

52° Convegno di Studi Amministrativi
I controlli sulle autonomie nel nuovo quadro istituzionale
Varenna, 21-23 settembre 2006

**I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della
Corte dei conti**
Un approccio economico-aziendale

di Stefano Pozzoli,
Ordinario di Economia Aziendale, Università di Napoli Parthenope

1. Il controllo in ottica aziendale 2. Controllo di gestione ed enti locali 3. L'esperienza inglese 4. La riforma dei controlli in Italia 5. Conclusioni

1. IL CONTROLLO IN OTTICA AZIENDALE

Il controllo di gestione è quell'«insieme di meccanismi volti ad aumentare la probabilità che le persone assumano comportamenti adeguati al raggiungimento degli obiettivi dell'azienda»¹.

Questa, ovviamente, è solo una delle tante definizioni di controllo che propone la dottrina economico-aziendale ². Il motivo per cui si è scelta è che essa, per quanto sintetica, sottolinea il contenuto pragmatico del controllo di gestione, ovvero che il suo scopo è il far sì, attraverso un processo operativo ed una dotazione strumentale adeguata, che i soggetti coinvolti tengano comportamenti coerenti con le finalità aziendali.

Ci sono altri elementi che, per completezza, devono essere sottolineati quando si parla di controllo di gestione e che ora si cercherà brevemente di evidenziare ³.

¹ Si veda: E. FLAMHOLTZ, *Il sistema di controllo come strumento di direzione*, in «Problemi di Gestione», Vol. XII, 1982, p. 75.

² Per una disanima sull'evoluzione degli approcci al controllo si veda: S. GALLINARO, *Teorie del controllo*, Milano, Franco Angeli, 1990; T. LOWE-T. PUXTY, *The Problems of a Paradigm: a Critique of the Prevailing Orthodoxy in Management Control*, in T. LOWE-J.L.J. MACHIN (Editors), «New Perspective in Management Control», London, The MacMillan Press, 1989.

³ La bibliografia in argomento è sterminata. Si veda, tra i classici: F. AMIGONI, *I sistemi direzionali di controllo*, Giuffrè, Milano, 1979; R.N. ANTHONY - J. DEARDEN - R.F. VANCIL-N.M. BEDFORD, *Management*

Intervento di Stefano Pozzoli
I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti
Un approccio economico-aziendale

È noto che «il termine “controllo” in realtà ha due significati: il primo, derivato dal francese *contrôle* è proprio quello di ispezione, verifica, riscontro, il secondo, di derivazione anglosassone (*control*), è sinonimo invece di governo, guida»⁴. Nelle discipline aziendali, però, prevale nettamente la seconda interpretazione e quindi il controllo di gestione viene considerato una attività manageriale e come tale distinto dall’audit, che consiste invece nella funzione, terza, di verifica dell’esatto adempimento di regole predefinite (che siano contabili, di processo, di risultato). Questo è in antitesi con l’approccio che viene spesso proposto nelle discipline di carattere giuridico, per le quali il controllo consiste in un «atto di verifica della conformità dell’operato di alcuni soggetti a determinati canoni posti da altre figure soggettive»⁵, concetto nel quale si vuole fare rientrare anche il controllo di gestione. Infatti, si sostiene che «pur nella forte carica innovativa, il controllo di gestione deve potersi ricondurre entro la funzione generale di controllo, e non essere inteso come parte moderna della funzione di amministrazione attiva. Del resto – come è evidente – le due nozioni rimandano a circostanze nettamente distinte. Pur riconoscendo tutte quelle nuove caratteristiche e commistioni che si possono avere tra le varie funzioni, chi decide ha una responsabilità, chi controlla – pure in questa forma – ne ha un’altra»⁶.

Non è così. Chi decide deve:

- avere un supporto informativo che dia consapevolezza sugli effetti della sua scelta;
- monitorare che la decisione assunta sia concretamente e correttamente implementata;
- accertarsi che gli effetti della sua scelta siano quelli desiderati e in caso negativo modificarla.

Questo feed-back è necessario per il governo di una azienda ed è una componente essenziale del processo di controllo che non può prescindere dalla analisi dei risultati ottenuti al fine di assumere le decisioni successive conseguenti.

Ancora, gli strumenti del controllo - e cioè la «contabilità direzionale» - sono basati sulla misurazione delle prestazioni e finalizzati al loro miglioramento grazie agli effetti della misurazione stessa⁷. In questo senso il controllo diviene essenzialmente un problema di trattamento delle informazioni⁸. In altre parole, «dal punto di vista di un sistema di controllo efficace, tutti gli obiettivi più importanti dovrebbero essere misurati, poiché fra gli effetti disfunzionali di un sistema di controllo che utilizza la misurazione vi è quello

control systems, Homewood, Irwin, 1984; S. TERZANI, *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Padova, Cedam, 1999.

⁴ Si veda: G. BRUNETTI, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano, FrancoAngeli, 1992, p. 9.

⁵ Si veda: C. ANELLI-F. IZZI-C. TALICE, *Contabilità pubblica*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 755.

⁶ Si veda: M.P. CHITI, *Problemi ed esperienze del controllo di valutazione*, in S. POZZOLI (a cura di), «Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche», Milano, Franco Angeli, 2000, p. 98.

⁷ Banalizzando, si parte dall’idea che «se una persona sa in anticipo che il suo rendimento sarà giudicato, essa tenderà ad agire diversamente da quel che farebbe se credesse di non essere controllata». Si veda: R.N. ANTHONY, *Principi di contabilità aziendale*, Milano, Etas Libri, 1976, p. 433.

⁸ Si veda: W.G. OUCHI, *La progettazione dei meccanismi di controllo organizzativo*, in F. AMIGONI (a cura di), «Misurazioni d’azienda. Programmazione e controllo», Milano, Giuffrè, 1988; S. POZZOLI, *Controllo e ruolo della "misurazione aziendale"*, in «Studi & Informazioni», n. 4/1993..

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

che gli obiettivi che non vengono misurati ricevono minore attenzione, quando non vengono del tutto ignorati»⁹.

