comuni*, Aprile 2007

La risposta, probabilmente, è negativa. Non si capisce perché i genitori del Lazio per il «carissimo» (in termini di risorse consumate) servizio del nido pagano mediamente una retta di € 1.035, e cioè assai meno dei genitori lombardi (€ 1.368). Come potrebbero accorgersi che hanno servizi comunali meno efficienti?

I cittadini, in buona sostanza, possono solo giudicare dalle tariffe applicate, che è uno dei pochi dati di cui dispongono. Alla luce di queste, però, gli asili nido siciliani, campani, e perfino quelli del Lazio, appaiono molto più convenienti di quanto non siano quelli della Toscana e della pure molto efficiente Lombardia.

Tutti soddisfatti in Lazio, Sicilia e Campania? Proprio tutti evidentemente no, se la Toscana, assai meno popolosa (3 milioni e 600 mila abitanti), è in grado di offrire il suo servizio a 14.776 utenti, contro i 12.551 del Lazio (che ha 5 milioni e 300 mila abitanti), gli 8.519 della Sicilia (5 milioni di abitanti) e gli appena 2.028 di tutta la Campania (5 milioni e 800 mila)<sup>5</sup>. Ed ovviamente della Lombardia, che mette a disposizione 35.746 posti nei suoi asili a fronte di una popolazione di 9 milioni e 600 mila abitanti.

Ecco quindi che la minore efficienza, per di più abbinata ad una bassa copertura del costo del servizio con la tariffa, ha un solo evidente risultato: la sostanziale assenza del servizio stesso. È chiaro però che, non avendo a disposizione le informazioni necessarie, sarà molto difficile per il cittadino elettore giudicare la propria amministrazione.

Nei comuni dove mancano posti negli asili nido i primi cittadini imputeranno le carenze del servizio alla generale mancanza di risorse, alla riduzione dei trasferimenti statali e così via.

E, probabilmente, quegli stessi sindaci non pensano neppure di fare una dichiarazione non corretta, perché non hanno fino in fondo chiaro che, se

<sup>5</sup> Per altro l'età media della popolazione è molto diversa. Per un approfondimento si veda l'*Annuario Statistico Italiano 2006*, disponibile sul sito dell'Istat ([www.istat.it](http://www.istat.it))

fossero intervenuto nel corso del loro mandato nel senso di un concreto – e possibile, alla luce dei dati – recupero di efficienza, avrebbe potuto raddoppiare o quasi i posti messi a disposizione dei cittadini, a parità di risorse disponibili.

Molto spesso, infatti, anche all'interno dell'ente manca la consapevolezza del proprio livello di prestazione. A questo dovrebbe provvedere il servizio controllo di gestione ma, come si è detto, la soglia di attenzione verso queste problematiche è molto bassa; i Comuni e le Province dove i costi dei servizi sono noti rappresentano delle eccezioni e ancora meno sono gli enti che hanno dimostrato sensibilità verso logiche comparative e di benchmarking<sup>6</sup>, le sole che possono contribuire a capire il livello di efficienza in un contesto monopolistico e privo di mercato.

Le informazioni comparative, in sostanza, sono uno strumento di democrazia e, al tempo stesso, rappresentano uno stimolo importante per il buongoverno.

È difficile immaginare che un semplice cittadino possa perdersi dietro i numeri di un bilancio, documento essenziale ma che comunque richiede una preparazione professionale. A tutti però risulta chiaro cosa significa il fatto che l'asilo nido della sua città costi il doppio rispetto al comune accanto al suo.

Tutto ciò aiuta gli amministratori nell'individuare le priorità, consente al Consiglio comunale di dare concretezza alla sua azione di indirizzo e controllo e permette ai cittadini di formularsi un giudizio in ragione dei loro concreti interessi di destinatari di servizi pubblici e non per fattori che spesso non hanno nulla a che fare con il Governo dell'ente locale.

La misurazione dei costi dei servizi e, per quanto ragionevolmente possibile, della qualità degli stessi è dunque un fatto essenziale, di cui dobbiamo al più presto preoccuparci anche in Italia.

In ogni caso, senza la pretesa di realizzare in tempi brevi quanto altrove ha richiesto decenni, è chiaro che la strada da intraprendere è quella di valorizzare i processi di accountability e di benchmarking, come del resto richiede la legge sul Federalismo e, da un punto di vista più parziale, il decreto Brunetta.

Deve essere chiaro però che questo non può essere realizzato senza immaginare un meccanismo di premi e di punizioni ma anche di coinvolgimento delle Regioni e delle Autonomie Locali.

Altrimenti si rischia di ricadere nell'errore, commesso troppe volte, di pensare di imporre scelte non condivise con armi spuntate, alle quali i Comuni risponderebbero con le vecchie armi della elusione e della pressione politica.

Fermo restando che il voto a chi ha amministrato l'ente locale, lo devono dare gli elettori. È necessario, pertanto, che anche in Italia venga introdotto un documento che costringa a discutere dei risultati concreti. Ed il luogo dove

<sup>6</sup> Cfr. S. POZZOLI, *Il controllo direzionale negli enti locali. . Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, Milano, Angeli, 2001.

discutere devono essere gli oltre 8 mila Consigli comunali e provinciali italiani e, a seguire, i cittadini che li devono giudicare.

## **L'esperienza inglese**

Vedere come sono organizzati gli enti locali in altri Paesi è sempre un esercizio utile. Diventa però necessario quando si ha intenzione di mettere mano ad una riforma complessiva dell'ordinamento.

Siamo dell'idea, infatti, che non serva né al Paese né al mondo delle Autonomie limitarsi ad un semplice adeguamento dell'esistente. Si deve guardare con preoccupazione ad ipotesi di finta riforma che mirano a conservare vecchi approcci e desueti equilibri, il cui fallimento è sotto gli occhi di tutti ed i cui effetti negativi stanno non solo nella totale inaffidabilità ed incomprensibilità dei dati contabili, ma anche nella complessiva debolezza del sistema delle Autonomie sia sul piano dei performance sia, cosa per certi versi perfino più grave, su quello della irrilevanza attribuita ai risultati stessi.

Se guardiamo a quello che sta accadendo in Europa appare chiaro che tutti i Paesi fino ad ora interessati da un processo di rinnovamento registrano, come tratto comune:

- l'adozione della contabilità economica ed il conseguente abbandono delle contabilità di cassa o a matrice finanziaria (esattamente il contrario di quanto fatto con la l. 196/2009);
- il processo di convergenza tra contabilità pubblica e contabilità di matrice privatistica;
- un generale rafforzamento dei controlli esterni, visti come elemento di garanzia e di stimolo al sistema.

Questo percorso è solo apparentemente "contabile". In realtà, è generalmente considerato un momento essenziale della transizione da una cultura di "public administration" ad una di "public management"<sup>7</sup>.

Traslando detti concetti nei termini più noti del nostro dibattito nazionale si può dire che la tesi prevalente in tutto il Continente è che non ci possa essere "aziendalizzazione" senza contabilità economica<sup>8</sup>, dove questa deve intendersi non solo come metodica di rilevazione – il ché sarebbe ben poca cosa – ma anche e soprattutto come approccio alla gestione<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Si veda: C. POLLIT-G. BOUCKAERT, *Public Management Reform. A comparative analysis*, Oxford, Oxford University Press, 2004.

<sup>8</sup> Si veda: G. FARNETI, *Contabilità finanziaria e contabilità economica*, in G. FARNETI-S. POZZOLI, *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Milano, FrancoAngeli, 2005.

<sup>9</sup> Proprio perché la rilevazione fa parte di un approccio alla gestione le due contabilità sono incompatibili tra loro. Non ha senso, pertanto, pensare ad una doppia contabilità e meno che mai ad un modello quale quello, gattopardesco e del tutto inefficace, previsto dal vecchio d.lgs. 77/95, dove i prospetti di stato patrimoniale e di conto economico sono l'inutile appendice di un sistema di bilancio tutto finanziario e privo di contenuti informativi.

Qui non si vuole però parlare del sistema contabile ma affrontare, seppure con inevitabile sintesi, due elementi che ci paiono significativi, ovvero:

- la governance delle autonomie locali;
- i controlli esterni sugli enti locali.

### *Il processo di riforma in Inghilterra*

È utile premettere che il sistema degli enti locali inglese è figlio di un processo di rinnovamento non estemporaneo, che inizia con il Local Government Finance Act del 1982. Questo, in particolare, attribuisce alla Audit Commission i compiti di controllo sugli enti locali e avvia gli studi relativi al così detto “Value for Money” cioè un sistema di misurazione che vuole servire per verificare efficacia ed efficienza degli enti locali inglesi in termini comparativi.

