



Senato della Repubblica

XVI LEGISLATURA

Giunte e Commissioni

## RESOCONTO STENOGRAFICO

n. 2

**BOZZE NON CORRETTE**  
**(versione solo per Internet)**

*N.B. I resoconti stenografici delle sedute di ciascuna indagine conoscitiva seguono una numerazione indipendente.*

**5<sup>a</sup> COMMISSIONE PERMANENTE** (Programmazione economica, bilancio)

INDAGINE CONOSCITIVA IN TEMA DI NUOVO ASSETTO  
DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA

159a seduta (pomeridiana): mercoledì 1° aprile 2009

Presidenza del presidente AZZOLLINI

Resoconto stenografico n. 2

5a Commissione permanente Seduta n. 159 del 1° aprile 2009 pom

Sede IC0317

## **I N D I C E**

### **Audizione di esperti in materie economiche**

|                          |           |
|--------------------------|-----------|
| PRESIDENTE               | ANSELMI   |
| FLERES (PdL)             | BORGONOVÌ |
| GARAVAGLIA Massimo (LNP) | PINTO     |
| PICHETTO FRATIN (PdL)    |           |

*Sigle dei Gruppi parlamentari: Italia dei Valori: IdV; Il Popolo della Libertà: PdL; Lega Nord Padania: LNP; Partito Democratico: PD; UDC, SVP e Autonomie: UDC-SVP-Aut; Misto: Misto; Misto-MPA-Movimento per l'Autonomia: Misto-MPA.*

*Intervengono il professor Anselmi, ordinario di economia aziendale dell'Università di Pisa, il professor Borghonovi, ordinario di economia e management dell'Organizzazione pubblica dell'Università Bocconi di Milano, accompagnato dal dottor Teodosi, e il professor Pinto, professore associato di economia aziendale dell'Università Luiss di Roma.*

*I lavori hanno inizio alle ore 15,15.*

#### **PROCEDURE INFORMATIVE**

#### **Audizione di esperti in materie economiche**

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca il seguito dell'indagine conoscitiva in tema di nuovo assetto della contabilità pubblica, sospesa nella seduta antimeridiana.

Comunico che, ai sensi dell'articolo 33, comma 4, del Regolamento, è stata chiesta l'attivazione dell'impianto audiovisivo e del segnale audio e che la Presidenza del Senato ha già preventivamente fatto conoscere il proprio assenso. Se non vi sono osservazioni, tale forma di pubblicità è dunque adottata per il prosieguo dei lavori.

E' in programma oggi l'audizione di esperti in materie economiche.

Sono presenti il professor Anselmi, ordinario di economia aziendale dell'Università di Pisa, il professor Borgonovi, ordinario di economia e *management* dell'Organizzazione pubblica dell'Università Bocconi di Milano, e il professor Pinto, professore associato di economia aziendale dell'Università Luiss di Roma, ai quali do la parola.

Saluto i nostri ospiti e li ringrazio per aver accolto il nostro invito e cedo loro la parola.

*ANSELMI.* Signor Presidente, signori senatori, ci è stato sottoposto un quesito sul modello di contabilità economica che meglio si addice al bilancio degli enti pubblici, comprendendo tra essi anche lo Stato. Si tratta di un bel quesito che riporta a tanti elementi che nella nota che intendo consegnare agli atti della Commissione ho cercato di esporre in modo più dettagliato di quanto non potrò fare nel tempo che mi è concesso in audizione.

Il punto da cui si deve partire ed al quale faccio assoluto rinvio si incentra, a mio avviso, sulle caratteristiche che in genere presenta la contabilità economico-patrimoniale rispetto alla contabilità finanziaria. Con il passare del tempo, infatti, i sistemi di informatizzazione hanno in gran

parte risolto i problemi più gravi che contrapponevano i due modelli. Il sistema informativo è ormai un *unicum* in cui vengono realizzate le registrazioni dei fatti gestionali, degli accadimenti previsti sulla base di certi piani di conto; tali registrazioni sono derivate secondo le regole stabilite nel *software* come criteri contabili e, sulla base di questi, può essere ottenuto un certo prodotto, un prodotto diverso o, ancora, un prodotto misto.

Ho stabilito di partire da questo punto perché è evidente che, nel momento in cui viene registrato un fatto che entra nel sistema contabile, esso di per sé non è di contabilità finanziaria o di contabilità economico-patrimoniale o di contabilità integrata o mista: è un *input* che può essere rivolto in molte direzioni e può essere letto secondo aggregazioni che possono cambiare di volta in volta.

Procedendo in questi termini, è evidente che il sistema più completo è quello definito “integrato”, nel quale gli aspetti di contabilità finanziaria, con tutte le logiche ed i benefici considerati tradizionalmente nelle nostre amministrazioni pubbliche, si accompagnano alle logiche di analisi economica ed a quelle di analisi patrimoniale e non vengono da queste sostituiti, in modo tale che sia possibile avere un sistema unitario di rilevazioni per la determinazione degli equilibri generali di qualunque

amministrazione pubblica, particolarmente dell'amministrazione dello Stato. Al tempo stesso, il sistema di imputazione di tutti i *software* impiegati consente di avere un sistema di contabilità analitica che non già verifichi nello specifico l'equilibrio generale sui fattori di bilancio ma determini, ad esempio, il costo di una prestazione, di un'attività da svolgere, una proiezione da effettuare su di essa, in modo tale da ottenere un sistema completo, complessivo, in cui, accanto alla contabilità generale, si pongono, quali figli della stessa rilevazione, anche la budgetizzazione, il *reporting* sullo stato di avanzamento del *budget*, l'analisi della tempistica, il livello di qualità. Può anche essere introdotto un sistema di indicatori per fornirci, in certi stadi, anche nell'immediato, il quadro dei movimenti delle decisioni assunte e registrate.

Mi permetto di aggiungere addirittura che, secondo me, è indispensabile per le amministrazioni pubbliche, e particolarmente per lo Stato, in una logica di piena *accountability*, una rendicontazione "sociale" che nei confronti dei singoli *stakeholder*, quindi non solo della generalità dei soggetti quanto delle singole tipologie di cittadini o anche non cittadini portatori di interessi, rappresenti, in conclusione, cosa è stato fatto, cosa è stato speso, per ottenere quali obiettivi. Il sistema, quindi, consente di avere uno spazio veramente rilevante.

Sorge però un problema: per ottenere questo obiettivo, quale tipo di sistema contabile è preferibile? Da molto tempo sono un tenace sostenitore di un sistema di tipo integrato, cioè di un sistema che abbia una base economico-patrimoniale nella quale, però, ci sia una forte espansione della base finanziaria, in modo tale da far corrispondere l'analisi finanziaria a quella che già oggi viene effettuata: si tratta di un'operazione assolutamente possibile. Volendo dare una risposta tecnica, precisa, in questo spazio la scelta logica è quella di una contabilità di tipo *accrual*, la cui diffusione cresce in larghe parti del mondo (Paesi OCSE in particolare) e riguarda non solo i Paesi che con noi fanno parte dell'Unione europea ma anche l'Unione europea stessa. Il sistema di contabilità dell'Unione europea e di molti dei Paesi ad essa aderenti è, quindi, un sistema *accrual*, che potremmo definire di tipo economico-patrimoniale, ma con una forte individuazione anche dell'espansione finanziaria. Questa scelta, ovviamente, ci avvicinerebbe alla metodologia di rilevazione degli altri Paesi e, in qualche modo, aiuterebbe anche a risolvere i problemi di determinazione di certe soglie critiche importantissime (il 3 per cento, il 60 per cento, il 100 per cento del *deficit* o del debito) che oggi vengono calcolate sulla base del SEC95 in chiave di contabilità nazionale e non in chiave di contabilità di bilancio. È abbastanza noto che per conflitti all'interno dell'Unione europea non si è

usato il sistema della contabilità di bilancio; in presenza di sistemi radicalmente diversi di redazione del bilancio, con l'impossibilità di trovare un elemento di omogeneità che permettesse di far riferimento solo ad alcuni di questi elementi, si è risolto per via statistica.

Credo che quello che avete posto nel vostro testo, che parte dall'armonizzazione, sia un tema fondamentale che però si espande anche a livello degli altri Paesi dell'Unione europea e questo ci può portare ad identificare un sistema di contabilità *accrual* sulla base di una ormai diffusa e solida prassi di principi contabili internazionali.

Quando parliamo di armonizzazione dobbiamo, a mio avviso, distinguere nettamente tra l'aspetto formale dell'armonizzazione, che è quello che consegue il «come» vengono tenuti i conti, e l'aspetto sostanziale, cioè i criteri che ispirano tutte le valutazioni che sono all'interno del procedimento di bilancio. È evidente che si può avere una armonizzazione solo nelle forme (cioè i documenti vengono espressi con la stessa logica), ma servono principi chiari che portino ad una uniformità di valutazione dato che il nostro sistema, come opportunamente avete notato, è largamente frammentato e diversificato. Vi sono infatti, all'interno del sistema delle amministrazioni pubbliche che fanno capo allo Stato, molti e diversificati sistemi contabili, per cui al dominante sistema delle rilevazioni

di Stato conseguono anche sistemi di natura economica (come nel caso della sanità) e sistemi misti di natura economica e finanziaria (come per alcuni enti pubblici). Voi chiedete di armonizzare questo sistema e mi sembra che questa sia un'esigenza veramente importante del nostro Paese che però si pone anche a livello di Unione europea. Occorrerebbe quindi tentare una linea che, armonizzando i vari soggetti interni alle amministrazioni pubbliche italiane, si colleghi anche a ciò che è in atto già nei Paesi dell'Unione europea e nell'Unione stessa.