Ancora, nell'alveo della contabilità direzionale, e quindi del controllo di gestione inteso come sistema informativo per la direzione si fanno generalmente rientrare gli strumenti di programmazione¹⁰, quali il budget e, interpretando il concetto in senso più lato, anche quelli di pianificazione strategica e di controllo strategico¹¹. Si deve quindi rilevare che il contenuto, gestionale e strumentale, del controllo di gestione è flessibile ed eterogeneo perché condizionato dal tipo di azienda, dallo stile di leadership, dalla maturità del management, dal livello di tensioni concorrenziali, ecc. Pensare di poterlo imbrigliare con delle norme oltre che irrealistico può essere dannoso e, soprattutto, è assolutamente inaccettabile pensare che si possa ricondurre ad una attività svolta da terzi, così come immaginava l'ormai superato d.lgs. 29/93.

2. CONTROLLO DI GESTIONE ED ENTI LOCALI

Il controllo di gestione, è una attività che pone sotto tensione l'organizzazione aziendale e rischia, soprattutto nella fase di sua prima implementazione, di generare conflitti - dovuti al mutamento di equilibri consolidati, che saltano per la forza e l'evidenza dei numeri - e, in ogni caso, comporta un costo di cambiamento per tutti i soggetti coinvolti.

È chiaro, pertanto, che difficilmente esso nasce mai come fatto spontaneo ma viene posto in essere solo quando si prende atto di averne un effettivo bisogno e si percepiscono i benefici che esso può portare.

Negli enti locali, in estrema sintesi, i motivi del ritardo nella implementazione dei sistemi di controllo sono diversi, e in estrema sintesi riconducibili ai seguenti:

- assenza, appunto, di un fabbisogno percepito di controllo. Questo dipende dal fatto che il settore dei servizi dal dopoguerra ha vissuto un periodo di crescita che non ha conosciuto battute di arresto. Solo in tempi recenti, e per motivi ovviamente diversi, il settore dei servizi privati e quello della pubblica amministrazione si sono trovati ad affrontare il problema di una gestione orientata all'efficienza: il primo per l'accresciuta tensione concorrenziale propria del terziario, il secondo per i più stringenti vincoli di bilancio

⁹ Si veda: FLAMHOLTZ, *Sistema*, op. cit., p. 84.

¹⁰ Si veda: R.N. ANTHONY, *Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi*, Milano, Etas Libri, 1967.

¹¹ La bibliografia in argomento è ormai sterminata. Si veda, tra gli altri: M. GOOLD-J.J. QUINN, *Il controllo strategico*, Milano, Franco Angeli, 1993; S. POZZOLI, *Il «doppio ruolo» del controllo strategico*, in «Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale», n. 1/2, 2004; TERZANI, *Lineamenti*, op. cit.

Con quest'ultimo termine, per altro, si fa riferimento ad un concetto assai diverso rispetto a quello espresso dal D.Lgs. 286/99, per il quale esso è riconducibile essenzialmente alla sola dimensione di valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi. Si veda: S. POZZOLI, *Il controllo strategico: passo avanti o battuta d'arresto?*, in «Azienditalia», n. 5/2000.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

impostigli. Oggi, però, anche per la pubblica amministrazione non è più possibile ignorare il problema dell'efficiente impiego delle risorse¹². Da qui la nuova attenzione al controllo di gestione ed in generale al complessivo sistema dei controlli¹³.

- inadeguatezza delle figure di costo tradizionali. La contabilità analitica, strumento principe del controllo direzionale si è tradizionalmente fondata su una rielaborazione dei costi quanto mai inadatta per le imprese di servizi - quella tra costi fissi e costi variabili - che è di scarso rilievo nelle aziende di servizi¹⁴. Di conseguenza, l'orientamento consuntivo che ha dominato fino a pochi anni fa, se ha contribuito allo sviluppo della contabilità direzionale nelle imprese industriali, per ragioni speculari ne ha frenato la crescita in quelle di servizi;
- assenza dei "ricavi". A quanto sopra detto, che vale in generale nei servizi, si deve aggiungere un altro elemento fortemente ostativo, proprio delle amministrazioni pubbliche, e cioè la difficoltà di misurare in modo oggettivo l'output. La logica della misurazione quantitativo-monetaria delle performance, sintetizzata nella felice «visione» dell'azienda come «sistema di valori», si fonda sulla possibilità di misurare sia gli input (costi) sia gli output (ricavi) grazie ad un riferimento di mercato, il prezzo di scambio¹⁵. Nella pubblica amministrazione questo non è possibile e ciò, evidentemente, rappresenta un grave ostacolo nella implementazione di sistemi di misurazione che vogliano essere obiettivi e razionali nel senso economico del termine;
- finalità delle aziende pubbliche. Di più, come caratteristica generale di tutto il non-profit, negli enti locali manca addirittura il motivo ispiratore e fondante dei sistemi di controllo "privati", e cioè la produzione del reddito¹⁶. In sostanza, anche se fosse possibile misurare l'output in termini oggettivi, la loro determinazione quantitativo-monetaria non sarebbe comunque accettata come criterio guida nella valutazione del risultato¹⁷. L'osservazione non ha contenuto meramente formale. Infatti, mentre in una impresa privata i dirigenti possono adottare un criterio semplice e pressoché univoco nel

¹² Si veda: AA.VV., *Stato sociale e mercato mondiale*, Torino, Fondazione Agnelli, 1993.

¹³ Si veda: G. AZZONE-B. DENTE (a cura di), *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Milano, Etas Libri, 1999; S. CASSESE, *I controlli nella pubblica amministrazione*, Milano, Il Mulino, 1993.

¹⁴ Nelle aziende di servizi, infatti, i costi sono per lo più fissi e la loro componente variabile pressoché irrilevante.

¹⁵ Si veda: G. ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Milano, Giuffrè, 1937.

¹⁶ Il discorso è qui volutamente forzato per rendere più evidenti le differenze tra azienda pubblica e privata. Per una disanima più approfondita si veda, per tutti: G. FARNETI (a cura di), *Ragioneria Pubblica*, Milano, FrancoAngeli, 2005.

¹⁷ Si veda: M.T. ZIEBELL-D.T. DECOSTER, *Management Control System in Nonprofit Organizations*, San Diego, Hbj College & School, 1991.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

momento in cui si trovano ad assumere delle decisioni – e cioè scegliere l’opzione che permette all’azienda di guadagnare di più – questo non accade negli enti pubblici per i quali l’utile assume una accezione essenzialmente negativa ¹⁸.