Il processo di riforma, in sostanza, prende le mosse circa 30 anni fa e, nonostante siano cambiate maggioranze politiche e capi di stato, nessuno ha mai pensato a alterarne le linee di indirizzo, mentre lo sforzo è sempre stato quello di curare l’implementazione<sup>10</sup>, anche se certo non sono mai mancate critiche e momenti di discussione. Se volessimo sintetizzare i punti chiave di questo percorso evolutivo dovremmo appunto dire che:

- il momento di avvio è appunto rappresentato dal Local Government Finance Act del 1982 (Thatcher) di cui si è sopra detto;
- viene rafforzato con il Local Government Act del 1992 (Major) che stabilisce l’obbligo di rendere pubblico un set di indicatori di performance a tutti gli enti locali;
- è ulteriormente definito e raggiunge una sua maturità durante il governo Blair, con il Local Government Act del 1999 (Best Value audit & inspections) e, soprattutto, con il Local Government Act del 2002 che affida la gestione del “Comprehensive Performance Assessment” (CPA) alla Audit Commission<sup>11</sup>.

L’idea chiave, alla luce dell’entità delle risorse in gioco, è che chi spende denaro pubblico deve dimostrare di realizzare risultati adeguati. Gli enti locali, pertanto, hanno l’obbligo di dare prova del valore prodotto, e questo sia al Governo sia ai cittadini. Da qui una intensa attività di benchmarking<sup>12</sup> e di

---

<sup>10</sup> Si veda: K. McLAUGHLIN-S.P. OSBORNE-E. FERIE, *New Public Management. Current trends and future prospects*, London, Routledge, 2002.

<sup>11</sup> Di questa valutazione comprensiva della performance, il CPA appunto, parleremo nel prosieguo dello scritto. Ad oggi, per altro, è iniziato un dibattito tra gli attori del New Public Management inglese. La Audit Commission ha di recente pubblicato un “discussion paper in proposito”. Si veda: AUDIT COMMISSION, *Assessment of Local Services Beyond 2008*, London, August 2006. Il testo è reperibile sul sito della Audit Commission ed anche su [www.studiopozzoli.net](http://www.studiopozzoli.net), nelle pagine relative ai documenti utili.

<sup>12</sup> Il benchmarking è una attività di comparazione e di confronto. Una iniziativa analoga, ancorché per ora basata soltanto su indicatori di bilancio, è quella promossa dalla Sezione Regionale di Controllo della Toscana. Si veda: F. BATTINI, *L’esperienza della sezione di*

misurazione delle performance che viene appunto sintetizzata nel concetto di “Value for Money”.

Questo, sia detto per inciso, introduce un elemento di “mercato” nel sistema delle autonomie, ove la competizione nasce dalla possibilità di confrontare le performance del singolo ente con gli altri. Anzi, oggi questo confronto è obbligatorio e pubblico, perché ogni ente deve pubblicare annualmente il *Best Value Performance Plan*<sup>13</sup>.

È importante sottolineare, ancora, che in Inghilterra gli enti locali – variamente articolati in city council, county council, district council, borough, ecc. - sono circa 500.

Una particolarità inglese è che è il “Council”, che corrisponde al nostro consiglio comunale, ad essere soggetto giuridico, e non l’ente locale stesso. Il council è deputato a scegliere quale sistema di governance da adottare tra i seguenti<sup>14</sup>:

- “the mayor and cabinet executive model”. È analogo al sistema attualmente in vigore nel nostro Paese. Si vota direttamente il sindaco a cui spetta scegliere gli assessori, nell’ambito però dei consiglieri eletti, che restano tali anche se assumono compiti esecutivi;
- “the leader and cabinet executive model”. È simile al vecchio meccanismo vigente in Italia. Il “sindaco” è nominato dai consiglieri ma è lui a decidere quali saranno i membri della giunta, anche se, come sopra, nell’ambito dei membri del consiglio;
- “the mayor and council manager executive model”. Anche qui il sindaco è eletto direttamente. A differenza che nel mayor and cabinet executive model, però, non è prevista una giunta composta di consiglieri ma un “council officer”, una sorta di direttore generale, che stranamente non viene nominato dal sindaco bensì dal consiglio<sup>15</sup>.

---

*controllo per la Regione Toscana*, in «Azienditalia » n. 9/2005. Il set di indicatori si ritrova in Sezione Regionale di Controllo per la Regione Toscana, Delibera n. 5/2004.

<sup>13</sup> Il Best Value Performance Plan è un documento che gli enti locali inglesi sono tenuti a pubblicare, al pari del bilancio di esercizio (consuntivo) e che, come dice la sua denominazione, rappresenta una analisi delle performance realizzate e di quelle obiettivo, messe a confronto con quelle medie del comparto. Un esempio si ritrova nel sito [www.studiopozzoli.net](http://www.studiopozzoli.net), nelle pagine relative ai documenti utili.

<sup>14</sup> Spetta in ogni caso al Segretario di Stato il potere di precisare con proprio atto:

- quali funzioni possono, ma non necessariamente devono, essere di competenza dell’esecutivo;
- quali funzioni non devono essere affidate all’esecutivo;
- quali funzioni sono in parte, ma non integralmente, proprie dell’esecutivo (ad esempio la norma può prevedere che il budget (qualcosa di analogo, ma molto alla lontana, al nostro bilancio), debba essere proposto dall’organo esecutivo ma approvato dal consiglio.

<sup>15</sup> I Council possono a loro volta prefigurare al Segretario di Stato delle proposte di governance alternative che questi valuterà in ragione della loro validità generale. Se il consiglio decide di cambiare modello di governance deve sottoporre tale scelta a referendum confirmativo. Il referendum si rende altresì necessario quando almeno il 5% degli elettori richieda il passaggio alla elezione diretta del sindaco o, comunque, su richiesta del Segretario di Stato, che potrebbe, in teoria, imporre la verifica elettorale su un tipo di modello di governance a lui gradito.

Il modello nettamente prevalente è il secondo. Nella stessa Londra il 90% dei 33 borough in cui è divisa la città - per quanto la Greater London Authority abbia adottato il primo modello - ha optato per il “leader and cabinet executive model”<sup>16</sup>. Il terzo modello, quello privo di giunta, è praticamente rimasto lettera morta<sup>17</sup>.

Senza soffermarsi oltre su temi di architettura istituzionale è comunque rilevante tener osservare che:

- a prescindere dal modello di governance gli enti locali inglesi sono comunque assai più efficienti dei nostri: basti pensare che il servizio “patrimonio abitativo” - che pure assicura ovvi requisiti di socialità e che è assai più esteso di quanto non accada nei nostri comuni - è di regola in equilibrio economico;
- da questo consegue che probabilmente i meccanismi di governance istituzionale, compreso il sistema elettorale, non sono poi così rilevanti come in molti sono portati a pensare;
- il meccanismo del “controllo sociale” tradizionale, quello cioè esercitato con il momento della verifica elettorale è certo significativo sul piano dei contenuti democratici ma, in verità, non sembra poi così sentito dai cittadini, dal momento che la partecipazione al voto nelle elezioni amministrative di rado supera il 30% degli aventi diritto ed è spesso intorno al 20%<sup>18</sup>.

Le ragioni del generale buon funzionamento della pubblica amministrazione locale inglese, insomma, non dipendono dal modello di governance e dal meccanismo elettorale.

### *Il contesto ambientale*

Cambiano, tra Italia e Regno Unito, una serie di importanti elementi, che è forse importante riassumere, almeno nei loro caratteri essenziali.

Ci riferiamo in particolare a tre elementi:

- la cultura del public interest;
- il ruolo della professione contabile;
- la figura e le prerogative del Chief Financial Officer.

---

<sup>16</sup> La Greater London Authority è una sorta di città metropolitana, che si occupa delle esigenze generali della città, come ad esempio dei trasporti; i borough hanno un potere molto simile ai nostri comuni ed una popolazione mediamente superiore ai 200 mila abitanti.

<sup>17</sup> Si deve pensare, del resto, che tutti questi approcci sono comunque assai meno garantisti di quello in vigore in precedenza, il quale affidava al Council anche compiti amministrativi ed esecutivi, che erano gestiti attraverso commissioni consiliari (le quali in pratica assumevano compiti analoghi a quelli di un nostro assessore).

<sup>18</sup> Il governo inglese, per altro, propende per i modelli che prevedono l'elezione diretta del sindaco non perché ritenga che questo sia più efficace in termini di funzionamento dell'ente locale bensì per il fatto che spera che serva a riavvicinare i cittadini all'ente e quindi ad aumentare la partecipazione al voto.