Al riguardo, mi permetto di ricordare, per quanto possa sembrare terrorizzante, che in occasione di un convegno che si svolse presso la Scuola superiore della pubblica amministrazione fu chiesto al responsabile di bilancio dell'Unione europea in quanto tempo l'Unione fosse passata dal sistema di contabilità finanziaria a quello di contabilità *accrual* e la risposta fu: «un anno». Può darsi che le particolarità dell'Unione abbiano permesso un tempo relativamente veloce, dato che in questi casi non v'è dubbio che un cambio di sistema contabile sembra importare un periodo molto lungo di tempo, però concretamente con una buona programmazione e potendo attingere ad esperienze consolidate, il passaggio verso un tipo di contabilità *accrual*, quindi integrato economico patrimoniale e finanziario, è realizzabile in spazi di tempo abbastanza limitati.

Questo potrebbe essere un eccellente presupposto per andare nella direzione, che voi marcate molto bene, di un bilancio consolidato. Infatti, anche per redigere bilanci consolidati dobbiamo tener presente che, ad esempio nel caso degli enti locali, quasi tutti i Comuni hanno una pluralità di controllate sotto forma di società per azioni, che ovviamente si attengono alla contabilità civilistica. È evidente che il passaggio alla integrazione e al consolidamento di questi bilanci con i conti della capogruppo, sia essa Comune, Stato o Provincia, è estremamente complesso, perché se volessimo portare in chiave finanziaria la rappresentazione delle contabilità economico-patrimoniali, che sostanzialmente seguono le logiche del codice civile, si porrebbero problemi di interpretazione e di adattamento estremamente rilevanti. Un sistema integrato permetterebbe di superare questi problemi e procedere nell'ottica che ho accennato.

L'ultimo aspetto che vorrei sottolineare, restando poi a disposizione per eventuali domande, è quello relativo al come insistere sulla via che ho visto con grande piacere prospettata nel vostro documento, cioè nella logica dell'armonizzazione: determinazione di un piano di conti unico, principi contabili e poi bilancio consolidato. L'ultimo passaggio a seguire è probabilmente una revisione professionale, che permetta di esprimere un giudizio terzo sul sistema di rilevazioni e poi di bilancio appostato. Credo

che questo sia, per il consolidato specialmente, quando i sistemi contabili vanno a sovrapporsi, un passaggio ineliminabile. È ovvio che possano essere trovate le soluzioni più diverse per una revisione professionale. Si possono usare professionisti, come in parte si è fatto anche oggi, ma probabilmente bisognerà rivedere e innalzare il grado di autorevolezza del professionista che va ad esprimere una sua opinione sul bilancio; potrebbe essere troppo semplice una designazione dal parte del Presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti che indica una o due persone che potrebbero essere adatte. Probabilmente, se vogliamo affidare loro il compito di esprimere questa opinione sulla conformità del bilancio stesso, la correttezza delle valutazioni, il rispetto dei principi fissati e così via, occorrerà una designazione un pochino più solida.

*BORGONOVÌ.* Signor Presidente, concordo con le considerazioni svolte dal professor Anselmi. Bisogna tuttavia sottolineare la differenza che intercorre in termini di rilevazione tra un sistema economico-patrimoniale e la contabilità finanziaria. Porto l'esempio molto semplice di un ente pubblico che abbia deliberato di acquistare talune attrezzature nell'ottobre 2007. Nel momento in cui - come affermato nel disegno di legge - la decisione comporta un obbligo giuridicamente valido, viene registrata nella

contabilità finanziaria come spesa, quindi figurerà come competenza e se alla fine dell'anno non sarà arrivata l'attrezzatura, né sarà stata pagata, si rileverà un residuo e si andrà avanti. Nel caso in cui si usi un sistema di contabilità economico-patrimoniale, la decisione assunta il 30 ottobre 2007 darà avvio ad un processo per cui se l'attrezzatura sarà consegnata a maggio del 2008, nel 2007 non sarà rilevato niente e nel 2008 verrà rilevata l'emissione della fattura e il dato. Quindi il momento in cui il dato appare nel sistema di contabilità è diverso. Nel primo caso, cioè se si usa la contabilità di carattere finanziario, nel 2007 il dato sarà nel sistema e si potranno effettuare tutte le elaborazioni, ma vi è anche il dato dei residui, che indica trattarsi di partite che non si sa in che anno andranno a chiudersi. Nel secondo caso, cioè se si usa una contabilità economico-patrimoniale, alla fine dell'anno si dovrebbe trovare nella documentazione o nelle note del bilancio, nell'ambito del conto consuntivo, un elenco delle decisioni assunte che comportano impegni giuridicamente validi anche se non ancora registrati, ossia di somme già impegnate anche se non ancora rilevate dal sistema contabile.

Ho fatto questo esempio per dimostrare che, così come affermato dal collega Anselmi, nel sistema integrato c'è comunque un aspetto rilevante: se si assume un sistema di contabilità con base finanziaria, di competenza e

poi di cassa - mi sembra che con l'articolo 34, comma 2, lettera *m*), del disegno di legge n. 1397 ci si orienti in tal senso – si devono poi fare dei prospetti di riconciliazione per riportare la contabilità di tipo *accrual*, o contabilità di tipo economico-patrimoniale; se, invece, si parte da una contabilità di tipo *accrual*, bisogna anche dare delle spiegazioni sulle operazioni in corso e ancora non completate. Questa riflessione è alla base dei dubbi che personalmente nutro - in misura maggiore rispetto al collega Anselmi - in merito al fatto che sembrerebbe ci si stia muovendo verso una contabilità di tipo economico-patrimoniale. Molto dipende dall'obiettivo: se l'obiettivo dell'armonizzazione - principio assolutamente condivisibile e uno dei punti di forza del disegno di legge - è perseguito ai fini del controllo della spesa pubblica, in ossequio ai parametri di Maastricht o a politiche anticrisi o anticongiunturali, di fatto il sistema di tipo finanziario risulterebbe, a mio parere, migliore; se, invece, l'obiettivo è quello di responsabilizzare maggiormente i dirigenti e cercare di elevare il livello di efficienza o di ottenere valutazioni su costi di servizi, su livelli di *performance*, sul rapporto quantità-qualità dei servizi, allora il sistema di tipo *accrual* o economico-patrimoniale è sicuramente migliore.

Questo mi porta a svolgere una considerazione. C'è un aspetto dell'argomento che state affrontando che, purtroppo, non dico sia insolubile

ma quanto meno rappresenta un discrimine. Infatti, per gli enti locali, per le aziende sanitarie e per tutte le aziende o enti del comparto pubblico, che poi entreranno nel consolidato – in merito ho redatto una specifica nota tecnica – quindi per le aziende che producono servizi o comunque prestazioni, è preferibile la scelta della contabilità economico-patrimoniale. Invece, molte funzioni - tra cui quelle indicate nel provvedimento recentemente approvato dalla Camera - rientrerebbero nella finanza di trasferimento perché proprie degli enti, delle Regioni e dello Stato, cioè di quelle amministrazioni per le quali è prevista una grossa parte di trasferimento, ancor più estesa ora che si sta seguendo la logica del federalismo. In questo caso, quindi, sarebbe preferibile la scelta della contabilità di tipo finanziario, ovviamente affinata e migliorata rispetto al problema - come è stato in passato - dei residui di stanziamento che non potranno più sussistere.

Una questione che sollevo è proprio rappresentata dal fatto che entro certi limiti vogliamo un'armonizzazione di un intero sistema in cui le componenti sono diverse. A questo punto, volendo affrontare un aspetto di dettaglio (che poi di dettaglio propriamente non è), il problema diventa anche quello di chiarire alcuni aspetti terminologici. Nel disegno di legge, infatti, ad un certo punto si stabilisce che l'obiettivo è quello di

armonizzare. Armonizzare significa rendere coerente. Quindi, per alcuni enti potrebbe anche coesistere la contabilità economico-patrimoniale con una riclassificazione dei flussi finanziari, così come accade nelle imprese in cui si fa riferimento al conto economico, allo stato patrimoniale e poi al prospetto di *cash flow*. Quindi, questi sistemi potrebbero anche coesistere. Mentre sistemi impostati secondo lo schema della contabilità finanziaria, che consente di controllare a monte in particolare il processo di spesa, ma anche le entrate, richiedono un intervento di riclassificazione successivo – così come indicato anche nel disegno di legge – secondo un prospetto di riconciliazione. Teniamo presente, peraltro, che il prospetto di riconciliazione è tecnicamente facile dal punto di vista dei sistemi informativi e informatici mentre concettualmente non lo è affatto; anzi, nella sua applicazione pratica ai sensi del decreto legislativo n. 77 del 1995 (ordinamento finanziario e contabile degli enti locali) e poi del successivo decreto del ministro Visco del 2001 ha dato vita a valutazioni ed inserimenti di dati che non avevano una base di verifica, di controllo e di riscontro. A tal proposito, vorrei consegnare agli atti anche un breve appunto più articolato in cui si sottolinea una serie di aspetti specifici.

Se questo è il contesto, sarebbe opportuno modificare alcune definizioni. L'articolo 2 del disegno di legge fa riferimento al principio di

armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ma al comma 2, lettera *a*), stabilisce anche, nell'ambito della classificazione economica, l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti. Questo dettato dà l'idea che le regole ed il piano dei conti debbano essere uguali, con il rischio che un sistema contabile adottato dalla struttura statale ed applicato per uniformità a Regioni ed enti locali non sia quello più adatto a queste ultime strutture amministrative. Sarebbe, quindi, opportuno risolvere questi aspetti terminologici che possono lasciare spazio a diverse interpretazioni. Quindi, se per armonizzazione intendiamo rendere coerente e per uniforme e comune intendiamo rendere uguale, ciò significa che le varie amministrazioni devono adottare lo stesso schema di bilancio e lo stesso piano dei conti? Oppure si lascia una certa autonomia, salvaguardando lo spazio di manovra con le missioni e con i programmi in cui questi comuni schemi di bilancio devono essere articolati?

Inoltre, a mio parere, esiste qualche incongruenza in termini di strumenti contabili a supporto della programmazione e della verifica del controllo. Ad esempio, si prevede che entro il 15 aprile il Ministero dell'economia e delle finanze presenti una relazione al Parlamento sulla base di vari elementi, tra cui i consuntivi dell'anno precedente, mentre il

termine entro cui devono essere approvati i consuntivi per gli enti locali è il 30 giugno. Occorre quindi raccordare i tempi entro cui bisogna procedere a tale approvazione.