- situazione di contesto. Ancora, si deve tenere nella dovuta considerazione il fatto che gli enti locali non soltanto non hanno «finalità di mercato» ma spesso manca loro quello che è generalmente considerato lo stimolo fondamentale che il mercato produce e cioè la concorrenza. Gli enti locali operano normalmente in situazione di sostanziale monopolio e producono servizi che non soltanto non vengono erogati ad un prezzo di mercato ma che a volte sono, per così dire, a «richiesta forzosa». A nessuno, ad esempio, verrebbe in mente di andare a richiedere un certificato anagrafico per il solo piacere di averlo e, comunque, si è costretti a farne domanda al proprio comune di residenza, a prescindere da qualsiasi considerazione di prezzo o di qualità del servizio. Inoltre, come è noto, la condizione di monopolista determina di per sé un disincentivo al raggiungimento di adeguati livelli di efficienza ed efficacia, tanto più che, psicologicamente, provoca una disattenzione alla qualità percepita del servizio anche da parte del cliente stesso ¹⁹.

Si è voluto fare questa disanima delle condizioni generali di contesto per sottolineare che, quando si affronta il tema del controllo negli enti locali, non si deve prescindere da una situazione ambientale del tutto particolare e sulla quale occorre riflettere, perché deve essere chiaro che il controllo non è un fine in sé – un qualcosa da introdurre perché ormai è così in tutto il mondo – ma è uno strumento che deve servire ad ottenere efficacia ed efficienza o, meglio ancora, a rendere i nostri enti locali “competitivi” ²⁰.

Il termine competitivo può sembrare provocatorio o inopportuno, ma si è convinti che siano necessari degli stimoli esterni sufficientemente forti, che non possono ricondursi al mero intervento normativo.

Anzi, uno dei più gravi errori in cui spesso si è caduti nel governo della macchina amministrativa pubblica è stata quella di interpretarla come un monolite di tipo weberiano, in cui basta dare degli ordini perché il tutto venisse realizzato.

Si deve dunque evitare di cadere nella trappola di un approccio meramente normativo ai problemi delle aziende. Le aziende, al pari degli organismi, reagiscono agli stimoli dell’ambiente, anche di quello giuscontabile, secondo le loro caratteristiche e vocazioni soggettive e vanno considerate nella loro unicità e soggettività ²¹.

¹⁸ Si veda: R.N. ANTHONY-D.W. YOUNG, *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, Milano, Mc Graw-Hill Italia, 1992.

¹⁹ Si veda: M.E. PORTER, *La strategia competitiva. Analisi per le decisioni*, Bologna, Tipografia Compositori, 1982. Con riferimento al contesto pubblico si veda: E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2005.

²⁰ Si veda: M. MULLAZZANI, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, Vol. II*, Padova, Cedam, 2006.

²¹ Si veda: A. CECCHERELLI, *Introduzione allo studio della ragioneria generale*, Firenze, Le Monnier, 1923.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Fare delle buone leggi, purtroppo, non è sufficiente a risolvere i problemi. Non è possibile, infatti, ignorare l'aspetto della corretta applicazione e della implementazione delle norme stesse ²².

3. 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 al nuovo quadro costituzionale, così come invece sembrava intenzione del passato Governo, vista la bozza di decreto legislativo ex art. 2 della legge La Loggia.

Si deve guardare con preoccupazione a quelle 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.

Per altro, il futuro ordinamento dovrà necessariamente tenere conto di quello che accade in Europa. È difficile poter pensare di continuare a vivere in un "beato" isolamento: presto o tardi, accadrà che una riforma, vera, verrà imposta dalla Comunità Europea a tutti gli stati membri, perché è inconcepibile che il settore pubblico - architrave di ogni Sistema Paese - resti a lungo escluso dal generale processo di armonizzazione che stiamo vivendo.

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;
- 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" ²³.

²² Per altro La pubblica amministrazione, vista come insieme di uomini, è perfettamente in grado di non applicare le norme che non la convincono o, più semplicemente, è capace di trasformare degli interventi potenzialmente profondamente innovativi in meri ed innocui adempimenti burocratici. Ed è quello che in tanti casi è successo sia per i nuclei di valutazione che per il controllo di gestione. Si veda: G. COSTA-S. DE MARTINO, *Management pubblico*, Milano, Etas Libri, 1985.

²³ Si veda: C. POLLIT-G. BOUCKAERT, *Public Management Reform. A comparative analysis*, Oxford, Oxford University Press, 2004.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

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 ²⁴, dove questa deve intendersi non solo come metodica di rilevazione – il ché sarebbe ben poca cosa – ma anche e soprattutto come approccio alla gestione ²⁵.

In questo scritto non si vuol comunque parlare del sistema contabile ma affrontare, seppure con inevitabile sintesi, due elementi che ci paiono significativi del contesto inglese, ai fini della nostra riflessione, 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 25 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 ²⁶. 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 ²⁷.

²⁴ 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.

²⁵ 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.

²⁶ Si veda: K. MCLAUGHLIN-S.P. OSBORNE-E. FERIE, *New Public Management. Current trends and future prospects*, London, Routledge, 2002.

²⁷ 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

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Siamo agli antipodi, insomma, con quanto accade in Italia dove, una volta approvata una legge – sulle cui conseguenze concrete, per altro, di regola non si è riflettuto perché per qualche strano motivo si evitano con cura le sperimentazioni, i progetti pilota ed anche solo i dibattiti con esperti ed operatori – nessuno si preoccupa di farla applicare, di dare continuità al processo e di investire sulla sua implementazione.

Successivamente, si prende atto del suo fallimento – non ci si interroga se il motivo sta nella filosofia sottesa alla norma o nella sua mancata applicazione – e si procede ad una nuova “riforma” creando così solo incertezza ed un senso di provvisorietà negli operatori e mai risultati concreti.

Ma torniamo alla Gran Bretagna. 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 benchmarking²⁸ e 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 questo confronto è obbligatorio e pubblico, perché ogni ente deve pubblicare annualmente il *Best Value Performance Plan*²⁹.

È importante sottolineare, ancora, che in Inghilterra gli enti locali – variamente articolati in city council, county council, district council, borough, ecc. - sono circa 500 e godono di una forte autonomia strategica e gestionale.

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 seguenti³⁰:

- “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;

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, nelle pagine relative ai documenti utili.