Anzitutto si deve fare riferimento alla cultura amministrativa del “public interest” che, abbinato al contesto di common law, porta ad un minore impatto delle norme nella vita degli enti pubblici e quindi a privilegiare i risultati rispetto agli adempimenti. Da qui una politica locale che favorisce il pragmatismo e ricerca un consenso basato su fatti concreti: nel Council, infatti, si fa ampio uso dei dati di confronto che vengono messi a disposizione dalla Audit Commission per verificare le prestazioni ed i costi sopportati dall’ente<sup>19</sup>. Sul piano gestionale tutto ciò ha portato a riconoscere un’ampia autonomia ai dirigenti, a fronte però di una forte ed effettiva responsabilizzazione sul merito e sui risultati.

Il management pubblico si è nutrito, pertanto, di questa filosofia. Nella cultura amministrativa anglosassone “equità”, “indipendenza” e “responsabilità” sono Valori caratterizzanti il profilo del dirigente pubblico e non mere parole. Così come concretezza, flessibilità, e competenza professionale sono caratteristiche proprie di ogni buon manager di ente locale.

Un altro elemento che caratterizza il sistema anglosassone è che la contabilità degli enti locali rientra da sempre nell’ambito dell’accounting e non nell’alveo delle discipline giuridiche.

La normativa interviene soltanto su alcuni aspetti essenziali del sistema (ad esempio dettando il divieto per gli enti locali di registrare una perdita di esercizio, a meno che non vi siano riserve disponibili sufficienti a coprirla). I principi contabili, di conseguenza, sono di emanazione della professione contabile, al pari di quello che accade per la contabilità privatistica.

Nel Regno Unito le associazioni di contabili sono molteplici ma, per quanto riguarda gli enti locali, un ruolo di leadership è riconosciuto al Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), che, per altro, promuove studi ed iniziative insieme alle maggiori istituzioni attive in argomento, prima tra tutte la Audit Commission.

Quest’ultima, del resto, non si avvale soltanto di personale interno per svolgere la sua attività di controllo, ma ricorre spesso anche a professionisti esterni, i quali in larga parte provengono proprio dalle fila del CIPFA.

La professione contabile rappresenta, pertanto, un importante elemento di coesione tra gli indirizzi promossi a livello di governo centrale e quanto viene in concreto implementato negli enti locali. Ancora, in virtù del suo radicamento e della sua riconosciuta esperienza, il CIPFA è un interlocutore necessario nella definizione del processo di riforma ed ha, pertanto, anche una forte capacità propositiva, ed è quindi un attore essenziale nel mondo delle autonomie locali.

Altro elemento del tutto particolare è rappresentato dalla figura del responsabile dei servizi finanziari, il Chief Financial Officer (CFO).

Il CFO viene nominato dal Council ma riveste una posizione decisamente autonoma rispetto al potere politico locale, dal momento che esso

---

<sup>19</sup> Queste informazioni sono appunto contenute nel Best Value Performance Plan che gli enti locali sono tenuti a produrre. Esempi di BVPP si trovano anche sul sito [www.studiopozzoli.net](http://www.studiopozzoli.net) nelle pagine relative ai “documenti utili”.

storicamente rappresenta la figura di garanzia degli interessi del governo centrale e di quelli del cittadino contribuente: in sostanza è il garante della corretta attuazione della legge e del corretto utilizzo delle risorse.

Un ruolo che riassume, continuando il nostro forzato parallelo con la situazione italiana, le funzioni del segretario comunale vecchia maniera e quelli attuali del responsabile dei servizi finanziari.

Il contesto complessivo fa sì che il CFO, per i poteri che ha ed in ragione della tutela della sua reputazione, non accetterebbe certo di buon grado di violare le regole di equilibrio<sup>20</sup>, anche perché la conseguenza è il licenziamento – che può essere richiesto direttamente dal governo – e la difficoltà concreta di trovare un analogo lavoro<sup>21</sup>

### *I controlli esterni sugli enti locali: la Audit Commission*

Poche leggi, dunque, norme ridotte all'essenziale ma che nessuno mette in discussione, ed un sistema di Valori rigoroso e condiviso.

Chiaramente, poiché neppure l'Inghilterra è un paese di santi, il tutto è abbinato ad una attività di controllo molto stringente che ha, nello specifico, il compito di garantire la correttezza dei rendiconti e di stimolare il miglioramento delle performance, oltre che, se del caso, di fare denuncia alla magistratura competente.

A questo è preposta la Audit Commission, una sorta di Corte dei Conti inglese, che ha assunto un ruolo chiave nella evoluzione del sistema delle Autonomie.

Infatti, “il National Audit Office e la Audit Commission hanno rivestito un ruolo centrale nel verificare il grado di efficienza e nel valutare l'efficacia a beneficio del governo.

La Audit Commission ha anche assunto funzioni di consulenza manageriale con il potere di imporre metodiche gestionali agli enti locali così come di valutare e di relazionare sulle loro performance”<sup>22</sup>. Con queste parole Norman Flynn, certo uno dei più brillanti studiosi di public sector management del Regno Unito, introduce il tema dell'audit e dell'ispettorato nel suo ormai classico testo di management pubblico.

National Audit Commission (NAO) e Audit Commission sono entrambe istituzioni indipendenti rispetto al governo. La NAO, però, è responsabile dell'audit del governo centrale, mentre la Audit Commission si occupa di comuni e province (circa 500 enti), delle aziende sanitarie (più o meno altre 500 unità in tutto) e degli altri enti che hanno dimensione locale. Questo per

<sup>20</sup> Si tratta qui di equilibrio economico. In sostanza agli enti locali è vietato andare in perdita a meno che non vi siano riserve disponibili – ovvero utili degli esercizi precedenti – sufficienti a coprirle.

<sup>21</sup> Sono aspetti non formali e per noi impensabili ma che nel Regno Unito hanno un gran peso. Si potrebbe quasi dire che il controllo sociale passa non per l'elettorato ma per i corpi professionali, che non esitano a sanzionare i comportamenti non virtuosi.

<sup>22</sup> Nostra traduzione. Si veda: N. FLYNN, *Public Sector Management*, London, Prentice Hall – Financial Times, 2002, p. 174.

ora, perché è in corso un progetto di ricondurre le due entità ad un'unica "Corte dei Conti" <sup>23</sup>.

La Audit Commission<sup>24</sup>, comunque, è riconosciuta come una delle istituzioni essenziali del quadro del sistema delle autonomie locali, e questo:

- in virtù del principio che chi spende denaro pubblico ha il dovere di risponderne in termini di corretto utilizzo e dei risultati ottenuti;
- del fatto che i suoi compiti si sono evoluti nella direzione di un "controllo collaborativo" e quindi di una attività che vuole essere di stimolo e di servizio agli enti locali, contribuendo a migliorarne le performance.

15

Anche la Audit Commission, come la nostra Corte dei Conti, ha una sua articolazione territoriale. Va però osservato che:

- gli addetti sono oltre 2 mila e 300. a confronto, l'inadeguatezza delle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti italiane, con le loro poche centinaia di addetti, è del tutto evidente e, verrebbe da dire, voluta. È chiaro che l'esercizio effettivo del controllo richiede un adeguato impiego di risorse: un governo che non investe nei controlli evidentemente non ritiene che questi siano importanti;

---

<sup>23</sup> In Galles, Scozia ed Irlanda del Nord, infatti, tali uffici sono stati già stati unificati in una unica istituzione (in Galles dall'anno passato) e questo probabilmente avverrà anche in Inghilterra, dal momento che il tipo di competenze sono del tutto analoghe.

<sup>24</sup> La Audit Commission viene costituita con atto del Parlamento nel 1983, e quindi durante il governo Thatcher (1979-1990), sull'onda del processo di modernizzazione della pubblica amministrazione a cui tale governo ha dato avvio fin dai primi anni del suo insediamento.

L'Audit Commission è, al pari della nostra Corte dei Conti, una istituzione indipendente ed ha un bilancio di 287 milioni di euro che non sono stanziati dal governo ma rappresentano i ricavi della sua attività, i cui costi sono a carico degli enti sottoposti a controllo. In sostanza gli enti locali e gli altri enti pubblici soggetti a revisione pagano l'attività di audit e di ispezione, in modo del tutto analogo a quanto accade nel mondo delle imprese, dove la certificazione di bilancio, che sia volontaria o obbligatoria, viene finanziata dal soggetto controllato. Questi 287 milioni di euro provengono per 227 milioni dai compensi la revisione, per 51 milioni dai ricavi sono dovuti alla attività di ispezione e per 9 milioni da altri proventi, tra cui i corsi di revisione che vengono tenuti dalla sede centrale e che sono a pagamento.