Peraltro, qualora il termine di approvazione dei bilanci fosse armonizzato, considerato che la legge finanziaria e il bilancio dello Stato vengono approvati entro il 31 dicembre, gli enti locali e le Regioni dovrebbero poter predisporre e approvare i loro bilanci sulla base del progetto di legge finanziaria e di bilancio dello Stato, avendo cioè soltanto indicazioni di massima sulle attribuzioni. Altrimenti, si rischia che i bilanci degli enti locali inevitabilmente slittino a febbraio-marzo, perché se i trasferimenti dallo Stato o dalla Regione sono quantificati al 31 dicembre, l'ente locale non può approvare il bilancio osservando gli stessi termini. Come abbiamo sottolineato nel documento che abbiamo consegnato agli atti della Commissione, si porrebbe quindi un problema di raccordo dei tempi e delle procedure di approvazione.

Vi è poi un altro aspetto, forse non strettamente collegato alla questione della contabilità ma comunque legato al patrimonio. Mi sembra che il disegno di legge pecchi di eccesso di ottimismo o di illuminismo, perché chiedere di ricostruire l'inventario dei beni a prezzi correnti di mercato è un esercizio praticamente impossibile, che di fatto

comporterebbe il rischio, seppur in misura diversa, di ripetere l'errore che si è verificato con il *fair value* sui valori finanziari. Il *fair value* era legato ai valori di mercato e questo valeva soprattutto per le poste finanziarie, mentre per lo Stato, le Regioni e gli enti locali il problema dovrebbe essere minore. Tuttavia, se si pensa agli immobili del patrimonio disponibile, si deve immaginare di compiere un grande sforzo di rilevazione per individuare i prezzi di mercato e quindi per determinare il prezzo corrente. Al riguardo, una via d'uscita che mi permetto di suggerire, ovvero che suggeriamo, perché ho lavorato insieme ai colleghi ieri, potrebbe essere che sarebbe sufficiente effettuare la fondamentale ricostruzione dell'inventario a costi storici periodicamente rivalutati; ci sono delle tecniche di rivalutazione che sono state usate anche a fini fiscali. Lo Stato o le Regioni potrebbero poi decidere di privatizzare o vendere alcune parti del patrimonio. Facciamo l'esempio delle caserme dimesse: se si trasformassero tali immobili, attualmente ancora demaniali, in beni del patrimonio disponibile, a quel punto si svolgerebbe un'indagine specifica e si potrebbe chiedere una stima riferita alla situazione del mercato immobiliare delle aree anche per zone specifiche, altrimenti avremmo dati che rischiano di creare distorsioni.

Queste erano le principali osservazioni di carattere generale; nell'appunto che ho consegnato agli atti della Commissione vi sono poi osservazioni e passaggi molto puntuali. Abbiamo svolto un lavoro non dico certosino, ma certamente approfondito. Per esempio, si fa riferimento alla contabilità finanziaria di competenza e di cassa, però poi all'articolo 34 comma 2, lettera n), di fatto sembrerebbe intuirsi che in futuro l'autorizzazione riguardi solo la cassa, quindi si passerebbe da un sistema finanziario di competenza e di cassa ad un sistema solo di cassa. Vi sono quindi alcuni aspetti da armonizzare e da verificare che ci siamo permessi di sottolineare nei documenti che lasceremo alla Commissione come punto di riferimento.

Tra i principi generali non mi convince l'affermazione che si auspica che in futuro l'organizzazione delle amministrazioni pubbliche venga realizzata in base ai programmi. Personalmente, ritengo questo concetto rischioso e pericoloso, perché l'organizzazione è legata alle funzioni e quindi, nel caso specifico, può essere ricondotta alle missioni, che mi sembra siano 35, se non ricordo male. Ebbene, un'organizzazione che gradualmente si avvicini maggiormente alla classificazione per missioni - sto parlando della spesa - e quindi prescinda dalle attribuzioni del Governo, dei Ministeri, dei Sottosegretari e così via, può essere una tendenza

significativa, mentre ritengo molto pericoloso che si agisca sui programmi, perché i programmi cambiano sulla base delle condizioni economiche del Paese, sulla base delle politiche. Quindi, giudicherei molto pericoloso pensare a una organizzazione che debba seguire i programmi.

Infine, non so cosa ha fatto l'Unione europea: posso esprimere un dubbio sul fatto che questo passaggio sia stato realizzato formalmente e non sostanzialmente in un anno? Ho seri dubbi che i dirigenti, abituati da decenni a ragionare in termini di competenza, cassa e momento di rilevazione, possano passare in un anno alla mentalità di tipo economico-patrimoniale, dove il momento della rilevazione è quello dell'emissione della fattura o comunque del sorgere del debito.

*ANSELMI.* Molti di loro venivano da Paesi che già la applicavano.

*BORGONOVÌ.* Bisognerebbe approfondire: almeno a me, risulta che anche in Australia e Nuova Zelanda, per lo Stato, cominciano a ripensare sulla contabilità di tipo *accrual*. Comunque, sicuramente in Italia, per queste sfumature di visioni diverse, che non sono visioni diverse, dovremmo pensare che la cosa non sarà facile; allora, una volta che il disegno di legge arriverà all'approvazione o anche prima, bisognerà porre in essere una

grande azione di informazione, coinvolgendo ordini di commercialisti e università, anche dal punto di vista tecnico e di interpretazione dei dati. Quindi non sarei così sicuro della semplicità. Queste sono le osservazioni tipo generale.

Mi permetto poi di anticipare un'osservazione particolare. Condividiamo il fatto che si stabilisca che l'impegno avviene nel momento in cui si ha un'obbligazione giuridicamente valida. Bisognerà però indicare qualcosa di simile alla prenotazione dell'impegno. Infatti, solo nel momento della sottoscrizione del contratto nasce giuridicamente l'impegno. Cosa succede, però, se nel frattempo la capienza viene meno? Per il principio dell'armonizzazione, quindi, sarà necessario individuare una fase in cui far convergere questi aspetti. Ai tempi in cui ho studiato ragioneria (il sistema economico-patrimoniale, il reddito, e così via) si operavano ancora le cosiddette scritture degli impegni che venivano cancellati nel momento in cui la fattura veniva emessa, oppure si indicavano le fatture da emettere e la merce da ricevere. Si tratta di aspetti tecnici di cui, però, sarebbe opportuno tenere conto.

Signor Presidente, vorrei consegnare alla Commissione il fascicolo dell'Osservatorio sul cambiamento delle amministrazioni pubbliche (OCAP), nel quale si approfondiscono tutti gli aspetti relativi allo Stato,

alle Regioni ed agli enti locali e si indicano le basi teoriche corredate da riferimenti molto pratici e concreti alle problematiche della contabilità. Inoltre, intendo consegnare anche un documento di analisi puntuale del testo del disegno di legge n. 1397, esaminato articolo per articolo, in merito al quale in alcuni casi sono state fornite delle indicazioni, mentre in altri sono stati posti alcuni dubbi che abbiamo cercato di risolvere indicando alcune alternative circa le quali sono disponibile a fornire, anche in futuro, ulteriori approfondimenti.

*PINTO.* Signor Presidente, onorevoli senatori, il disegno di legge n. 1397 si propone obiettivi molto ambiziosi e complessi che, per questo stesso motivo, sono senz'altro meritevoli. Così come accade per tutti i disegni di legge delega che necessitano di un forte intervento del Governo per la loro attuazione, siamo in presenza di materie ad alto contenuto tecnico, e questo è già emerso nel dibattito finora svolto.

Vorrei concentrare l'attenzione su un aspetto particolare che mi sembra fondamentale. Esso fa riferimento proprio ai principi di delega ed è in linea con un problema sul quale si cerca di fare chiarezza, emerso anche dagli interventi del professor Anselmi e del professor Borgonovi. Quando si parla di armonizzazione, di uniformità e di principi simili, uno dei

quesiti fondamentali che bisogna porsi è volto ad individuare con precisione l'oggetto sul quale si vuole ragionare, qual è l'insieme che si vuole uniformare o che si vuole rendere, al limite, identico, se lo si ritiene opportuno.

Pertanto, nel documento che intendo consegnare agli atti della Commissione ho concentrato l'attenzione solo su questo aspetto. Ritengo, infatti, che anche con il disegno di legge n. 1397 si corra il rischio di non identificare con esattezza l'oggetto cui riferire gli obiettivi di uniformazione o di armonizzazione. Il testo così come presentato, infatti, seguendo una prassi invalsa negli ultimi anni, mutua la definizione di «amministrazioni pubbliche», cioè l'insieme rispetto al quale si applicherebbero tutti gli obblighi di uniformità, dalla definizione comunitaria valida ai fini ISTAT, SEC95 e Eurostat. Questo modo di procedere presenta un grave rischio - mi permetto di usare questo termine - perché la definizione comunitaria di «amministrazioni pubbliche» comprende, oltre a tutti gli enti pubblici, dallo Stato agli enti territoriali, anche un'altra serie di soggetti che noi definiamo «imprese». Con riferimento a tali imprese vige un principio di prevalenza a livello comunitario: nei limiti in cui non ottengono più del 50 per cento dei ricavi dal mercato, rientrano nel perimetro delle pubbliche amministrazioni perché, in termini semplificati, si considera che vivano prevalentemente

con risorse pubbliche. In tal modo, sono compresi nella definizione comunitaria molti soggetti che hanno forma di società per azioni. In Italia, ad esempio, attualmente sono ancora comprese l'ANAS, Equitalia, Coni servizi, e altre ancora. Non vi rientrano più, ma solo da pochi anni, Ferrovie dello Stato, Poste italiane, Sogin, ma questi soggetti per un lungo periodo sono rientrati nel perimetro delle pubbliche amministrazioni per un anno, mentre per l'anno successivo risultavano fuori da quel perimetro; ora si sono stabilizzati, i loro ricavi derivano prevalentemente dal mercato e, quindi, attualmente risultano fuori dal perimetro. A livello comunitario prevale quella finalità classificatoria per cui i singoli Stati devono poi fornire all'Unione europea dati omogenei rispetto all'aggregato ai fini del calcolo di tutti gli aggregati validi anche in base al Trattato di Maastricht. Questa è la finalità originaria.