²⁸ 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 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.

²⁹ 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, nelle pagine relative ai documenti utili.

³⁰ 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.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

- “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 ³¹.

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” ³². Il terzo modello, quello privo di giunta, è praticamente rimasto lettera morta ³³.

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% ³⁴.

³¹ 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.

³² 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.

³³ 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).

³⁴ 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.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Le ragioni del generale buon funzionamento della pubblica amministrazione locale inglese, insomma, non sembrano dipendere da quelle che sono state le convinzioni fondamentali che hanno portato ad un sistema quale il nostro fondato su una architettura giuridica che impone la governance “giusta per tutti” e che vede – o finge di vedere – nella verifica elettorale il momento essenziale del controllo.

Per altro, se così fosse, occorrerebbe essere conseguenti, pretendendo una elevata qualità della informativa rivolta ai cittadini, cosa della quale non ci pare che in Italia né la norma, né tanto meno la prassi offrano fulgidi esempi ³⁵.

La verità è che i documenti di bilancio, in Italia ed anche nel Regno Unito, hanno come destinatari gli attori del Sistema e non i cittadini. E, forse, non potrebbe neppure essere altrimenti, anche perché si dubita che la “housewife” di Manchester sia poi molto diversa dalla casalinga di Bergamo.

Il contesto ambientale

Cambiano invece, 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.

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 ³⁶.

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.

³⁵ Si veda, in proposito, S. POZZOLI, *Una riforma dell’ordinamento contabile degli enti locali*, in «Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale», n. 9/10, 2005.

³⁶ 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 nelle pagine relative ai “documenti utili”.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

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 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 ³⁷, anche perché la conseguenza è il licenziamento – che può essere richiesto direttamente dal governo – e la difficoltà concreta di trovare un analogo lavoro ³⁸

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 sti-

³⁷ 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.

³⁸ 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.

molare 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”³⁹. 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 ora, perché è in corso un progetto di ricondurre le due entità ad un’unica “Corte dei Conti”⁴⁰.

La Audit Commission⁴¹, comunque, è riconosciuta come una delle istituzioni essenziali del quadro del sistema delle autonomie locali, e questo:

³⁹ Nostra traduzione. Si veda: N. FLYNN, *Public Sector Management*, London, Prentice Hall – Financial Times, 2002, p 174.

⁴⁰ 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.

⁴¹ 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 ispettorato, 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 ispettorato 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 ispettorato. 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 ispettorato, 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.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

- in virtù del principio che chi spende denaro pubblico ha il dovere di risponderne in termini di corretto utilizzo e dei risultati ottenuti;
- dal momento 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.

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;
- 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.

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 il legislatore 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

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.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

comunque l'obbligo di svolgere un "piano di lavoro" che sia coerente con quanto richiesto dalla Commissione e ne devono seguire gli indirizzi ⁴².

Ciò viene realizzato anzitutto attraverso la predisposizione del *Code of Audit Practice* ⁴³, il documento tecnico che prescrive ai revisori i principi che devono seguire nell'esercizio delle loro funzioni, ⁴⁴

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 ulteriore 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 ⁴⁵ è che il costo non risponde più soltanto a criteri dimensionali, quali il numero di cittadini e l'entità delle risorse amministrative 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 ⁴⁶. 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.

⁴² 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'Auditing Practices Board (APB).

⁴³ Si veda: AUDIT COMMISSION, *Code of Audit Practice 2005*, March 2005. Il testo, in formato pdf, è reperibile anche sul sito www.studiopozzoli.net, nelle pagine relative ai documenti utili.

⁴⁴ 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).

⁴⁵ Si veda: AUDIT COMMISSION, *Work programme and fee scales 2006/2007*, May 2006.

⁴⁶ Si veda: AUDIT COMMISSION, *Key lines of enquiry for Use of Resources. 2006 assessments*, April 2006.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Si riporta, in tavola 1, il compenso previsto per l'attività di revisione relativa al Manchester City Council, pari a oltre 700 mila euro, a cui è stata applicata la tariffa integrale (senza sconti né maggiorazioni).

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 10% di tale importo.

Tav. 1. 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
Total Code of Audit Practice fee	457,500	457,500
Additional voluntary work (under section 35)	-	-
Total	457,500	457,500

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

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.

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 di financial audit, e 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 con-

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

tenuto 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. 2).

Tav. 2. 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 3, relativo al comune di Manchester.

Tav. 3. Comprehensive Performance Assessment scorecard

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

(Note: 1=lowest, 4=highest)

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

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. 4), 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).

Tav. 4. Il giudizio sulle prestazioni complessive di Lambeth

Comprehensive Performance Assessment (CPA)

Overall performance for this council

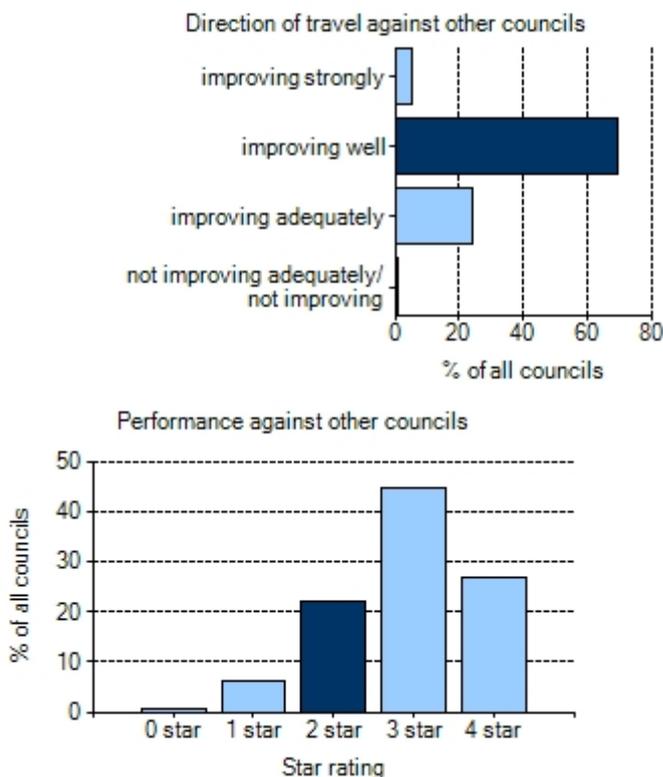
This is a council that is **improving well** and demonstrating a **2 star** overall performance



Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale



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.