Come si vede dalla distribuzione dei ricavi, accanto alla revisione ne esiste una seconda fonte di entrate, anch'essa significativa, ovvero quella determinata dall'esercizio delle funzioni di ispezione. Questa è stata conferita alla Audit Commission a partire dal 1997 (Educational Act), ed estesa poi nel 1999 (Local Government Act) dietro impulso del governo di Tony Blair per estendere l'attività di ispezione, tradizionalmente affidate ai ministeri, anche a quei servizi che fino ad allora non ne erano "coperti", quali ad esempio i servizi di igiene urbana.

Chiaramente il personale addetto alle "Best Value Inspections" ha un background del tutto diverso rispetto a quello che si occupa di revisione e proviene da esperienze manageriali comprovate nello specifico settore soggetto ad ispezione, dal momento che i loro compiti sono di analisi anzitutto qualitativa e gestionale in senso tecnico - funziona bene il servizio? La qualità è adeguata? - e comunque anche qui svolti in chiave collaborativa e finalizzati a svolgere una consulenza di carattere operativo.

Il governo Blair, ancora, è intervenuto più volte in merito alla attività della Audit Commission, estendendone compiti e funzioni, sempre nel quadro di implementare e perfezionare il processo di New Public Management.

- chi lavora alla Audit Commission ha essenzialmente competenze di tipo aziendale e gestionale e non formazione giuridica. Conosce pertanto le tecniche dell'Audit e della misurazione delle performance;
- la Audit Commission copre con il suo staff il 68% della attività complessiva, mentre per il resto si affida a revisori esterni. Questo consente all'istituto di garantirsi un buon grado di flessibilità nello svolgimento dei suoi compiti. Inoltre poter ricorrere a professionalità esterne permette uno scambio di competenze ed arricchisce l'efficacia complessiva dei controlli.

L'Audit Commission, a livello centrale, svolge essenzialmente una funzione di coordinamento delle attività di audit che vengono poi esercitate, sul territorio, dai revisori (siano essi suoi dipendenti o meno).

Se volessimo fare un forzato confronto con i nostri colleghi dei revisori negli enti locali, va anzitutto notato che in Inghilterra questi non vengono nominati dai controllati, bensì dalla Audit Commission.

Il sistema di nomina da parte dell'ente locale, che pure era in vigore negli anni '70, è stato poi abbandonato per due ordini di considerazioni:

- non garantisce la sostanziale indipendenza dei revisori da parte del controllato, che è in grado di condizionarne l'operato in ragione del fatto che ha conferito il mandato o che li può scegliere in base ad un criterio non di professionalità ma di "simpatia";
- non permette di avere un reale coordinamento delle attività di revisione a livello nazionale, con la impossibilità, nel concreto, di riuscire a realizzare una procedura standard di revisione che sia effettivamente vincolante.

Sono i medesimi problemi che sono sotto gli occhi di noi tutti in Italia e che dovrebbero indurre a cambiare registro anche nel nostro Paese. In Italia sarebbe quanto mai opportuno introdurre, per i Collegi dei Revisori degli Enti Locali, un analogo principio, l'unico in grado di assicurare effettiva indipendenza e concrete possibilità di attuare una politica uniforme sul territorio nazionale.

La Audit Commission, inoltre, ha il compito di specificare gli standard di revisione da seguire. I revisori dunque devono svolgere il loro lavoro con indipendenza ma hanno comunque l'obbligo di svolgere un "piano di lavoro" che sia coerente con quanto richiesto dalla Commissione e ne devono seguire gli indirizzi <sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Valgono in ogni caso i requisiti di integrità, obiettività ed indipendenza, sia rispetto alla Audit Commission sia nei confronti dell'ente locale così come il divieto (da parte del revisore stesso, ma anche dei suoi associati o della società di revisione da cui dipende) di assumere altri incarichi da parte dell'ente sottoposto a controllo. I revisori, per altro, devono comunque fare riferimento e rispettare il codice etico statuito dall'organismo che emana, in Gran Bretagna, i principi di revisione. Si tratta dei così detti Ethical Standards, emanati dall'Audit Practices Board (APB).

Ciò viene realizzato anzitutto attraverso la predisposizione del *Code of Audit Practice*<sup>26</sup>, il documento tecnico che prescrive ai revisori i principi che devono seguire nell'esercizio delle loro funzioni<sup>27</sup>.

Il Code of Audit Practice viene aggiornato con frequenza almeno annuale dalla Audit Commission ma deve essere sottoposto ad approvazione del Parlamento almeno ogni di cinque anni. In questo modo si conferisce al documento la necessaria flessibilità – che viene assicurata dalla sua frequente revisione a cura della Audit Commission – ma, al tempo stesso, si permette al Parlamento di giudicarne l'adeguatezza e di rafforzarne la legittimazione.

Un altro compito che spetta alla Audit Commission è quello di stabilire le tariffe relative alla attività di revisione, altro elemento critico del meccanismo in quanto è chiaro che l'entità del compenso incide inevitabilmente sulla qualità del servizio prestato.

Un aspetto molto interessante della tariffazione introdotta di recente dalla Commissione <sup>28</sup> è che il costo non risponde più soltanto a criteri dimensionali, quali il numero di cittadini e l'entità delle risorse amministrare dall'ente ma viene commisurato anche al rischio di audit e quindi alla affidabilità dell'ente da molteplici punti di vista, in analogia con quanto accade nella revisione di bilancio privata.

L'Audit Commission richiede al revisore di verificare il rischio attraverso lo studio una serie di punti chiave, ognuno dei quali deve essere analizzato e valutato <sup>29</sup>. Si tratta della qualità del reporting pubblico, della corretta predisposizione e gestione del budget, della solidità finanziaria dell'ente, della efficacia dei controlli interni e così via.

Questa valutazione non è irrilevante perché il costo della revisione può variare tra il +30% ed il -30% della tariffa base. Per avere una idea dei costi di una revisione annuale basti pensare che per un Borough di Londra si parte da 157 mila sterline più lo 0,029% delle spese lorde. Per un grande comune è quindi normale ricevere una parcella di oltre 500-600 mila euro l'anno. Essere un ente giudicato poco virtuoso significa subire un significativo incremento dell'onere, oltre al fatto di fornire un interessante argomento di discussione per il Council.

Si riporta, in tavola 2, il compenso previsto per l'attività di revisione relativa al Manchester City Council, pari a circa 460 mila sterline, a cui è stata applicata la tariffa integrale (senza sconti né maggiorazioni).

---

<sup>26</sup> Si veda: AUDIT COMMISSION, *Code of Audit Practice 2005*, March 2005. Il testo, in formato pdf, è reperibile anche sul sito [www.studiopozzoli.net](http://www.studiopozzoli.net), nelle pagine relative ai documenti utili.

<sup>27</sup> In particolare il Code of Audit Practice 2005 si sofferma soprattutto sul controllo del Best Value Performance Plan e quindi sul così detto performance audit (cioè il controllo dei risultati). Questo perché per il financial audit (revisione di bilancio) valgono i principi di revisione attualmente in vigore nel Regno Unito, ovvero quelli emanati dall'Auditing Practice Board (APB).

<sup>28</sup> Si veda: AUDIT COMMISSION, *Work programme and fee scales 2006/2007*, May 2006.

<sup>29</sup> Si veda: AUDIT COMMISSION, *Key lines of enquiry for Use of Resources. 2006 assessments*, April 2006.

Anche da questo punto di vista il confronto conferma lo scarso interesse per i controlli proprio del nostro Paese, visto che un collegio dei revisori di un comune di analoga dimensione percepisce un compenso pari al 5% di tale importo.

La Audit Commission, infine, ha un compito particolarmente importante e cioè quello di monitorare la qualità della prestazione dei revisori. Fatti salvi i requisiti di indipendenza, che come si è detto sono tali anche nei confronti della Commissione, è chiaro che l'attività di revisione comporta delle fortissime responsabilità nonché dei doveri. In Inghilterra, in altre parole, il classico problema di "chi controlla i controllori" ha una concreta ed efficace risposta.