Richiamo la vostra attenzione su quello a cui stiamo assistendo negli ultimi anni in Italia e che viene definito anche nel disegno di legge presentato. Noi mutuiamo questa classificazione dall'Unione europea, prendendo l'insieme come se al suo interno fosse omogeneo, ed utilizziamo questo stesso elenco, raggruppamento, insieme, per finalità che sono completamente diverse da quelle comunitarie. Ricordo che l'Unione europea non impone minimamente di rendere omogeneo l'aggregato ai fini

contabili, ai fini della disciplina del bilancio dei soggetti che rientrano nel perimetro. Non lo richiede assolutamente. Su questo aspetto chiedo che si presti grande attenzione. So che, attraverso il circuito audiovisivo, ci stanno seguendo anche i colleghi della Ragioneria generale dello Stato che, come sapete, rappresenta una delle amministrazioni di punta del nostro Paese, sia per la competenza tecnica in materia di bilancio sia per la competenza informatica, dal momento che la Ragioneria gestisce il più grande sistema informatico italiano. Richiamo, quindi, l'attenzione della Ragioneria generale dello Stato in particolare perché su questo aspetto il ragioniere Canzio questa mattina, in audizione presso questa stessa Commissione, ha lasciato una zona ancora grigia che io vorrei aiutare a definire. Abbiamo di fronte un aggregato che noi consideriamo omogeneo sotto tutti i punti di vista; ad esso applichiamo una serie di regole e principi, compresi quelli previsti nella legge delega, e, stando all'attuale formulazione del disegno di legge, si stabilisce che si debba giungere ad un piano dei conti e ad un sistema di contabilità finanziaria unificati. Praticamente, qualora il disegno di legge fosse approvato con tale formulazione, obbligheremmo tutti quei soggetti di forma societaria che rientrano nella nozione europea, quali ANAS ed altri, a cambiare completamente la pelle, il contenuto e il modo di operatività. Questo è in contrasto con alcune scelte che sono state

assunte e che mi sembrano prevalenti rispetto ad un criterio di mera uniformità formale che non trova giustificazione.

Ciò che, a mio avviso, andrebbe fatto, anche con grande semplicità, è innanzitutto chiarire quale debba essere la composizione degli insiemi che si vogliono uniformare. Nelle *slide* che ho consegnato agli atti vengono indicati due insiemi: l'insieme unico è rappresentato dalla lettera  $\alpha$  che comprende le amministrazioni pubbliche definite a livello comunitario; esso contiene un sotto insieme  $\alpha_1$ , un “di cui” che comprende - semplificando - i soggetti che hanno forma societaria che applicano attualmente i bilanci e la contabilità d'impresa. Quindi,  $\alpha_1$  è una parte di un insieme unico. A mio avviso, dobbiamo ragionare in un modo leggermente diverso, ferma restando la definizione comunitaria che però vale solo ai fini europei. L'insieme delle pubbliche amministrazioni è composto da due sottoinsiemi indipendenti:  $\alpha$  rappresenta tutti i soggetti che applicano la contabilità finanziaria,  $\beta$  quelli che adottano la contabilità d'impresa. Se abbiamo chiara questa distinzione di partenza, riusciamo poi ad applicare in modo molto più mirato e più efficace le norme, quindi anche quelle di omogeneizzazione e di uniformità, ai due diversi sottoinsiemi. Condivido pienamente l'idea che, nel momento in cui identifichiamo nel macroinsieme “pubbliche amministrazioni” quelle che sono tenute alla contabilità

finanziaria, per esse è possibile fare il piano dei conti unificato, un consolidato, e quant'altro, perché tutte seguono principalmente una logica di tipo finanziario. Poi molte fanno anche, come è stato richiamato dai colleghi, riclassificazioni economico-patrimoniali di dati finanziari, ma la logica di fondo che ispira i loro bilanci è ancora di tipo finanziario, quindi non seguono una logica primariamente economico-patrimoniale.

Per quanto riguarda l'altro sottoinsieme, cioè quello delle società, che pure ai fini di Maastricht rientrano nell'aggregato, non riesco sinceramente a vedere un buon argomento per farlo tornare indietro imponendogli una contabilità primariamente finanziaria. Porto l'esempio molto concreto dell'ANAS S.p.A., di cui ho conoscenza diretta per vita vissuta. Si tratta di una società che sta compiendo uno sforzo enorme da anni e attualmente redige il bilancio secondo le norme civilistiche italiane. L'obiettivo di ANAS, come è stato per Ferrovie S.p.A. e Poste Italiane S.p.A. negli anni passati, è quello di svincolarsi e di uscire progressivamente dal perimetro: lo fa con fatica e deve aumentare i ricavi dal mercato di oltre il 50 per cento, ma certo il fatto di adottare una contabilità di impresa l'aiuta ed è un presupposto utile per uscire dal perimetro. Perché dovremmo farla rientrare e obbligarla ad una contabilità finanziaria?

Dobbiamo immaginare che tutti soggetti che attualmente rientrano nel perimetro ai fini europei e che adottano la contabilità di impresa siano obbligati - ma questo è quasi ovvio e già accade - a fornire tutti i dati di tipo finanziario che consentano all'Italia di soddisfare gli obblighi comunitari, ma la Comunità non impone alcunché. Se mi sentite un po' accorato al riguardo è perché penso che questa confusione nella classificazione sia un punto fondamentale che sta creando gravi problemi, anche operativi. Gli amici della Ragioneria sanno che negli ultimi anni, dal cosiddetto decreto Bersani, volto al contenimento della spesa, agli ultimi decreti anche dell'attuale Governo, si ripete sempre che si fa riferimento all'aggregato «amministrazioni pubbliche» così come definito da Maastricht, senza distinzioni al suo interno, e di fatto tutta la disciplina emanata postula, seppure implicitamente, che si abbia a che fare con soggetti che adottano la contabilità finanziaria. Ne consegue che molti soggetti che rientrano in quel perimetro, talvolta, hanno la materiale impossibilità di applicare quella disciplina, perché la terminologia che viene usata e il tipo di documenti cui si fa riferimento sono quelli tipici della contabilità finanziaria. Questa continua confusione discende dal fatto di riferirsi all'aggregato «amministrazioni pubbliche» definito ai fini europei come se fosse omogeneo. Se distinguessimo due sottoclassi,

avremmo una grande semplificazione del sistema ed eviteremmo anche una serie di costi molto elevati. Come ho detto, infatti, i soggetti che più di tutti possono entrare o uscire dal perimetro sono le società, perché le amministrazioni pubbliche in senso stretto (lo Stato, gli enti territoriali, le università, gli enti di previdenza) non avranno mai ricavi da mercato, quindi rientrano nel perimetro in modo permanente. I soggetti che possono entrare o uscire dal perimetro sono quelli che svolgono attività di mercato (le poste, le ferrovie, l'ANAS). Ma che succede se non si fanno distinzioni all'interno della macroclasse «amministrazioni pubbliche»? La società che entra o esce dal perimetro dovrebbe cambiare completamente regime contabile, con una serie di diseconomie, senza vantaggi, almeno dal mio punto di vista. Vi immaginate cosa dovrebbe fare l'ANAS se passasse il principio per cui, poiché rientra nel perimetro, deve cambiare completamente sistema e passare alla contabilità finanziaria, dopo essere migrata al SAP, che è uno dei sistemi più avanzati, con costi di decine e decine di milioni di euro? E con quale utilità? Quello che l'ANAS e i soggetti simili devono fare è fornire tutte le informazioni di tipo finanziario utili e necessarie ai fini di Maastricht: questo è un obbligo che di fatto già esiste e andrebbe sancito meglio.

Mi sono permesso di proporre una nuova formulazione del comma 2 dell'articolo 1 del vostro disegno di legge, sperando che non la consideriate una invasione di campo, giacché non sta a me proporre testi di legge. Infatti, a mio avviso il comma 2 dell'articolo 1 attuale mantiene questa confusione, perché recita: «Ai fini della presente legge, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e gli altri soggetti individuati dall'ISTAT» - secondo la procedura *standard* - «sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti comunitari». Quindi l'aggregato in questo momento è indistinto. Sarebbe sufficiente, per sciogliere almeno il nodo che vi ho segnalato, modificare il comma 2 come segue: «Ai fini della presente legge, le amministrazioni pubbliche previste dai regolamenti comunitari e dal SEC95 sono suddivise tra quelle che adottano la contabilità finanziaria e quelle che adottano la contabilità di impresa». Da qui, poi, si potrà regolare tutto meglio, perché i principi previsti si applicano benissimo al primo aggregato, cioè alle amministrazioni pubbliche che adottano una contabilità finanziaria. Per gli altri soggetti, volete che tornino indietro alla contabilità finanziaria? Per quale motivo? Dobbiamo imporre a questi soggetti un altro tipo di obbligo, cioè fornire tutte le informazioni necessarie per soddisfare l'impegno informativo verso la Comunità. Resto a vostra disposizione sul piano tecnico, perché le

questioni di messa a punto e di *wording* sono di vario tipo, come ha notato il professor Borgonovi.

L'affermazione del Ragioniere generale, che stamani ha sostenuto che allo scopo di ottenere una comune base informativa e favorire il confronto la Ragioneria generale considera imprescindibile che tutti i soggetti rientranti nell'aggregato condividano un programma di armonizzazione, è assolutamente condivisibile qualora si effettui questa distinzione di partenza. Altrimenti, dare attuazione a questo principio di legge delega significherebbe obbligare tutte le società che attualmente rientrano nel perimetro a cambiare completamente pelle e finalità e a passare alla contabilità finanziaria.