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.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

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 ⁴⁷.

Il modello inglese, in sostanza, presenta molti punti di interesse, alcuni dei quali si ritiene possano fornire elementi di riflessione nella prospettiva di una futura riforma non solo dei controlli ma dell'intero ordinamento degli enti locali. Alcuni dei punti affrontati, pertanto, verranno ripresi nel prosieguo della trattazione.

4. LA RIFORMA DEI CONTROLLI IN ITALIA

La finalità del controllo di gestione, si è detto, è contribuire a sviluppare uno stile di gestione che segua approcci razionali alle decisioni, fondati quindi sulla consapevolezza del contenuto economico delle opzioni che si possono intraprendere.

L'adozione di un sistema di controllo è, quindi, un passaggio obbligato nel percorso di aziendalizzazione ma comporta tensioni e conflitti e richiede un cambiamento di stile di management nell'azienda a livello sia politico sia direzionale e difficilmente può nascere per processo spontaneo.

Occorrono dunque adeguati stimoli esterni e non si può pensare di imporlo semplicemente per legge. Se così non fosse, non avremmo bisogno oggi di discutere dell'argomento, visto che il tentativo di imporre agli enti un sistema di controlli interni a contenuto anche economico si ritrova già della l. 142/90 ⁴⁸. Eppure, dopo 15 anni il quadro è desolante, come del resto ha avuto più volte occasione di rilevare la stessa Corte dei Conti ⁴⁹.

Da qui l'esigenza di controlli esterni efficaci, che devono giocare, in prima approssimazione, un duplice ruolo: quello di verificare il rispetto dei doveri di informativa esterna e quello di stimolo all'efficienza.

Sono funzioni strettamente connesse, perché entrambe rispondono a bisogni concreti dei cittadini: avere la possibilità - ancorché mediata dal sistema istituzionale, come accade in Inghilterra - di giudicare gli amministratori e poter fruire di servizi adeguati.

Purtroppo, oggi, abbiamo un complesso dei controlli "esterni" tanto pesante quanto inefficace ⁵⁰ ed è evidente a tutti che debbano essere ripensati in termini di qualità e di coerenza di sistema, così da evitare inutili duplicazioni.

⁴⁷ Un esempio di report in public interest relativo al Manchester City Council, è reperibile sul sito www.studiopozzoli.net, nelle pagine relative ai documenti utili.

⁴⁸ Come è noto il percorso ha appunto inizio con la l. 142/90, , viene ripreso nel d.lg.s 29/93, prosegue con il d.lgs 77/95, fino al d.lgs. 286/99 ed al d.lgs. 267/00. Si veda: S. POZZOLI, *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, Milano, FrancoAngeli, 2002.

⁴⁹ Si veda: CORTE DEI CONTI, Sezione Autonomie, Deliberazione n. 8/2003.

⁵⁰ Comuni e province, infatti, si trovano ad avere quali interlocutori istituzionali, che richiedono informazioni a titolo più o meno ispettivo: la Corte dei Conti, il Ministero dell'Interno, il Ministero

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Ed è importante, va sottolineato, che il tema trovi una sua definizione nel quadro della altrettanto necessaria riforma del Tuel, perché è l'assetto complessivo dell'ordinamento degli enti locali che deve essere profondamente innovato ⁵¹.

Va detto che se i controlli esterni sono stati ad oggi inefficaci, altrettanto si deve riconoscere per quelli interni.

È del tutto condivisibile, infatti, la tesi di chi sostiene che attraverso i controlli interni «si esplica l'autonomia dell'ente» ⁵². Il punto, però, è come renderne effettivo il loro dispiegarsi.

Si è convinti, infatti, che in un contesto quale gli enti locali sia del tutto teorico pensare ai controlli esterni ed interni come alternativi tra loro. Al contrario, dal momento che ci troviamo in un contesto privo di mercato e di concorrenza, essi sono tra loro strettamente connessi, ed anzi dall'efficacia dei primi dipende l'esistenza e la qualità dei secondi.

Ciò premesso è bene chiarire di cosa si occupino l'audit contabile ed il controllo gestionale, ed in essi il ruolo che debbano giocare Corte dei Conti e controlli interni ⁵³, anche perché a volte si rischia che il dibattito venga viziato da incomprensioni terminologiche più che di sostanza.

L'audit contabile

I controlli di audit contabile, o di regolarità contabile e amministrativa ⁵⁴, rispondono all'esigenza, di interesse generale, che bilancio e rendiconto rappresentino in modo veritiero e corretto l'andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'ente ⁵⁵.

Questo è un elemento di garanzia necessario e, oltre a rappresentare un dovere etico e giuridico, incide sulla credibilità della pubblica amministrazione nei confronti dei cittadini e dei mercati finanziari.

L'attenzione all'informativa esterna, quindi, è un elemento imprescindibile di accountability ⁵⁶ e rappresenta un passaggio fondamentale del più generale processo di aziendalizzazione ⁵⁷.

dell'Economia e delle Finanze, il Dipartimento Funzione Pubblica, l'Alto Commissariato per la Prevenzione contro la Corruzione nelle PA, l'Istat e probabilmente molti altri enti.

⁵¹ Riforma del Tuel che, sia detto per inciso, ci pare debba ruotare su tre punti chiave:

- la netta separazione tra gli obblighi contabili di enti superiori e inferiori ai 5.000 abitanti;
- l'abbandono della contabilità finanziaria negli enti superiori ai 5.000 abitanti;
- la riforma dei controlli, in un'ottica di rafforzamento dei controlli esterni.

⁵² Si veda: ANCI, *Il sistema dei controlli negli enti locali e i rapporti con la Corte dei conti*, 13 aprile 2005.

⁵³ Si sceglie di parlare solo della Corte dei Conti nella convinzione che, fatte salve le esigenze statistiche dell'Istat e quelle di conto consolidato dello Stato, tutte le altre frammentate competenze debbano essere ricondotte ad unità, e quindi essere o eliminate o affidate alle sezioni regionali della Corte dei Conti, che devono andare sempre più a configurarsi come autorità indipendenti di controllo su base regionale

⁵⁴ Si fa riferimento al "controllo di regolarità contabile e amministrativa" inteso comunque come controllo collaborativo, così come si configura anche ai sensi dei commi 166 e seguenti della legge finanziaria 2006.