Tav. 2. La “audit fee” per la revisione annuale del comune di Manchester

Audit area	Plan 2004/05 £	Actual 2004/05 £
Accounts and financial aspects of corporate governance	274,000	274,000
Performance	183,500	183,500
<b>Total Code of Audit Practice fee</b>	<b>457,500</b>	<b>457,500</b>
Additional voluntary work (under section 35)	-	-
<b>Total</b>	<b>457,500</b>	<b>457,500</b>

Fonte: Annual Audit and Inspection Letter. Manchester City Council. Audit 2004-2005

### *I “prodotti” della revisione*

Si è detto che l'attività di audit sugli enti locali – svolta dalla Audit Commission attraverso i revisori – è duplice e riguarda funzioni sia il financial audit, quindi la verifica che i documenti di bilancio (solo del consuntivo, il budget non è sottoposto a revisione) siano veritieri e corretti; sia di performance audit, cioè l'analisi della efficacia e dell'efficienza dell'ente.

L'attività di revisione ha i contorni di un controllo collaborativo ed ha quindi anzitutto il contenuto di un servizio nei confronti dell'ente sottoposto a verifica. In sostanza il revisore produce una serie di documenti che hanno come destinatario il Council - anzi fino al 2005 non erano neppure documenti pubblici - che possono consistere in report di contenuto settoriale vario e che portano ad un giudizio di sintesi complessivo ed alla produzione di un insieme di punteggi molto articolati.

Questi ultimi vengono anch'essi ricondotti ad unità attraverso quella che è definita “Comprehensive Performance Assessment”, cioè una metodologia che conduce ad una valutazione unitaria in termini di “stelle”: prendere una stella ha il significato della insufficienza e 4 rappresenta il voto più alto. Accanto a questo viene anche segnalata la linea di tendenza, ovvero se l'ente sta migliorando o meno (Tav. 3).

Tav. 3. Lo scoring delle performance degli enti locali: il significato delle stelle.



Scoring: 4 = well above minimum requirements - performing strongly  
 3 = consistently above minimum requirements - performing well  
 2 = at only minimum requirements - adequate performance  
 1 = below minimum requirements - inadequate performance

Si è detto che le stelle rappresentano la sintesi dei punteggi presi su più aspetti della gestione, ed in particolare sulla performance realizzata nella gestione dei vari servizi. Un esempio di scoring è quello che si presenta in tavola 4, relativo al comune di Manchester.

È importante rilevare che i punteggi non rispondono a criteri di particolare accondiscendenza ma, al contrario, sono abbastanza severi. Se i comuni che si quotano con una sola stella solo circa il 6-7% del totale, quelli con due rappresentano  $\frac{1}{4}$  dell'universo, con tre stelle sono pari a circa il 40-45% e solo un 20% raggiunge il punteggio massimo.

A titolo di esempio si veda anche lo "scoring" relativo al Borough di Lambeth (Tav. 5), che riporta anche il confronto con il dato medio di settore e la distribuzione delle stelle su base nazionale (l'anno passato Lambeth, per altro, aveva solo una stella).

Inutile dire che salire o scendere di punteggio è un elemento importante, che influenza molto la discussione del Council e che non di rado trova spazio anche sulla stampa locale.

Ma i revisori non hanno solo l'incombenza di riferire al Council. Essi hanno anche il dovere di rivolgersi alla magistratura competente, ove, nello svolgimento delle proprie funzioni, prendano atto di una ipotesi di mancato rispetto di una norma di legge. Esattamente essi sono obbligati a:

- formulare richiesta di dichiarazione di illegittimità, ove l'ente effettui delle irregolarità contabili ed amministrative – sia che riguardino la materia di bilancio sia che si riferiscano a singoli atti per ottenere il ripristino di una situazione di legittimità;
- produrre denuncia alla magistratura competente. Questo ovviamente in caso di violazione di legge, da frodi a illegalità di qualsiasi tipo.



Tav. 4. Comprehensive Performance Assessment scorecard

Element	Assessment
Direction of Travel judgement	Improving adequately
Overall	3 stars
<b>Current performance</b>	<b>Out of 4</b>
Children and young people	2
Social care (adults)	3
Use of resources	2
Housing	4
Environment	3
Culture	3
Benefits	3
<b>Corporate assessment/capacity to improve (not reassessed in 2005)</b>	<b>3 out of 4</b>

(Note: 1=lowest, 4=highest)

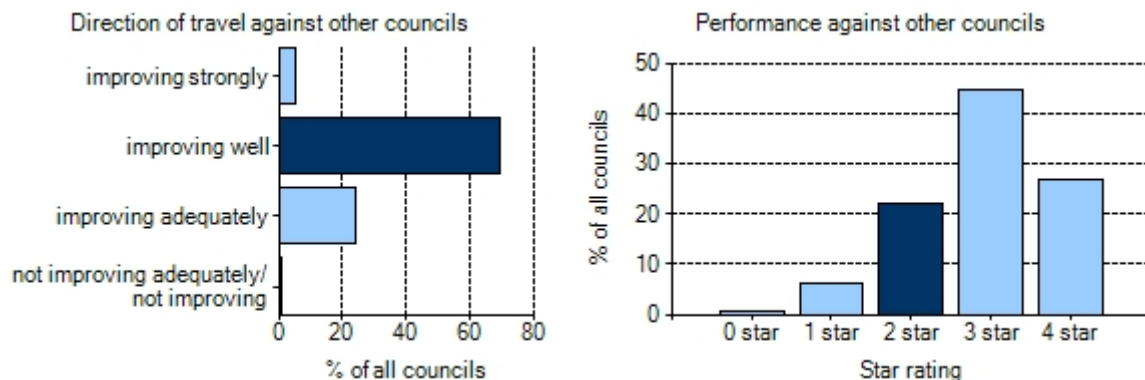
Fonte: Annual Audit and Inspection Letter. Manchester City Council. Audit 2004-2005

Tav. 5. Il giudizio sulle prestazioni complessive di Lambeth

### Comprehensive Performance Assessment (CPA)

#### Overall performance for this council

This is a council that is **improving well** and demonstrating a **2 star** overall performance



È una funzione ovviamente tanto necessaria quanto delicata, perché consente la difesa della comunità e la salvaguardia lo stesso ente locale, la cui tutela non deve essere confusa con gli interessi personali di coloro che, pro-tempore, ne sono alla guida.

I revisori, infine, hanno un potentissimo diritto-dovere, quello di redigere “report in the public interest”. Questa è una interessante prerogativa degli auditor inglesi.

Nella loro attività i revisori possono emettere raccomandazioni e dare indicazioni in ordine alla gestione sia al Council sia al management dell’ente. In casi giudicati particolarmente rilevanti ed in cui i loro consigli non trovino ascolto – un grande investimento palesemente sbagliato, un servizio importante mal gestito – essi hanno la possibilità di rivolgersi, con questo “Rapporto di Interesse Pubblico”, direttamente ai cittadini riferendo loro la situazione.

È chiaro che questo ha l’effetto di una bomba, anche perché deve ricevere adeguata pubblicità ed il Council ha l’obbligo di dare risposta pubblica alle richieste ed alle osservazioni dell’organo di controllo.

Non si deve pensare, per altro, che questo strumento trovi scarsa applicazione anche se, ovviamente, rappresenta comunque l’extrema ratio di cui dispone il revisore nel caso in cui, a suo modo di vedere, l’ente svolga una attività dannosa per gli interessi della collettività<sup>30</sup>.

Il modello inglese, in sostanza, presenta molti punti di interesse, alcuni dei quali si ritiene possano fornire elementi di riflessione nella prospettiva di una riforma non solo dei controlli ma dell’intero ordinamento degli enti locali.

### **Il sistema dei controlli nel ddl per la Carta delle Autonomie (e nel ddl Anticorruzione)**

A mio giudizio servirebbe per il nostro Paese l’adozione, certo graduale, di un modello analogo a quello sperimentato negli ultimi 30 anni in Inghilterra, e che si fondi su:

<sup>30</sup> Un esempio di report in public interest relativo al Manchester City Council, è reperibile sul sito [www.studiopozzoli.net](http://www.studiopozzoli.net), nelle pagine relative ai documenti utili.

- un soggetto terzo ed autorevole che possa monitorare le informazioni raccolte, sul modello di quanto viene fatto dalla Audit Commission. Il punto cruciale è che chi raccoglie le informazioni deve essere in grado di verificarle e di sanzionare, pesantemente, chi non rispetta le regole;
- un sistema contabile convergente con quello delle imprese private. Non si creda che non sia possibile: i «non possumus» che oggi udiamo sono gli stessi che sentivamo dalle aziende municipalizzate e dalle aziende sanitarie. E perché mai lo Stato non può pretendere da un Comune quello che normalmente richiede ad una drogheria che si costituisce sotto forma di srl?
- la razionalizzazione dei documenti di bilancio, alcuni dei quali assolutamente ridondanti e l'introduzione di un best value performance plan. Il bilancio dell'ente locale, oggi, è solo un documento di natura autorizzatoria, che mal si presta ad una analisi dei risultati.