PICHETTO FRATIN (*PdL*). Signor Presidente, ringrazio gli auditi per le brillanti considerazioni svolte e vorrei tentare di riflettere ad alta voce. Si rafforza in me la convinzione che non sia possibile passare ad una contabilità unitaria di tutti i soggetti che rientrano nella sfera pubblica, perché effettivamente si tratterebbe forse di riprendere la vecchia distinzione tra aziende di produzione e aziende di erogazione, considerando il soggetto pubblico azienda di erogazione e quindi con un suo percorso, e i

soggetti privati aziende di produzione, naturalmente con gli opportuni aggiustamenti.

Peraltro, sono convinto che alcune delle grandi disfunzioni che si sono verificate in questo Paese sono derivate da una frettolosa scelta «di moda» di far passare a modelli di contabilità economica alcuni settori, giustificando la contabilità economica come più snella nel percorso decisionale rispetto alla contabilità finanziaria. Mi riferisco, ad esempio, al settore della sanità, che è passato alla contabilità economica in base al ragionamento che essendo erogazioni di tipo particolare che non possono sottostare a vincoli di capienza dei capitoli - allora si parlava solo di titoli e capitoli - di bilancio di contabilità finanziaria, con la contabilità economica i *manager* - a parte che questo avveniva già ai tempi dei comitati di gestione - hanno più facilità di intervento per la snellezza di procedura tipica dell'impresa privata e automaticamente riescono meglio rispondere alle esigenze che vengono poste. Il risultato è stato che senza un argine a monte, pur con il principio teorico del massimo buonsenso da parte di tutti, l'area di eccezione al buon senso è risultata molto vasta e c'è stato lo sfondamento sul fronte della spesa sanitaria.

Mi viene quindi spontaneo affermare che la questione, al di là di un *restyling* della contabilità finanziaria da parte dei soggetti «pubblici DOC»,

cioè pubblici in senso stretto, sta nel trovare un modello di riconciliazione della contabilità finanziaria con la contabilità economico-patrimoniale o viceversa. Si tratta di capire quale direzione prendere e come rendere il modello leggibile in modo univoco per tutti gli enti, dallo Stato fino all'ultima azienda municipalizzata o finta società per azioni. Bisogna poi considerare che siamo un Paese in cui, con un falso ideologico diffuso a tutti i livelli, dal Consiglio dei ministri all'ultimo Comune del Paese, si gode dell'immunità. Si costituiscono società per azioni, società a responsabilità limitata e altri soggetti giuridici di tipo privato perché si dice che in tal modo si raggiunge più facilmente il fine prefisso che, invece, tramite il soggetto pubblico non sarebbe raggiungibile. Tutto questo determina la necessità di porre un argine con un meccanismo di controllo – elemento che è stato sottolineato anche nel corso dell'audizione di stamattina – piuttosto che con un meccanismo di pura redazione tecnica sia dei cosiddetti bilanci di previsione - per usare una vecchia terminologia - sia dei cosiddetti conti consuntivi. Mi sembra che questo sia il contenuto comune dei tre interventi che abbiamo ascoltato. Chiedo solo conferma di questa mia interpretazione.

FLERES (PdL). Signor Presidente, ritengo che le fattispecie cui si applicano i sistemi di contabilità in ambito comunitario non siano molto diverse da quelle vigenti nel nostro Paese.

Il Ragioniere generale dello Stato questa mattina ha concluso il suo intervento svolto in sede di audizione facendo un'affermazione piuttosto allarmante, secondo la quale l'attuale organizzazione dello Stato di fatto esclude una serie di aspetti di natura contabile o, comunque, non consente l'esatta quantificazione dei bilanci e delle varie poste iscritte in bilancio.

Mi chiedo quale possa essere l'impatto sulle politiche del Paese derivante dalle modifiche che il testo del disegno di legge n. 1397 intende introdurre nella legislazione vigente e quali gli effetti che i suggerimenti riferiti dai nostri ospiti, se mutuati nel testo, possono determinare. Infatti, è scontato che anche i sistemi di contabilità determinano conseguenze nell'ambito delle politiche del Paese, pur avendo una loro ragion d'essere.

GARAVAGLIA Massimo (LNP). Signor Presidente, vorrei tornare ad affrontare il tema della riconciliazione, non semplice, tra contabilità economico-finanziaria e contabilità economica vera e propria.

Mi hanno particolarmente convinto le ultime riflessioni circa la distinzione dei due mondi e la loro mancata differenziazione nella realtà

sostanziale. Infatti, quando c'è prevalenza di economia di mercato, giustamente non ha senso tornare nell'alveo della contabilità economico-finanziaria pura e, quindi, è preferibile predisporre le opportune note informative per uno scopo appunto meramente informativo, cioè per avere contezza della gestione. Viceversa, quando non c'è una prevalenza di mantenimento di economia di mercato, che non sia meramente formale, nasce il problema, rilevato dal senatore Pichetto Fratin e che ci preoccupa non poco, della miriade di aziende totalmente pubbliche o miste che formalmente appartengono all'economia di mercato ma che, invece, non hanno nulla a che vedere con questa.

Per questo motivo, mi chiedo se voi non riteniate percorribile la via del bilancio consolidato a un livello opportuno. Per spiegarmi meglio farò l'esempio di un livello più basso e di un'economia più semplice. Nel momento in cui un Comune si dota di un'azienda formalmente privata che, però, non ha una maggioranza di economia di mercato, potrebbe anche essere considerata adatta la contabilità economico-patrimoniale, ma di fatto andrebbe consolidato il bilancio a livello comunale; se così non fosse, si otterrebbero degli effetti distorsivi, ad esempio, sotto il profilo dell'informazione. Pensiamo banalmente alla voce relativa al personale: non esisterebbero dati reali in merito alla consistenza del personale di

quell'ente perché semplicemente si finge di non vedere una componente rilevante.

Mi chiedo, quindi, se non possa essere questa l'occasione per fornire maggiori informative utilizzando il criterio, molto semplice, della prevalenza o meno dell'economia di mercato, al fine di far tornare alla contabilità finanziaria le aziende che non stanno sul mercato e, invece, lasciare giustamente alla contabilità economico-patrimoniale le aziende che sul mercato riescono a stare, mantenendo, quindi, completamente separati i due mondi. Peraltro, la riconciliazione della contabilità finanziaria con quella economico-patrimoniale attualmente si basa su tutta una serie di convenzioni che è sufficiente modificare sotto il profilo normativo – negli anni è successo più e più volte – per poi modificare tutti i dati informativi. Sarebbe, quindi, opportuno mantenere separati i mondi quando effettivamente lo sono e riunificarli quando, invece, la realtà dimostra che separati non sono.

PRESIDENTE. Il professor Pinto ha sollevato la questione relativa agli enti che già utilizzano la contabilità patrimoniale, utilizzo per il quale sono convinto ci sia una giustificazione in quanto esistono dei ricavi. Il ricavo, il costo, il principio di ammortamento sono connaturati ad una contabilità

economico-patrimoniale. Ferma restando questa necessaria distinzione, vorrei però affrontare il problema dell'applicazione del sistema di contabilità patrimoniale all'ente pubblico, partendo da alcuni casi concreti. Chiedo, quindi, ai nostri ospiti quale sarebbe il vantaggio dell'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale rispetto a quella già utilizzata, ad esempio, dall'ente erogatore strutturalmente più semplice – a prescindere dal comparto sanitario a livello regionale – cioè il Comune. Immaginiamo che il Comune intenda fornire uno dei cosiddetti servizi a domanda individuale e si assuma l'onere di un mutuo o di un trasferimento per costruire un palazzo dello sport o una mensa, definendone annualmente la tariffa di utilizzo. Se fosse applicata la contabilità economico-patrimoniale, il Comune costruirebbe il palazzo dello sport o la mensa sulla base di un fondo di ammortamento, cominciando, quindi, ad “impiombare” il bilancio; ogni anno, poi, dovrebbe registrare una notevole perdita, in quanto tra la spesa ed il ricavo la sproporzione è significativa e la perdita è ogni anno assicurata. Il bene, poi, dovrebbe essere ammortizzato e, per questo, dovrebbe essere inserito in bilancio. In conclusione, quale che ne sia l'utilizzo, è già risaputo che il ricavo che se ne otterrà sarà sempre inferiore al costo e tutto questo sarà iscritto in bilancio. Vorrei capire se c'è una ragione valida che induce ad utilizzare il sistema contabile economico-

patrimoniale. So bene che si può dire che sarebbe utile per verificare il costo, ne abbiamo discusso ma è chiaro che basterebbe l'analisi economica per centri di costo per conoscere la perdita derivante dalla mensa o dal palazzo dello sport, ma non in questo caso.

Se poi pensiamo alla realizzazione di una scuola, un intervento classico del Comune, è noto che i ricavi in questo caso sono nulli. Una volta costruita la scuola, si pensi alla rata di ammortamento, che è un costo, e ai costi di gestione da coprire (ad esempio la luce), che sono totalmente a carico del Comune e sono certamente cospicui, mentre il ricavo è pari a zero. C'è una voce molto generica, non certo relativa a ciascuna scuola, di finanziamento al Comune, che è totalmente non dipendente dalla volontà di quell'ente: a volte lo Stato finanzia, altre volte si approva una legge e lo Stato non finanzia più, altre volte ancora si approva un'altra legge e lo Stato finanzia in parte. Anche in questo caso, se la contabilità è economico-patrimoniale, dovrò comunque prevedere un ammortamento. Pertanto, nel bilancio si avrà un costo certo per la edificazione della scuola, un costo altrettanto certo per la sua gestione, se si vuole far bene si dovrà prevedere anche un fondo di ammortamento, perché comunque si dovranno effettuare le manutenzioni straordinarie, e il ricavo sarà nullo o peggio; in ogni caso, sarà un ricavo indistinguibile, indistinto, non prevedibile e assoggettato a

volontà assolutamente estranee all'ente erogatore. A cosa potrebbe servire questo sistema contabile?

Vi ringrazio per l'accuratezza e l'accoratezza delle vostre relazioni, ma ho sentito richiamare da voi il codice civile, per il quale ad un bilancio in perdita conseguono evenienze molto chiare, per cui vi chiedo, sinceramente, che tipo di bilancio rischio di redigere, tecnicamente? Ho sentito il professor Borgonovi parlare di *fair value*; sono un contadino del meridione e quindi a volte non mi è facile capire, però ho capito che il *mark to market* ha portato ai primi disastri quando i picchi erano alti e ora porta altri disastri perché i picchi sono bassi. Mi chiedo allora: la contabilità economico-patrimoniale, per l'ente a che cosa potrebbe servire in più?