⁵⁵ Il Tuel, infatti, non prevede documenti informativi essenziali, quali la Nota Integrativa, il Bilancio Consolidato e la spiegazione delle variazioni tra Bilancio di Previsione originario e consuntivo.

⁵⁶ Si veda: F. FARNETI, *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali. Le implicazioni di tipo manageriale*, Milano, FrancoAngeli, 2004.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Per altro, è evidente a tutti che in Italia essa è estremamente carente sia a causa di effettive lacune normative, sia per il palese disinteresse da parte delle amministrazioni locali a dare impulso ad una corretta comunicazione economico-finanziaria ⁵⁸.

Il controllo dei bilanci è dunque essenziale e deve essere oggetto, in primo luogo, di una attività di controllo in senso collaborativo, teso cioè a correggere gli errori e ad evitare le leggerezze.

Non ci si deve nascondere, però, che l'informativa esterna è sempre più sottoposta anche alla attenzione della autorità giudiziaria ordinaria ⁵⁹. Giustamente, per altro, perché non si capisce per quale ragione chi redige un bilancio falso in una società per azioni si meriti il carcere mentre chi agisce nel medesimo modo in un ente locale non debba neanche avere la sensazione di commettere un reato ⁶⁰.

In ogni caso, al di là dei comportamenti dolosi, è necessario individuare forme di audit contabile, obbligatorie ed anche volontarie, che assicurino effettivamente la veridicità del rendiconto degli enti locali ⁶¹.

I commi 166 e ss. della legge finanziaria 2006 si muovono in questa direzione, dando concretezza ad un compito che già l'art. 7 della legge La Loggia attribuiva alla Corte dei Conti. Questo tipo di controllo risponde quindi ad una duplice esigenza:

- i bilanci ed i rendiconti devono essere redatti secondo il rispetto sostanziale e non solo formale dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali e secondo i principi contabili emanati dall'Osservatorio;
- deve essere salvaguardato il rispetto delle norme di finanza pubblica concernenti il patto di stabilità, i vincoli all'indebitamento di cui all'art. 119 della Costituzione e gli equilibri di bilancio.

È da sottolineare il fatto che con questa norma si faccia un importante passo avanti verso l'integrazione tra Corte dei Conti e Collegi dei Revisori.

Questo collegamento permette alla Corte di ricevere le informazioni che ritiene utili per il suo controllo di regolarità contabile e amministrativa attraverso soggetti terzi rispetto all'ente locale.

⁵⁷ Si veda: FARNETI-POZZOLI, *Principi*, op. cit.

⁵⁸ Molti enti, infatti, presentano dei bilanci e dei rendiconti assolutamente non trasparenti e predispongono, magari il "bilancio sociale" che, quando fatto in maniera non corretta, diventa poco più che una forma di propaganda, che permette loro di aggirare il rigore dei numeri. Si veda: G. FARNETI-S. POZZOLI, *Bilancio sociale di mandato*, Milano, Ipsoa, 2005; S. POZZOLI, *Bilancio sociale versus bilancio legale?*, in «Azienditalia», n 3/2006

⁵⁹ Si veda: CARLOTTA DEL SORDO, *Il "falso in bilancio" negli enti locali*, in «Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale», n. 11-12/2005.

⁶⁰ Non dobbiamo dimenticarci, inoltre, che dalle condizioni finanziarie degli enti locali dipende almeno in parte l'andamento dell'economia locale e la fiducia dei mercati finanziari. Ci sono comuni ed aziende sanitarie che presentano bilanci contabilmente in salute e poi pagano i fornitori a 300-360 giorni, il che lascia pensare che la loro situazione reale sia ben diversa. E non sempre questo è un portato del patto di stabilità, come sostengono alcuni. In molti casi, soprattutto nel Mezzogiorno, il problema è reale ed è dovuto ad una carenza di liquidità.

⁶¹ Questo è necessario anche per rendere evidenti i confini tra il lecito e l'illecito, distinzione sempre più sfumata nel sentire degli operatori, i quali spesso si fanno titolo di merito nell'individuare accorgimenti "elusivi", che in realtà sono veri e propri atteggiamenti dolosi.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Va detto il Collegio dei Revisori già aveva un dovere di verifica in merito alle medesime tematiche ⁶². La norma, comunque, dà consapevolezza di questi compiti al Collegio dei Revisori e, rendendolo il fulcro del rapporto tra Corte ed ente locale, contribuisce a rafforzarne ed a qualificarne il ruolo.

Le sinergie tra Corte e revisori sono indispensabili sia per evitare le duplicazioni sia per rendere l'audit il più possibile efficace ed effettivamente esteso a tutti gli enti locali.

L'esempio da seguire, però, dovrebbe essere proprio quello inglese, che affida alla Audit Commission il potere di nomina dei revisori.

Solo così si potrà arrivare ad avere, certo in prospettiva, dei controlli efficaci.

In ogni caso sarebbe quanto meno opportuno istituire un registro dei revisori dei revisori dei conti delle amministrazioni pubbliche, tenuto a cura della Corte dei Conti, affidando ad essa anche una funzione di controllo sull'operato dei revisori e la possibilità di comminare sanzioni, in linea dei poteri che ha Consob per le società di revisione abilitate a certificare i bilanci delle società quotate.

Chiaramente l'accesso al registro dovrà essere consentito solo agli iscritti all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, e non ad altri profili che, per quanto qualificati in materia di contabilità pubblica, non offrono quelle caratteristiche di indipendenza, che soltanto gli iscritti negli ordini professionali possono assicurare ⁶³.

Il controllo sulla gestione ed il controllo di gestione

Si è dunque convinti che alla Corte dei Conti spetti il ruolo di "cabina di regia" in materia di audit contabile.

L'autonomia degli enti locali, infatti, non si misura in termini di frammentazione della informativa economico-finanziaria loro richiesta, la quale deve essere, a tutela di tutti gli utilizzatori del bilancio, veritiera, corretta e massimamente standardizzata ⁶⁴.

Al contrario l'effettiva sovranità si misura in termini di libertà nella gestione e quindi anche nella discrezionalità di scegliere gli strumenti direzionali e di controllo che si ritengano preferibili ⁶⁵. In questo ambito nessuna interferenza di organismi terzi è auspicabile né tollerabile.