È anche necessario l'introduzione di un insieme di regole che sanzionino concretamente chi non rispetta le regole. Che rischi corre oggi, in concreto, chi elude il Patto di Stabilità Interno o che per semplicemente non procede ad un corretto riaccertamento dei residui? L'impressione che si ha è che spesso non si abbia neppure la percezione che una alterazione dei valori contabili sia un reato.

In ogni caso è chiaro che, se i dati da prendere a riferimento rimarranno in termini qualitativi quelli oggi a disposizione è chiaro che qualsiasi tentativo di misurare correttamente dei «costi standard» è destinato a naufragare.

Entrando nel dettaglio della riforma in corso va subito detto che in merito a tutto ciò il sistema dei controlli, come proposto nella Carta delle Autonomie ed ora inserito nel disegno di legge “anticorruzione”, nonostante non sia privo di spunti interessanti, si colloca in sostanziale continuità con il passato e rischia quindi di rivelarsi di modesta forza innovativa.

Lascia perplessi, in particolare, la scelta di moltiplicare le tipologie di controllo: tutto ciò forse aiuta ad esplicitare quali siano i compiti dell'ente, ma certo non incide sui motivi di fondo che hanno portato ad un quadro di sostanziale inefficacia dei controlli negli anni passati.

Scompare la valutazione della dirigenza, tradizionalmente considerata un “controllo”, solo perché affidata al decreto Brunetta. Una scelta che denota un eccesso di “divisione dei compiti”, visto che questo, in coerenza con la scelta di esplodere il numero dei controlli, poteva almeno rientrare nella norma di inquadramento generale, l'art. 147 del Tuel. Da qui il rischio, molto concreto, di non riuscire a mantenere un assetto organico.

Il Governo, come è noto, ha inserito all'interno del disegno di legge anticorruzione le “disposizioni in materia di controlli negli enti locali” originariamente previste nel disegno di legge per la Carta delle Autonomie, all'art 29.

La scelta adottata è, già di per sé, inopportuna, perché la prassi di anticipare parti di una riforma complessiva, porta spesso a recepimenti parziali, facendo perdere la visione di insieme della riforma e spesso portando ad un quadro normativo non sistematico. Questo è tanto più vero, appunto, in una fase come l'attuale, in cui si assiste ad una pluralità di riforme che hanno effetti più o meno diretti sull'impianto ordinamentale degli enti locali.

È chiaro che il progetto Federalista ha bisogno di dati attendibili per realizzare un confronto tra enti locali, sia al fine di individuare i costi standard sia in generale per una analisi comparativa delle performance.

Ma i dati, se devono avere una fonte di natura contabile (e non soltanto statistica), non possono che trovare origine all'interno del quadro che dovrebbe avere fondamento nelle regole che disciplinano i controlli.

È qui, in sostanza, la "fabbrica dei numeri", sulla cui capacità di produrre tempestivamente informazioni attendibili si gioca buona parte della credibilità del castello normativo che si va costruendo. Si deve tenere conto per altro che sulla qualità delle informazioni, al di là di quello che dice oggi la l. 42/2009, si gioca la partita del tipo di federalismo che si potrà avere: per un Federalismo ragionevolmente solidale occorre che i trasferimenti perequativi si poggino su dati affidabili e condivisi. In caso contrario l'unica alternativa plausibile al mercanteggiamento arbitrario per ottenere risorse sarà un deciso federalismo fiscale, dove ognuno si tiene il suo prelievo, con quanto ne conseguirà per le regioni più povere.

#### *Dal 286/99 alla disciplina sui controlli inserita nel ddl anticorruzione*

La disciplina vigente sui controlli deriva in larga parte dal d.lgs. 286/99 e prevede un sistema articolato su quattro distinte tipologie:

- a) controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- b) controllo di gestione;
- c) valutazione della dirigenza;
- d) valutazione e controllo strategico.

Non è il caso di dilungarsi su temi noti. Il punto è che questa distinzione era già, per certi aspetti, ridondante. Infatti, da un punto di vista tecnico la valutazione della dirigenza e la valutazione e controllo strategico, almeno come immaginate nel d.lgs. 286/99, rientrano grosso modo nella medesima categoria concettuale (e così, del resto, era già per il d.lgs. 29/93)<sup>31</sup> e rappresentava in verità degli elementi del ciclo di strategia e controllo, strumentalmente tesi ad incentivare la motivazione del personale, e non un quid a sé stante.

Oggi l'art. 29 del disegno di legge di Carta delle Autonomie, appunto inserito nel disegno di legge anticorruzione, modifica profondamente questa

---

<sup>31</sup> Si perdoni la forzatura. Per un approfondimento si veda: S. Pozzoli, *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla «balanced scorecard»*. Milano, FrancoAngeli, 2002.

classificazione ma non segue la strada di semplificarla bensì quella opposta, ampliandone le categorie.

Il tutto ha certo una sua finalità. Si giustifica con la percepita insoddisfazione dell'esistente e quindi pensando che sia opportuno esplicitare agli enti il livello di profondità e l'oggetto delle procedure di controllo.

Così facendo, però, si ripetono errori antichi, già sperimentati passando dal d.lgs. 29/93 al d.lgs. 286/99 (ed altre mille volte): se una cosa non funziona non si ripensa nei suoi fondamenti, ma si arricchisce, creando così dei mostri di burocrazia che portano solo a complicare le cose senza apportare nessun contributo in termini di efficacia.

Ma vediamo qual è il quadro che si viene a creare. I “controlli interni” individuati sono finalizzati a:

- a) garantire, attraverso il **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;
- b) verificare, tramite il **controllo di gestione**, l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
- c) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (**controllo strategico**, come da art. 147-ter);
- d) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica di cui al patto di stabilità interno, mediante un'assidua attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario e di controllo da parte di tutti i responsabili dei servizi (potremmo parlare di un **controllo degli equilibri**, ma si tratta di una sottocategoria del controllo di regolarità);
- e) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi ed obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente (**controlli sulle società partecipate**, come da art. 147-quater);
- e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni ed interni dell'ente (**controllo sulla qualità dei servizi**, ex art. 147-quinquies).

Sintetizzando i punti salienti della proposta, possiamo dire che:

- si registra, a livello di regolarità contabile ed amministrativa, una visione che esplicita, con ciò sottolineandone l'importanza ma non aggiungendo nulla di nuovo, la necessità di mantenere sotto controllo il rispetto degli

equilibri e del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica. Viene anche previsto l'obbligo per la giunta di effettuare delle ricognizioni periodiche degli equilibri finanziari, da attuarsi con cadenza trimestrale;

- il controllo strategico viene individuato nella sua essenza di “controllo” e non più di valutazione (come era invece nel d.lgs. 286/99), contribuendo quindi, soprattutto in virtù di un articolo ad esso dedicato, l'art. 147-ter, a dare chiarezza sulla sua funzione nel quadro dei controlli;
- viene esplicitato un controllo sulle aziende partecipate, che acquista una sua formalizzazione e quindi una sua obbligatorietà. In questo quadro viene previsto anche l'obbligo di redazione del bilancio consolidato di gruppo;
- è inserito nei controlli anche un dovere di misurazione della customer satisfaction, sulla scia di quanto si era cercato di introdurre nel mondo dei servizi pubblici locali ed anche con iniziative quali “mettiamoci la faccia”, promosse dal ministro Brunetta<sup>32</sup>;
- è utile ricordare che scompare dai controlli la valutazione dei dirigenti, almeno per quanto riguarda il Tuel. La scelta è senza dubbio dettata dal fatto che esso è l'oggetto del d.lgs. 150/2009, e segnatamente dell'art. 16 dello stesso, ma appare incoerente con una norma di inquadramento quale dovrebbe essere l'articolo 147 del Tuel e che mira appunto ad aumentare il “dettaglio” dei controlli interni.

In sostanza, nel novellato art. 147 del Tuel, che continua ad essere etichettato “tipologia dei controlli interni”, si assiste da una parte ad una moltiplicazione dei controlli, dall'altra all'apparente scomparsa della valutazione, che non viene però meno dal quadro normativo in quanto rientra nella riforma Brunetta. Questo è certo frutto di una “divisione dei compiti”, ma non contribuisce certo a fare chiarezza perché, a differenza di prima, chi leggerà l'art. 147, non avrà più un quadro completo ma solo parziale dei controlli, e ciò non è utile a nessuno, dovendo il d.lgs. 267/2000, comunque rappresentare un “testo unico degli enti locali”.