Infine, voglio ricordare un caso che capita raramente ma non per questo è impossibile. Supponiamo, ad esempio, che un Comune, avendo la disponibilità, investa nella costruzione di un'opera demaniale ma questa opera, appena costruita, sarà del demanio e non più sua (ovviamente mi riferisco a un'opera pubblica). A quel punto non solo i ricavi saranno pari a zero, ma addirittura non si potrà iscrivere nulla nell'attivo patrimoniale, perché l'opera è del demanio: come capite, si passa dallo sbilancio economico direttamente a quello patrimoniale e le conseguenze sono

immediate. Si potrebbe opporre che si possono operare aggiustamenti, però penso che la contabilità economico-patrimoniale segua determinati principi da molti anni, anzi da secoli, ed è difficile snaturarla e cambiarla. Almeno questo è il mio pensiero, che intendo qui esprimere con molta umiltà. Vorrei comunque sapere da voi che cosa succederebbe in questo caso.

Possiamo anche non considerare l'ultima ipotesi da me ricordata, che si verifica ma è assai rara, quella in cui un Comune costruisce un'opera demaniale: ripeto che, trattandosi di opera del demanio, non si potrà iscrivere niente neanche a patrimonio, non solo al conto economico. Si tratta di un'ipotesi rara, mentre più frequenti sono quelle precedentemente ricordate, cioè il servizio a domanda individuale o la scuola, che si verificano sistematicamente. Che cosa accadrebbe a questo ente nel caso in cui dovessimo implementare una contabilità come quella prevista dal codice civile o come quella - con i relativi aggiustamenti - propria dell'ente pubblico?

*ANSELMI.* Signor Presidente, parto dalle sue osservazioni, che lego ad altre osservazioni che sono state precedentemente svolte. Come risulta anche da quanto ho detto poc'anzi, sono il più convinto della logica economico-patrimoniale, tant'è che sono perplesso, come i colleghi sanno, in merito

alla divisione, che pure capisco perfettamente, tra la parte *profit* e la parte *non profit*. Infatti, per me l'economicità coinvolge tanto l'una quanto l'altra parte: si esercita in situazioni diverse e con modalità diverse, però l'economicità è un fenomeno che riguarda il rapporto tra i mezzi che si impiegano e gli obiettivi indicati e questi possono rappresentare una misurazione in qualunque tipo di amministrazione *profit* o *non profit*; la misurano in modo diverso, ma la misurano anche tenendo conto di alcuni elementi fondamentali.

Presidente, lei ha portato alcuni esempi molto calzanti; mi permetto di osservare che se applicassimo una seria logica finanziaria ai suoi esempi, noteremmo che in termini finanziari saremmo in presenza di un *deficit* finanziario, perché in quei casi palesemente ci sarebbe in analisi economica un *deficit* economico e in analisi finanziaria un *deficit* finanziario. Il problema non è che in certe situazioni svolte da soggetti *non profit* (e particolarmente da alcune amministrazioni pubbliche quando fanno fronte a determinate esigenze) ci siano dei momenti di *deficit* o comunque nei quali non c'è copertura, perché ci sono molti servizi pubblici per i quali non ci sono ricavi: ci sono servizi pubblici per i quali i ricavi vi sono, anche se possono essere parziali; ci sono servizi pubblici per i quali non vi sono affatto ricavi.

La mia osservazione è la seguente: questo ci porta a cambiare la logica di analisi? Secondo me la risposta è negativa, come ho detto subito. Infatti se vogliamo condurre nel modo migliore possibile tutti i servizi pubblici, dobbiamo esaltare l'analisi economica e l'impatto che tale analisi ha sul patrimonio. Voglio ricordare come esempio i casi che lei, Presidente, e gli altri senatori certo conoscete meglio di me, perché probabilmente si sono rafforzati nel tempo nella gestione di amministrazioni locali. E' evidente che la tendenza che ha cominciato a diffondersi negli anni Settanta nel nostro Paese - e non ha uguali negli altri Paesi europei - di costituire questa grande massa di società per azioni e a responsabilità limitata deriva dal tentativo di portare alcune operazioni fuori dall'ambito strettamente contabile, se non viene reso obbligatorio il consolidato (ma stabilire l'obbligatorietà del consolidato e criteri di consolidamento veramente corretti chiuderebbe questa falla).

In particolare, in che cosa consiste il confronto - che ho cercato di risolvere nel mio primo intervento - tra aspetto finanziario e aspetto economico-patrimoniale? Abbiamo studiato che qualunque tipo di fatto e qualunque tipo di elemento di gestione può essere guardato da diversi punti di vista. Ma se è possibile guardarlo da tre punti di vista, perché dovremmo limitarci a guardarlo da uno solo? Non è che guardarlo da tre punti di vista

indebolisce l'ottica di osservarlo da una sola dimensione, ma permette di disporre di una complessità di elementi che poi portano alle conseguenti determinazioni. Lei stesso, Presidente, ha citato quegli elementi che fanno forza. Perché le amministrazioni pubbliche in senso tradizionale non dovrebbero tener conto degli ammortamenti? Gli ammortamenti sono un elemento essenziale. Quando si legge sui giornali che su un quarto delle scuole viene effettuata manutenzione mentre sui restanti tre quarti non viene effettuata, tutto ciò è conseguenza della mancata considerazione degli ammortamenti e della politica di stanziamento dei fondi per il rinnovamento medesimo per le manutenzioni ordinarie e straordinarie. È proprio un elemento che scaturisce dalla mancata considerazione dell'ottica economica.

Si è parlato degli aspetti finanziari. Tutti sappiamo che molti Comuni italiani, alcuni grandi, altri di media dimensione, da dieci anni stanno cercando di risolvere i problemi finanziari assumendosi diversi rischi attraverso prodotti derivati e altre formule molto pericolose. Questi rischi, però, non sono presenti nei loro bilanci. Se un'amministrazione assume dei rischi per il futuro al fine di ottenere un finanziamento nell'immediato, deve anche appostare una copertura dei medesimi rischi che rinvii alle

generazioni future, come previsto da qualunque buona gestione del padre di famiglia.

*PINTO*. Meglio ancora, in molti casi non si dovrebbe proprio procedere a certe operazioni. Se poi operazioni del genere vengono fatte, se ne dovrebbe almeno dare evidenza.

*ANSELMI*. In ogni caso, devono emergere, bisogna darne evidenza e appostare i rischi in modo tale che, se si verifica l'ipotesi negativa, sia stata già stabilita la copertura dei rischi medesimi.

Anche le svalutazioni rappresentano voci che dovrebbero essere presenti nei bilanci pubblici perché gli operatori pubblici, anche quelli tradizionali, ricorrano a questi strumenti.

È stato chiesto se i vari modelli di scritture possono incidere sulle politiche pubbliche. Certamente, a mio avviso, possono incidere perché sottolineano o nascondono alcuni aspetti che fanno riferimento alle politiche pubbliche. Non a caso usiamo il termine di contabilità economico-patrimoniale (vorrei poi spendere anche qualche parola sulla contabilità integrata) che risulta fondamentale. Sono infatti assolutamente convinto che la contabilità economica in senso stretto sarebbe una sciagura

perché porterebbe a vedere insieme gli aspetti finanziari e quelli economici scaricando sulla dotazione di patrimonio una non rilevazione e, quindi, permetterebbe, ad esempio, a Comuni o amministrazioni «facili» di imputare ad operazioni sul patrimonio, nascoste, non apparenti, tutto ciò che, invece, potrebbe risultare da bilanci in pareggio. Credo che questo sia un aspetto veramente rilevante. A mio avviso, quindi, la possibilità di interpretare correttamente i risultati delle politiche pubbliche deriva dalla capacità di osservare tutti i fenomeni relativi a ciò che viene deciso e le modalità del loro consolidamento nel tempo.

I colleghi mi scuseranno di questa mia osservazione, vorrei, però, far presente che stiamo parlando di operazioni che non sono solo attinenti ad altri Paesi, più o meno vicini, che le utilizzano correttamente. Infatti, quando si è costituito il Regno d'Italia vigeva la contabilità economico-patrimoniale che era stata già instaurata nel 1852 da Cavour, allora ministro delle finanze, che l'aveva applicata a seguito di una serie di visite da lui effettuate in Svizzera, in Francia, in Belgio ed in Gran Bretagna; ricorderete tutti quel passaggio delle riflessioni dopo il 1848. Di ritorno da quei Paesi Cavour importò nuovi sistemi per le ferrovie, nuovi strumenti per irrigare i territori ed un nuovo meccanismo per tenere le finanze dello Stato, cioè la contabilità economico-finanziaria e patrimoniale

che, per la verità, derivava al nostro Paese già da esperienze dell'epoca comunale. Ricordo, infatti, che il nostro Paese ed i suoi Comuni hanno cominciato a creare la contabilità economico-patrimoniale, applicandola non soltanto alle imprese ma anche alle strutture amministrative. Un caso clamoroso è rappresentato dalla Repubblica genovese che stabilì di importare la contabilità economico-patrimoniale dai sistemi in uso nelle banche per reggere il proprio sistema contabile; fu emanato appositamente un decreto a testimonianza di quella decisione di procedere con quelle modalità.

Il sistema impostato da Cavour fu applicato, per lo Stato così come per gli enti locali, fino alla riforma del 1924 varata dal ministro De Stefani. Non c'è dubbio che la Ragioneria generale già immediatamente prima della I guerra mondiale era molto perplessa in ordine alla contabilità tenuta secondo principi economico-patrimoniali. Ricordiamo, però, un particolare di cui ora forse si è persa la memoria: allora non esistevano i computer. La dimensione dello Stato in crescita, gli interventi che venivano condotti, la necessità di fare qualsiasi operazione utilizzando libri erano tutti elementi che comportavano enormi problemi; infatti, era proprio la Ragioneria generale che chiedeva una semplificazione in materia, semplificazione che fu poi attuata mediante la riforma De Stefani.