Diverso, però, è accertare l'effettivo funzionamento del sistema dei controlli interni ai fini di una valutazione del rischio di audit. Questo è anzi un passaggio necessario, normalmente previsto dai principi di revisione internazionali e nazionali di tutta Europa.

Da questo punto di vista la previsione di cui al c. 7 dell'art. 7 della legge La Loggia, può essere ricondotta in un quadro di razionalità e cioè come presupposto di un corretto

⁶² «La presenza dei revisori nella gestione pubblica concorre a qualificare, pertanto, non solo la funzione del controllo, ma anche i sistemi contabili impiegati per la rilevazione dei fatti amministrativi di gestione. L'organo di revisione, infatti, ha lo scopo di controllare la gestione per fornire informazioni ai terzi, ed ha anche lo scopo di supportare gli organi di management nella ricerca di nuove forme di conduzione e di "buon andamento" per lo svolgimento delle pubbliche attività. In buona sostanza, la funzione della revisione nasce come esercizio ancora del controllo esterno e si sviluppa poi come esercizio del controllo interno alle dirette dipendenze dell'organo politico del governo locale». Si veda: L. D'ALESSIO, *La funzione del controllo interno negli enti locali*, Torino, Giappichelli, 1997, pp. 99-100.

⁶³ Si veda: ANCI, *Sistema*, op. cit.

⁶⁴ Si veda: POZZOLI, *Riforma*; op. cit.

⁶⁵ Si veda: S. TERZANI, *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Padova, Cedam, 1999.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

processo di audit contabile, al punto che incide sulla sua profondità e quindi sui suoi costi⁶⁶.

Molto diverso rispetto al controllo di gestione è il *controllo sulla gestione*. Come viene osservato è netta « la distinzione tra controllo *di* gestione, che pone il controllore a più diretto contatto con le scelte dell'amministratore e non può essere svolto che da un organo interno dell'amministrazione, e controllo *sulla* gestione, affidabile invece al controllore esterno (Corte dei Conti), che, pur tenuto ad operare in veste collaborativa, non partecipa all'amministrazione»⁶⁷

Il controllo sulla gestione ha essenzialmente due finalità, entrambe fondamentali.

Da una parte consentire ai cittadini ed ai suoi rappresentanti – il consiglio comunale – di essere adeguatamente informati in merito alla attività del Comune e dei risultati gestionali ottenuti. Dall'altra deve fornire informazioni idonee e pareri qualificati in merito alle possibili aree di miglioramento che gli amministratori potranno esplorare.

Il controllo sulla gestione deve dunque svolgere, avvalendosi delle informazioni che gli forniscono gli uffici dell'ente - magari per il tramite dei revisori - una attività di analisi e di informazione dell'andamento economico e finanziario del comune e della provincia, in modo da far sì che il consiglio ed gli amministratori siano consapevoli dei punti di forza e delle criticità dell'ente locale, così da affrontarle e risolverle.

È chiaro che per fare questo la Corte dei Conti dovrà utilizzare metodi comparativi, operare raffronti e fare ricorso a tecniche di *benchmarking*, così da esplicitare quali scelte gestionali ha seguito ciascun Comune e con quali conseguenze sul piano dei risultati.

Se ben condotto, sarà un lavoro utilissimo, ed è bene che i risultati di queste analisi arrivino, attraverso i quotidiani e l'informazione locale, ai cittadini, in modo da rendere il "vaglio democratico" occasione di un giudizio il più possibile effettivamente consapevole sulle capacità di governo di una maggioranza e non l'ennesima delega in bianco fatta su considerazioni che spesso non hanno nulla a che vedere con l'operato reale del sindaco e della giunta.

E sarà uno strumento importante anche per l'amministratore pubblico, che sicuramente preferirà, al di là di tutto, assumere cognizione quando sta sbagliando piuttosto che rischiare di esserne poi chiamato a risponderne in sede di giudizio elettorale.

Questo potrebbe rappresentare uno stimolo forte, uno di quegli elementi sostitutivi del mercato che si vanno cercando, chiaramente insieme ad altri:

- la maggiore difficoltà di superare le difficoltà finanziarie con disinvolve "alchimie" di bilancio, compito anche questo affidato alla Corte dei Conti;
- la necessità, comunque, di razionalizzare l'uso delle risorse sia in ragione a considerazioni di carattere etico sia alle evidenti necessità del Sistema Paese;
- la definizione di una informativa economico finanziaria esaustiva e trasparente, perché difficilmente si può pensare di poter rendere trasparente un sistema contabile che è nato per non esserlo⁶⁸.

⁶⁶ Questo, come si è visto, accade anche per le tariffe previste dalla Audit Commission.

⁶⁷ Si veda: F. BASSANINI, *Prefazione*, in G. AZZONE-B. DENTE (a cura di), *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Milano, Etas Libri, 1999, p. X.

⁶⁸ Faremo una affermazione forte: la contabilità finanziaria non nasce e non può diventare una contabilità per i terzi. Inoltre, mantenendo il sistema contabile attuale è impossibile arrivare a redigere un

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

Il problema, pertanto, è anzitutto come dare effettività a questa attività di controllo sulla gestione, in termini sia di procedure operative da adottare sia di risorse umane, dal momento che la sproporzione tra dotazioni organiche delle Sezioni Regionali di Controllo e numero degli enti è tale da non rendere per ora ipotizzabile la copertura di tutti gli enti ogni anno.

Anche da questo punto di vista, però, i revisori potrebbero assumere un ruolo importante. Sarebbe necessario richiedere loro, in occasione della loro relazione al rendiconto di commentare un set di indicatori che la Corte dei Conti potrebbe produrre.

Del resto la gestione di un data-base di indicatori di bilancio è già realtà, per ora a livello sperimentale, in Toscana, dove la Sezione Regionale di Controllo li utilizza per selezionare gli enti locali da sottoporre a più attento controllo ⁶⁹.

Se questi indicatori, oltre che essere utilizzati per l'individuazione delle priorità di controllo fossero inviati anche ai collegi dei revisori, con la richiesta di farne commento in relazione si potrebbe ottenere una ulteriore diffusione dei risultati, con benefici evidenti.