Ovviamente la riforma richiederà ulteriori riflessioni ed approfondimenti, soprattutto in sede di concreta implementazione dei nuovi controlli. In questa prima disamina si preferisce concentrarsi su due tipologie che ci paiono di grande rilievo, e cioè il controllo del gruppo ente locale ed il controllo di regolarità contabile ed amministrativa.

### *Il controllo del Gruppo Ente Locale*

---

<sup>32</sup> “Mettiamoci la faccia” è una iniziativa del Ministero per la Pubblica Amministrazione e l'Innovazione, che promuove la customer satisfaction attraverso l'utilizzo di interfacce c.d. emozionali (emoticon), per raccogliere in tempo reale il giudizio del cittadino-utente sul servizio ricevuto e disporre di una descrizione sintetica della percezione degli utenti. L'iniziativa sollecita le amministrazioni a utilizzare questa modalità di rilevazione della qualità percepita per intervenire con tempestività sui disservizi.

L'introduzione del controllo di gruppo negli enti locali è, ci pare, l'elemento più interessante ed innovativo che si ritrova nella riforma dei controlli degli enti locali.

Il tema del Gruppo Ente Locale, in verità, è stato oggetto di una crescente attenzione nell'ultimo decennio, sia dal punto di vista della sua accountability sia da quello della governance ed anche sul piano della sua opportunità di esistenza.

In particolare, il legislatore è intervenuto più volte (e non sempre coerentemente) in materia di aziende partecipate. Si pensi all'art. 13 del decreto Bersani, ai "costi della politica" concepiti dalla legge finanziaria 2007 ed al dibattito sorto intorno agli artt. 18 e 23 bis della manovra estiva 2008.

Anche le Sezioni Regionali di Controllo, sia attraverso l'attività di cui all'art. 1, c. 166 e ss. della legge finanziaria 2006, sia mediante quella di controllo sulla gestione, hanno costantemente tenuto sotto pressione gli enti locali in relazione al tema delle società controllate. A ragione, per altro, visto che non di rado le situazioni di dissesto o comunque di serio squilibrio nascono proprio da circostanze che vedono coinvolte le aziende partecipate.

Queste sollecitazioni, abbinate all'effettiva necessità di controllare con sempre maggiore attenzione la spesa, hanno portato da tempo comuni e province a dedicare molta attenzione alla governance del gruppo ente locale e, di conseguenza, anche alla informativa da fornire agli organi di governo e di indirizzo dell'ente.

Non è raro, infatti, assistere a documenti di bilancio ormai ricchi di informazioni in tema di aziende partecipate, come capita spesso che la discussione politica si concentri proprio sull'andamento delle società, più che su temi che ineriscono alla azione amministrativa diretta dell'ente locale.

La percezione di chi ha redatto la norma, nella Carta delle Autonomie, resta però di evidente insoddisfazione dello stato dell'arte. Il risultato di ciò è, anzitutto, l'art. 147-quater, etichettato appunto "controlli sulle società partecipate", dove si richiede all'ente di definire, in autonomia, un sistema di controlli sulle partecipate, che devono essere esercitati "dalle strutture proprie dell'ente locale".

In ogni caso l'ente deve definire, per ogni partecipata, una serie di obiettivi gestionali ed organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare:

- i rapporti finanziari tra ente e società;
- la situazione contabile, gestionale ed organizzativa dell'azienda;
- i contratti di servizio;
- la qualità dei servizi;
- il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

Quest'ultimo punto rappresenta un preannuncio di quanto, una volta che sia stato emesso il regolamento sui servizi pubblici locali ex art. 23 bis della manovra estiva 2008, sarà effettivamente un dovere di comuni e province.

È indubbio che le aziende partecipate siano spesso utilizzate come strumento di elusione sia del patto di stabilità che di altre norme di controllo della spesa o del debito.

In conseguenza di ciò nasce la richiesta di estendere i vincoli di patto di stabilità interno anche alle aziende partecipate. Addirittura, secondo la bozza presentata dal Consiglio dei Ministri, gli enti locali sono responsabili dell'osservanza dei vincoli derivanti dal patto per le società in house, precetto che diventerà appunto operativo una volta emanato il decreto interministeriale di cui all'articolo 18, comma 2-bis, 133/2008 stessa.

Secondo l'art. 147-quater, ancora, l'ente locale deve effettuare un monitoraggio periodico sull'andamento delle società partecipate, analizzandone gli scostamenti e individuando le necessarie azioni correttive per evitare impatti sul bilancio dell'ente.

Oltre a ciò è previsto l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, che andrà formulato secondo criteri di competenza economica, nonché il controllo sulla qualità dei servizi erogati dalle società partecipate (ed anche di quelli realizzati internamente), che assicuri la rilevazione della customer satisfaction, la gestione dei reclami ed il rapporto di comunicazione coi cittadini<sup>33</sup>.

All'interno della riforma dei controlli degli enti locali pare chiaro che l'art. 147-quater è quello che propone un contenuto più innovativo. Vedremo alla prova dei fatti come gli enti riusciranno a mettere in atto queste richieste di legge e, soprattutto, come si muoveranno il Governo e la Corte dei Conti, per far sì che tale norma non rimanga lettera morta o si tramuti in un adempimento del tutto formale.

In ogni caso il tema è molto rilevante ed è evidente che negli enti sia ormai maturata una forte sensibilità verso questo tema. È però ancora necessario un serio sforzo di formalizzazione concettuale e la definizione delle corrette procedure da seguire nonché, soprattutto negli enti medio-piccoli, la creazione di adeguate figure professionali in materia.

### *Il controllo di regolarità contabile ed amministrativa*

Il tema del controllo di regolarità contabile ed amministrativa dovrebbe essere il cuore di un intervento normativo in materia di enti locali introdotto nel corso del recepimento di un disegno di legge "anticorruzione" e della stessa Carta delle Autonomie.

Soprattutto della seconda, perché da ciò dipende l'attendibilità dei bilanci dell'ente locale e, con essi, dei certificati di bilancio e quindi, in termini di classificazione, anche delle informazioni provenienti da Siope.

È di tutta evidenza che il legislatore parte dal presupposto che i controlli interni di regolarità siano inadeguati e, di conseguenza, cerca di intervenire sull'argomento da molti punti di vista anche se, come vedremo, in modo assai poco soddisfacente.

---

<sup>33</sup> In tema di bilancio consolidato è stato approvato, nel corso del 2009, un principio contabile da parte dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali. Cfr. S. Pozzoli, *Il bilancio consolidato per gli enti locali secondo il principio contabile dell'Osservatorio*, in *Azienditalia*, n. 6/2009.

Anzitutto, viene modificato l'art. 49 del Tuel. Il nuovo articolo puntualizza quando siano necessari i pareri di regolarità tecnica del responsabile del servizio e quello di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario, specificando, che costoro rispondono in via amministrativa e contabile dei pareri espressi (c. 3) ed implicitamente ribadendo che i due pareri hanno un significato diverso e comportano responsabilità distinte tra loro.

In merito la novità è rappresentata dalla precisazione che il parere del ragioniere viene richiesto in caso di “riflessi diretti e indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio”. Apparentemente si ampliano quindi i suoi confini anche se, nella mia percezione, si tratta di una prassi già diffusa.

Un altro cambiamento si ritrova nel nuovo art. 147-bis, dove si prevede un controllo, successivo alla formazione ed alla efficacia degli atti (in chiave preventiva tutto resta in mano al responsabile del servizio interessato ed al ragioniere), che riguarda “le determinazioni di impegno di spesa, gli atti di accertamento di entrata, gli atti di liquidazione della spesa, i contratti, gli altri atti amministrativi”.

Gli atti da esaminare devono essere “scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento” mentre il controllo è da attuarsi “secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del Segretario in base alla normativa vigente”.

Sul tema è opportuno spendere qualche riflessione:

- si tratta di compiti già di competenza del responsabile dei servizi finanziari e dell'organo di revisione. Quest'ultimo è per altro l'unico che, come competenze, sarebbe in grado di adottare tecniche di campionamento e di seguire i principi di revisione.
- il segretario, con il suo background giuridico, non pare la figura idonea a governare tale processo, con il risultato che il tutto diverrà molto probabilmente una occasione di verifica sul piano puramente formale e nulla più.

Si noti, ancora, che l'esito del controllo, ai sensi del c. 3 dell'art. 147-bis, verrà poi trasmesso, periodicamente ed a cura del segretario, ai responsabili di settore, ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati.