Vorrei infine aggiungere un'ultima osservazione alla quale sono affezionato. Non mi sembra senza significato il fatto che nel momento in cui fu compresso il sistema delle libertà civili del Paese si sia cancellato il sistema che rappresenta meglio gli interessi, a confronto e a conflitto, e si sia cominciato ad applicare un sistema di contabilità che io definisco “del principe”; infatti, la contabilità finanziaria è quella nella quale la rendicontazione avviene verso l'alto e non verso il basso, come accade, invece, nella contabilità economico-patrimoniale che si basa sui bilanci consuntivi a verifica dei bilanci preventivi. La contabilità finanziaria, in genere, si occupa molto meno dei bilanci consuntivi perché già si fonda sulla logica della via autorizzatoria ed è convinta di garantirsi attraverso quella voce.

*BORGONOVÌ.* Signor Presidente, le ragioni a sostegno della scelta del sistema di contabilità economico-patrimoniale si riassumono, innanzitutto, nella possibilità di disporre di una base informativa migliore per definire gli impatti delle politiche tariffarie dei servizi a domanda individuale. Si può poi decidere che nello sport piuttosto che nei servizi sociali si applichino tariffe molto diverse dall'ammontare del costo. Con la contabilità economico-patrimoniale, però, si ha un'evidenza dell'impiego delle risorse

in un dato periodo, e non delle risorse già acquisite o delle scorte che si acquisiranno. Pertanto, tale sistema consente di valutare l'opportunità, ad esempio, di scegliere politiche tariffarie sulla base di una verifica di un trasferimento di ricchezza dai contribuenti verso gli utilizzatori di certi servizi perché politicamente si è deciso di applicare per quel servizio tariffe inferiori al costo. Il costo è elemento diverso dalla spesa. Se si costruisce una scuola sulla base di un mutuo trentennale, nella contabilità finanziaria si rileva un certo ammontare di uscite per interessi in conto corrente e un certo ammontare per la quota di rimborso del prestito in conto capitale; se però il mutuo per la scuola dura solo 15 anni, nella contabilità economica si dovrebbe indicare un valore più alto. Pertanto, la contabilità economica, nella sua essenza, consente di valutare meglio - e con questo in parte si risponde anche alla domanda posta - quali possano essere le politiche di riduzione delle tariffe, l'eventuale trasferimento intergenerazionale e, in ultimo, anche la destinazione finale dei tributi o delle altre risorse derivanti da trasferimenti, in termini di servizi

Con la contabilità finanziaria potrebbe esservi un'illusione, cioè che si impegnano i tributi di quel periodo per l'erogazione di un servizio, ma le opere e i servizi non vengono affatto erogati e quindi la destinazione di quei tributi è teorica. Con la contabilità economico-patrimoniale questo non

accade. Un esempio recente si ha nel campo della sanità in riferimento al principio che le Regioni possono utilizzare tributi propri o addizionali per coprire il disavanzo: vi sono state alcune Regioni che l'hanno utilizzato correttamente e anzi hanno utilizzato in alcuni casi poche risorse proprie per gestire meglio la sanità; vi sono state altre Regioni che hanno «utilizzato» la norma per imporre tributi collegati alla sanità che poi, di fatto, con il sistema di contabilità finanziaria (anche se qui entrano in gioco altri aspetti) li hanno dirottati su altri servizi. Con la contabilità economico-patrimoniale questo risulterebbe più difficile.

Ad ogni modo, va fatta una premessa generale che forse dovevamo fare tutti all'inizio, e cioè che nessun sistema contabile può determinare correttezza dei comportamenti o è invulnerabile. Questo deve essere chiaro; anche se non l'abbiamo detto, credo non ci siano dubbi in merito.

Ho quindi una posizione non dico diversa, ma più problematica rispetto al collega Anselmi - non è questione di diplomazia, ci conosciamo da tanti anni - non nei confronti di quelle amministrazioni che si occupano per una parte rilevante di erogazioni di servizi (che siano individuali o collettivi), per le quali a mio avviso la contabilità economico-patrimoniale è il sistema migliore, come ho detto all'inizio, ma rispetto alle amministrazioni di puro trasferimento. Infatti, nel momento in cui c'è il

puro trasferimento, quello che non riesco a cogliere è l'impatto che gli enti che hanno ricevuto il trasferimento esercitano in termini di utilizzazione. Questo è anche il discorso della costituzione in Italia delle varie aziende e della moltiplicazione dei gruppi. Sono più problematico perché per questioni di costo-opportunità ho l'impressione che gli aspetti concreti e pratici da risolvere per costruire una contabilità economico-patrimoniale, i costi per realizzarla bene, effettuando le valutazioni di fine esercizio corrette, dal momento che si parla prevalentemente di trasferimenti, siano superiori ai benefici ottenuti in termini di compressione dell'impatto finale. Questo mi dà l'occasione di richiamare un punto della mia relazione: a mio avviso bisognerebbe introdurre da qualche parte la valutazione fatta sull'impiego delle risorse trasferite dagli enti ad altri enti. Ad esempio, se la Regione opera trasferimenti alle proprie aziende o turistiche che siano prevalentemente di capitale pubblico, misto o prevalentemente privato, mi interessa verificare l'impatto dei trasferimenti in termini di servizi, di turismo e così via, ma non mi sembra che il disegno di legge risolva la questione. Quindi sarebbe opportuno inserire una previsione in tal senso. In sostanza, nel caso di trasferimenti si deve prevedere un sistema che consenta poi di valutare l'impatto delle politiche anche di trasferimenti, per esempio un sistema che imponga agli enti che hanno ricevuto le risorse di

presentare documenti in cui vengono messe a confronto le risorse ricevute dalla Regione, dallo Stato o dal Comune, altre risorse eventualmente acquisite dal mercato o in altro modo (ammesso che ci sia qualcuno che finanzia l'università e la ricerca) con i servizi: così si dimostra che a fronte di un aumento delle risorse trasferite è corrisposto un aumento del livello di servizi.

Come detto nella nota che ho consegnato agli atti della Commissione, sicuramente il principio del consolidato è non solo sacrosanto, ma doveroso, ma ci sono due problemi. Il primo è di tipo tecnico e forse dovrete correggerlo: si parla di aziende partecipate ma, se non ricordo male, la norma europea, parla di consolidamento delle aziende controllate; pertanto, se si possiede, per vari motivi, una partecipazione del 2 per cento, non c'è ragione di redigere il bilancio consolidato, che comporta tutti i problemi che non richiamo e che ha già ricordato il professor Pinto. Infatti, il problema critico, che ha posto il collega Pinto, è rappresentato da quelle entità che "ballano" nella classificazione europea, rimanendone un po' dentro e un po' fuori. Si tratta quindi di un nodo di tipo normativo e terminologico che probabilmente dovrete rivedere.

C'è poi il discorso sostanziale delle tecniche di consolidamento tra enti, imprese o società a responsabilità limitata o società per azioni che

attualmente hanno forma giuridica e anche contabilità diversa. A quel punto è necessario operare alcuni raccordi, soprattutto se non si passa tutti alla contabilità economico-patrimoniale. Una delle indicazioni che ci sentiamo di dare è quella di inserire nel disegno di legge alcuni principi generali e poi demandare alla commissione il compito di stabilire principi contabili specifici per una serie di problematiche più tecniche: i principi contabili specifici sono più facilmente modificabili. E' invece necessario stabilire alcuni principi fondamentali del consolidamento, precisando che si consolidano non le partecipate ma le controllate, e poi dare una definizione di cosa si intende per controllate partendo dalla normativa europea. In ogni caso, sicuramente esiste il problema del bilancio consolidato.

Noi, come gruppo della Bocconi, abbiamo avanzato delle proposte di bilancio consolidato per alcuni Comuni, tra cui Milano e Roma; a parte il fatto che per vari motivi la cosa non è andata avanti, abbiamo verificato che si prospettavano problemi non indifferenti per difficoltà tecniche e per l'attitudine delle persone che operano nel settore della contabilità cui è richiesto un cambiamento di logica. In ogni caso, sicuramente questa è una norma che personalmente valuto come estremamente positiva e che va implementata e dovrebbe essere applicata al più presto.

Una possibile soluzione - contenuta, tra l'altro, nel disegno di legge n. 1397 ed alla quale accenno nel materiale che ho consegnato - è rappresentata dalla sperimentazione condotta presso il Comune di Trento dove, dopo aver superato le resistenze di chi era nettamente contrario a questo sistema, è stata tecnicamente applicata la contabilità economico-patrimoniale che però viene anche raccordata al controllo finanziario e, quindi, al problema del controllo della spesa in generale. Il punto di raccordo probabilmente è nella cassa. I flussi di cassa sono i flussi finali dei processi decisionali e degli atti amministrativi o contabili. La contabilità economico-patrimoniale delle imprese fa riferimento al conto economico, allo stato patrimoniale e poi alla riclassificazione delle fonti e degli impieghi in termini di flussi finanziari. Partendo dalla contabilità finanziaria si può avere l'impegno, ma nel momento in cui non c'è stato il flusso di cassa, in quell'anno tale flusso può essere ricostruito. Probabilmente, quindi, il passaggio della ricostruzione dei flussi di cassa rappresenta il momento che può consentire di risolvere una parte significativa dei problemi di consolidamento, anche tra enti ed imprese che hanno un sistema diverso, e di passare dall'attuale sistema di contabilità finanziaria a quello di contabilità economico-patrimoniale o di contabilità generale.