In questo modo, infatti, il "posizionamento" del Comune e della Provincia potrebbe essere elemento di discussione e di dibattito in Consiglio Comunale anche negli enti in cui la Corte dei Conti non possa intervenire direttamente in ragione delle sue priorità ⁷⁰.

5. CONCLUSIONI

I controlli interni ed esterni sono due facce della stessa medaglia, ed hanno lo stesso fine, il buon funzionamento dell'ente locale.

Controlli "collaborativi" efficaci sono il primo antidoto contro il malfunzionamento dell'ente e quindi il miglior deterrente al verificarsi di ipotesi di danno e di cattiva gestione.

Ancora, i controlli esterni possono rappresentare una parte importante di quegli stimoli di mercato che sono necessari per rendere esplicito negli enti locali il bisogno di controlli interni e quindi per renderne effettivo il funzionamento.

Il successo dei controlli, esterni ed interni, non può che passare da una loro effettiva integrazione. Questo non solo evita le duplicazioni ma serve a rafforzare l'autorevolezza e l'incisività dei controlli stessi.

Un elemento essenziale è realizzare un processo di convergenza in termini di procedure e di identità di obiettivi tra Corte dei Conti e revisori degli enti locali. In proposito il modello inglese offre interessanti spunti per una riflessione che riguardi il futuro dei

bilancio consolidato e questo, in un mondo delle autonomie in cui la spinta alle esternalizzazioni è fortissima rende il documento del "solo" ente non significativo. Il mancato rispetto da parte del d.lgs. 77/95 della delega di cui dell'art. 4 della L. 421/92, che prevedeva la "introduzione in forma graduale e progressiva della contabilità economica ... fino ad interessare tutti gli enti, con facoltà di applicazione anticipata" ha fatto perdere 15 anni di tempo ad un processo evolutivo necessario per l'aziendalizzazione degli enti locali.

⁶⁹ Si veda: BATTINI, *Esperienza*, op. cit.

⁷⁰ Si ricorda che in Inghilterra gli enti sono addirittura obbligati a produrre il Best Value Performance Plan, documento sottoposto a revisione da parte dei revisori.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

controlli in Italia. In particolare si pensa che sia necessario cambiare i criteri di nomina dei revisori ⁷¹.

Il Regno Unito ha abbandonato il sistema elettivo ormai dal 1980, dopo averlo testato per 7 anni, e con sensibili benefici. In Inghilterra i revisori lavorano in nome e per conto della Audit Commission. Il fatto che in Italia non sia così, al di là dei problemi di indipendenza che può comportare, evidentemente accentua il problema della duplicazioni nei controlli e rende oggettiva l'impossibilità di fare del Collegio uno strumento di una politica nazionale, o regionale, dei controlli.

Non vi è alcun motivo razionale perché anche in Italia tale prerogativa non venga affidata alla Corte dei Conti, cosa che permetterebbe di rafforzare i legami tra Corte dei Conti e Collegio dei Revisori, per altro in coerenza con l'indirizzo espresso dalla Finanziaria 2006 ai commi 166 e ss.

Un altro elemento da non trascurare è il ruolo che deve rivestire il responsabile dei servizi finanziari. La figura del ragioniere è certo fondamentale, ma risulta sempre più soggetta alle pressioni della parte politica, mentre dovrebbe essere chiaro che la funzione di controllo della regolarità contabile ed amministrativa è un elemento di garanzia dell'interesse generale e che il suo primo tutore non può essere visto come un semplice dipendente del Sindaco. Per seguire un criterio di analogia occorrerebbe attribuirgli prerogative che lo rendano più prossimo al Ragioniere Generale dello Stato, soprattutto in termini di indipendenza.

Pensare di poter assicurare la qualità dell'informativa di bilancio solo attraverso i controlli, infatti, è irrealistico e, comunque, non è sufficiente per avere una buona gestione dell'ente locale.

Siamo dell'idea, pertanto che la riforma del Tuel dovrà avere a cuore in particolare proprio la corretta definizione della figura del responsabile dei servizi finanziari, di cui va garantita l'autonomia e coltivate competenza e propensione al cambiamento.

La Corte dei Conti ha già oggi molte delle prerogative proprie della Audit Commission, in termini di controllo collaborativo:

- a. ad essa spetta il compito di esercitare una attività di audit contabile, così come previsto dalla legge La Loggia e ribadito dalla legge finanziaria 2006;
- b. esse deve esercitare un controllo sulla gestione, che deve essere ancora ben definito in termini di modalità operative, potrebbe benissimo svilupparsi in modo analogo a quanto accade in Inghilterra, dove la Audit Commission gestisce gli indicatori di performance necessari per il benchmarking.

Non ci sarebbe dunque conflitto con la indiscutibile autonomia degli enti locali, che devono essere liberi nella scelta di come articolare il proprio sistema di controllo ed al limite anche di scegliere di non averne uno formalizzato.

Il compito della Corte è appunto quello di giocare il ruolo di elemento di mercato, introducendo meccanismi affidabili e ragionevoli che permettano di evidenziare e con-

⁷¹ Si deve osservare che, in ogni caso, la possibilità di avere un doppio mandato è un elemento che condiziona i membri del Collegio. Sarebbe di gran lunga preferibile un unico mandato di 5 o 6 anni, rispetto agli attuali due di 3, sulla linea di quanto accade in Inghilterra.

Intervento di Stefano Pozzoli

I controlli finanziari e contabili e il ruolo futuro della Corte dei Conti

Un approccio economico-aziendale

frontare le performance e assicurandosi che questi vengano analizzati con cura ed effettivamente messi a disposizione dei consigli comunali.

È chiaro che attivare un processo di questo tipo richiede del tempo, ed una costante attenzione al cambiamento ⁷². Per arrivare a regime occorrono anni, risorse umane e disponibilità al mutamento anche all'interno della stessa Corte dei Conti, che si trova oggi a dovere affrontare un ambito nuovo, che richiede approfondite competenze tecnico-contabili ed aziendali.

Non è un percorso facile e si dubita che possano esistere facili scorciatoie. Però è una sfida importante e, se si ha a cuore la pubblica amministrazione, si deve provare ad intraprendere questa strada.

⁷² In Inghilterra hanno impiegato più di un quarto di secolo per arrivare al punto in cui sono e già ora discutono su come correggere il set di indicatori a partire dal 2008. Si veda: AUDIT COMMISSION, *Assessment*, op. cit.