Tali atti seguono quindi un percorso di questo tipo:

1. ricevono il visto preventivo di un soggetto addetto alla regolarità contabile ed amministrativa (il responsabile dei servizi finanziari);
2. vengono controllati, in sede successiva, dal segretario comunale che assume perciò compiti di regolarità contabile ed amministrativa;
3. i risultati della attività del segretario vengono inviati, oltre che a coloro che sono sottoposti a controllo, anche all'organo di revisione che ha appunto compiti di regolarità contabile ed amministrativa.

In concreto, cosa accadrà se il segretario, in ipotesi invero remota, registrerà una grave irregolarità al collegio dei revisori? A parte che l'organo di revisione

avrebbe dovuto esso stesso accorgersene (anche se dalla lettura a campione degli atti potrebbe essere sfuggito), dovrà fare quello che il segretario, in quanto esso stesso addetto alla regolarità contabile, dovrebbe avere già fatto, e cioè comunicare il tutto alla magistratura competente.

Del resto qui di controllo collaborativo non si può certo parlare, né del resto ci pare che il legislatore sia interessato a configurarlo come tale, visto che esclude una azione in sede preventiva.

Una sorta di tutti contro tutti? Parlare di cultura della sfiducia, comunque, pare un eufemismo. E, in ogni caso, si tratta di una procedura che definire burocratica è dire poco, visto che crea una circolarità di verifiche alquanto farraginoso e che rischia di essere solo formalistica.

Da questa norma traspare chiaramente una sfiducia nei meccanismi interni di controllo contabile esistenti che sotto molti aspetti si può anche comprendere e condividere. Resta però il fatto che il legislatore non riesce, però, ad intervenire con la necessaria incisività.

Difficile pensare, infatti, che introdurre un terzo “incomodo”, per altro nominato dal sindaco e quindi necessariamente vicino al potere esecutivo, possa risolvere qualcosa.

A parere nostro, invece di inventare procedure di stampo bizantino, sarebbe stato necessario intervenire in modo da assicurare professionalità e garantire autonomia a chi già oggi è preposto a svolgere una funzione di tutela della regolarità, ossia al responsabile dei servizi finanziari ed all’organo di revisione.

Si tratterebbe in sostanza, di agire su due fronti:

- per quanto riguarda il responsabile dei servizi finanziari, occorrerebbe anzitutto provvedere a modificare l’art. 153 del Tuel, che attribuisce eccessiva discrezionalità al singolo ente locale in termini di collocazione gerarchica del servizio finanziaria e nulla dice sulla qualificazione professionale del responsabile dello stesso. Oggi un responsabile dei servizi finanziari che dà fastidio può essere rimosso con estrema facilità e può essere sostituito da un soggetto di nessuna competenza. Difficile pensare che un sistema così possa fornire adeguate garanzie di trasparenza e correttezza.

- con riferimento all’organo di revisione il decreto anticorruzione in verità interviene, ma in maniera assai poco incisiva. Non si affronta in concreto la questione della scelta dei revisori, che pure è ad ogni evidenza il punto debole del meccanismo (non si può chiedere a chi gioca in campo di scegliersi l’arbitro), perché non si ha il coraggio di affidarne la selezione ad un organo terzo (quale la Corte dei Conti o il Prefetto o semplicemente l’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili). Si sceglie, anche qui, solo di rafforzare la concertazione all’interno del consigli, prevedendo che siano “eletti a maggioranza dei due terzi dei componenti del Consiglio dell’ente locale”, per altro “salvo diversa disposizione statutaria”. Una prospettiva del tutto inefficace e che non risolve certo i veri nodi della questione.

Si ampliano, per contro, le funzioni dell’organo, mettendolo così ancora più sotto pressione, e senza assicurarne incisività, indipendenza e professionalità. Quest’ultima, infatti, non sarà certo garantita dal fatto che “i componenti sono

scelti sulla base dei criteri individuati dallo statuto dell'ente, volti a garantire specifica professionalità e privilegiare il credito formativo”.

Sono scelte demagogiche, che non mirano a risolvere i problemi ma solo a creare apparenti quanto inefficaci novità.

### *Una riforma dei controlli in linea di continuità con l'esistente*

Il disegno di legge anticrisi interviene sui controlli degli enti locali modificandone perfino la classificazione. Lo fa, però, seguendo una linea di continuismo e, si teme, senza riuscire a risolvere i problemi che stanno alla radice della sua attuale inefficacia.

I motivi del fallimento, si ritiene, sono riconducibili da una parte alla mancanza di adeguati stimoli esterni, che dovrebbero in futuro pervenire dalla definizione dei costi standard e da un confronto pubblico ed attendibile delle performance tra enti locali; dall'altra sono attribuibili al fatto che non si è provveduto alla costruzione di un sistema dei controlli interni efficace ed autorevole in termini di autonomia e professionalità dei soggetti in esso coinvolti.

Sugli aspetti di confronto esterno dovranno certo intervenire i decreti legislativi previsti dalla legge sul federalismo, ma sarebbe stato opportuno un richiamo a ciò già nella Carte delle Autonomie, dove si sarebbe potuto pensare a documenti quali il Best Value Performance Plan anglosassone, che costringe gli enti a misurarsi sui risultati ed a dire pubblicamente come si pensa di superare i differenziali eventualmente presenti con le altre amministrazioni.

Il tema della autorevolezza dei controlli interni, ed in particolare del controllo di regolarità contabile, però, avrebbe dovuto essere il compito specifico del decreto anticorruzione, dove però si ignora la questione e ci si affida ad una semplice e formale revisione del presente.

Da qui alcune novità, come appunto il controllo sulle società partecipate ed il bilancio consolidato, ma in un quadro fondamentalmente immutato rispetto al passato, il che lascia pensare che in termini di efficacia poco o nulla sia destinato a cambiare a meno che non si intervenga con forza su certi assetti.

### *Contabilità e federalismo*

Un ultimo accenno ad un tema di accountability che mi pare collegata alla questione del Federalismo, a cui prima si è fatto cenno ma vorrei riprendere e ripuntualizzare alcuni concetti.

Il federalismo immaginato dalla l. 42/2009 cerca, a mio avviso giustamente, un punto di equilibrio tra necessità di spesa (misurata dai costi standard) ed il dato, assai più semplice da quantificare, della capacità di produrre ricchezza. Questo modello rischia però di trovare come ostacolo la mancanza di un necessario supporto numerico ed empirico.

Da qui sorge la necessità di ripensare l'intero sistema delle comunicazioni economico-finanziarie ed il meccanismo di certificazione della loro qualità. Infatti, finché si tratta di fare esercizi e simulazioni a tavolino, può andare bene che si prendano i numeri a disposizione, assumendoli per veri. Ma quando si tratterà di fare sul serio e di ridistribuire delle risorse, sarà inevitabile che il problema della attendibilità dei dati verrà posto con forza.

Purtroppo, sotto questo punto di vista, l'Italia sconta un ritardo notevole e presenta un quadro con lacune tali da rendere difficile immaginare la realizzazione di un confronto realistico, a meno che non si facciano profondi interventi sull'impianto contabile delle autonomie locali e sul loro sistema dei controlli.

Anzitutto, si pensa davvero di determinare i costi standard, partendo da regole di rilevazione che tecnicamente non prevedono la misurazione diretta dei costi? È quindi necessario arrivare all'adozione di una contabilità a competenza economica, che sia in grado di produrre degli output ragionevolmente comparabili.

Tutto ciò ad oggi non solo non è presente ma non è neppure previsto nella Carta della Autonomie. È indispensabile, per altro, non limitarsi ad introdurre l'obbligatorietà della contabilità economica, ma anche predisporre dei principi contabili che si spingano a regolamentare perfino la contabilità analitica. Un lavoro di non poco conto, visto che, tali standard non esistono neppure nel mondo delle imprese.

Non solo. Oggi ci troviamo di fronte a modalità di gestione molto eterogenee, con alcuni enti locali che hanno, ormai, realizzato un profondo piano di esternalizzazioni ed altri che, a torto o a ragione, producono i medesimi servizi internamente. Diviene necessario, pertanto, non solo la realizzazione di un bilancio consolidato, che pure è indispensabile, ma anche una raccolta di informazioni rigorose, strutturate e comparabili, per tutti quei servizi che si reputino essere espressione dell'esercizio di una funzione fondamentale del comune e dei quale devono quindi essere misurati i "costi standard", a prescindere da quale sia il soggetto giuridico che formalmente li eroga.

Per raggiungere questi obiettivi occorrono tempo e risorse, ma se si vuole davvero seguire la strada tracciata dalla legge 42 sul federalismo non ci sono alternative, ed occorre partire fin da subito e con grande determinazione.