Per quanto riguarda le politiche, abbiamo indicato alcune notazioni perché nel disegno di legge bisognerebbe esplicitare meglio un aspetto cui ha già accennato il collega Anselmi all'inizio del suo intervento e cioè che, soprattutto in sede di rendiconto, è necessario collegare l'analisi dei dati finanziari con l'analisi dei dati di servizi reali o di attività reali svolte. Il collega è anche arrivato a parlare di bilancio sociale o di impatto sociale, seguendo in tal modo la linea della valutazione della politica. Si procede, quindi, all'analisi finanziaria che analizza quello che gli inglesi definiscono *input*, cioè i fattori produttivi impiegati, poi si prosegue con l'analisi della quantità e della qualità dei servizi, cioè l'*output*; infine, si compie l'analisi delle risposte ai bisogni, ovvero l'*outcome*, cioè l'effetto, l'impatto delle politiche. Parlando in termini medico-sanitari, non è sufficiente avere eseguito l'intervento chirurgico perché è necessario verificare la reazione del soggetto all'operazione e valutare se dopo un certo periodo di tempo ha recuperato le proprie capacità. Nel settore turistico, invece, non basta verificare il numero di fiere alle quali si è partecipato o valutare il numero dei *dépliant* distribuiti; bisogna poi anche verificare se c'è stato un incremento del turismo o se è intervenuta una modifica nelle classi di turisti e, quindi, analizzare se le politiche adottate hanno determinato un impatto economico nello sviluppo del territorio. Tra l'altro, in questo periodo di

crisi è importante valutare non tanto le decisioni o gli impegni formali, quanto la velocità con cui si arriva ad esercitare un effetto sull'economia reale.

In questo senso, sarebbe opportuno rendere più esplicito l'aspetto di rendicontazione.

*PINTO.* Vorrei riprendere l'esempio molto concreto fatto dal Presidente in merito al palazzo dello sport costruito dal Comune, nel caso in cui non si registrino ricavi, se non quelli derivanti dalle tasse di scopo.

Una delle differenze storiche tra i due paradigmi di contabilità più comunemente utilizzati, cioè contabilità finanziaria e contabilità d'impresa (quella economico-patrimoniale), è dovuta al fatto che è geneticamente diverso l'oggetto al quale si applicano. Dalla semplice contrapposizione tra i proventi e le spese di un Comune riepilogati nel dato di sintesi di un bilancio non si può desumere in nessun modo alcun aspetto in ordine all'efficienza del Comune, al raggiungimento o meno degli scopi. Lo si comprende con un esempio molto semplice. Se il Comune prevede 100 di spese e lo Stato per quell'anno gli trasferisce 120 come evento eccezionale, dal punto di vista del bilancio, comunque venga redatto, il Comune avrà un avanzo di 20. Questo può essere espressivo di una condizione di efficienza

del comune? Assolutamente no. È semplicemente accaduto che al Comune sono giunte più risorse di quelle che sta impiegando in quell'anno. La differenza che scaturisce dal saldo, cioè dalla contrapposizione tra proventi e spese, non può essere geneticamente indicativa di quanto stiamo dicendo.

*ANSELMI.* Peraltro, se il Comune non è efficiente, spende più lentamente, e in tal modo ottiene lo stesso effetto.

*PINTO.* Se a parità di risorse si rallenta la spesa, si sembra più efficienti, ma da una situazione di questo tipo non ha senso dal punto di vista economico desumere quanto stiamo dicendo.

Da qui è nato un certo modo di costruire la contabilità finanziaria, con tutta una serie di limiti. Manca, ad esempio, tutta una serie di vantaggi di tipo operativo. Intanto la contabilità finanziaria è di tipo preventivo. Essa autorizza a fare, preventivamente, anno per anno, nel rapporto dialettico degli organi dualistici, ad esempio, Parlamento e Governo. La contabilità d'impresa è per sua natura a consuntivo: essa deve cercare di misurare il consumo di risorse economiche e, poiché quando si parla di imprese si fa riferimento al collocamento sul mercato della produzione, cerca di misurare il giudizio del mercato in merito ai servizi o ai beni che si stanno vendendo,

cerca cioè di valutare se l'azione che si sta svolgendo è considerata meritevole dal mercato e se questo sta dando margini e, quindi, segnala di continuare a produrre quei beni e quei servizi. Se non ci sono margini e tendenzialmente non c'è mai guadagno, l'impresa deve chiudere. Questa è la logica di mercato delle imprese. Se non c'è guadagno, significa che il mercato non apprezza o non è disposto a pagare prezzi tali per cui si riescono a coprire tutti i costi di produzione. Questa è una differenza genetica tra i due paradigmi contabili che storicamente si applicano a classi di aziende che svolgono attività diverse dal punto di vista oggettivo. La distinzione classica e tradizionale non viene usata ormai da molti anni, rimangono però delle differenze. Ciò non significa che non si siano fatti dei grandi passi avanti, anche grazie all'utilizzo degli strumenti informatici, e non solo, che facilitano molto l'applicazione dei sistemi. Tuttavia, non c'è dubbio che ancora oggi, quando si parla di contabilità finanziaria, si assume di lavorare all'interno di un paradigma diverso da quello della contabilità delle imprese. Ciò non significa che non debbano farsi analisi economiche sulle aziende che adottano la contabilità finanziaria; anzi, vanno fatte e va migliorato sempre più il sistema di analisi.

Ma, per tornare all'esempio del Presidente, se non ci sono i proventi?

Il problema non è contrapporre proventi e spese, che, come nell'esempio

che ho fatto poc'anzi, non riescono a dire se l'ente è virtuoso o non lo è, se sta procedendo bene o no. Il problema della analisi economica nelle aziende pubbliche consiste nell'analisi costi su costi nel tempo a livello comparativo, cioè nell'analizzare come evolvono i costi nel tempo. Ad esempio, forse è utile capire come mai un Comune costruisce una scuola per 300 ragazzi e spende 5 milioni di euro mentre un altro Comune per costruire una scuola sempre per 300 ragazzi ne spende 15; certo, può anche darsi che la differenza sia giustificata. Questo però è un esempio molto grossolano mentre si può essere molto sofisticati nella analisi economica delle attività delle aziende pubbliche ma è un'analisi che non poggia sul principio di contrapposizione tra proventi e spese.

Anche laddove vi sono forme di copertura del costo attraverso contributi di scopo, come le contribuzioni per la mensa, si possono fare comparazioni sui proventi-spese specifiche. Infatti, si può avere un rapporto di copertura del 40 per cento, ottenendo ad esempio dalle famiglie il 40 per cento dei costi della mensa, mentre un altro Comune potrebbe decidere che il grado di copertura debba essere il 20 per cento, e questo è un indicatore, è una scelta politica locale: poi bisogna capire se questa differenza è dovuta al fatto che si pagano le stesse rette, ma un Comune ha costi molto più alti e quindi il margine di copertura è molto più basso,

oppure se a parità di costi, si pagano rette più basse in un Comune e più alte nell'altro.

Termino con una osservazione che mi pare sia stata già richiamata, ma che potrebbe essere sviluppata. Il sistema di analisi economico-patrimoniale non implica necessariamente arrivare a redigere un bilancio economico-patrimoniale, perché si può mantenere una logica di contabilità e bilanci finanziari attivando un'«analisi contabilità dei costi» di tipo economico-patrimoniale, trattandosi di due profili diversi. Nel momento in cui si effettuano analisi ben strutturate su dati omogenei di tipo economico-patrimoniale, penso che sarebbe molto utile prevedere un obbligo informativo verso i destinatari ultimi, cioè verso i Comuni, le Province e le Regioni, di dati di tipo aggregato per consentire a ciascun operatore che gestisce risorse pubbliche di poter avere termini di confronto tra ciò che fa lui e ciò che fanno gli altri settori simili, proprio come obbligo previsto e istituzionalizzato. Il problema infatti non è solo raccogliere e far arrivare al centro dati omogenei, che pure è importante per tanti fini, ma anche restituire un flusso informativo ai vari livelli di governo che consenta loro di capire in che posizione relativa sono rispetto agli altri: questo mette gli amministratori pubblici, se, come sono convinto sia nella maggioranza dei casi, hanno la voglia di far bene, in condizione di avere un flusso

informativo di ritorno che consente loro di prendere decisioni migliori nel tempo.

*BORGONOVÌ.* Vorrei offrire un suggerimento molto utile in termini di tecnica legislativa. Di solito, come anche in questo disegno di legge, si prevede l'entrata in vigore della normativa dopo un certo periodo di tempo ovvero dopo che siano stati adottati alcuni interventi (ad esempio, l'adozione di taluni decreti da parte del Ministro). In questo caso, forse varrebbe la pena introdurre una sperimentazione, ad esempio in una Regione o in un Comune di grandi dimensioni, e poi vedere quali sono i problemi operativi e se il costo per adottare un sistema piuttosto che l'altro non è superiore ai benefici. Stiamo infatti andando verso una logica di tipo razionale, nell'ambito della quale noi accademici siamo maestri soprattutto nel dire cose sempre più avanzate, sempre più complicate che poi hanno un gran costo.

Ad esempio, c'è un punto dove si tratta della comunicazione dei dati: sarebbe utile che ci fosse una comunicazione ad una fonte unica, che potrebbe essere la Ragioneria generale dello Stato. I dati vengono comunicati e dopo, come dice il professor Anselmi, per scopi diversi possono essere presi in parte e riclassificati, mentre nel testo sono previsti

vari tipi di comunicazioni che poi creano complicazioni amministrative, con personale che invece di erogare servizi riempie moduli e a volte, diciamolo chiaramente, se non trova i dati li inventa (non so se questo è reato, non credo e spero di no). Il personale è impegnato a compilare moduli un giorno su richiesta dell'ISTAT, l'altro giorno su richiesta della Ragioneria generale dello Stato, un altro giorno ancora su richiesta della Regione per la sanità: sarebbe utile far questo, ma bisognerebbe prevedere che il sistema entri a regime dopo due o tre anni e nel frattempo si avviino una o due sperimentazioni che, entro un anno, daranno indicazioni sugli aggiustamenti che si possono apportare. Questa è la tecnica che usano nei Paesi anglosassoni. Non che io sia tra coloro che esortano a prendere a modello gli altri (per fortuna alcune cose in Italia non le abbiamo prese dagli altri), però questa tecnica va adottata. Ricordo di aver partecipato all'inizio ai lavori per il decreto legislativo sulla contabilità degli enti locali n. 77 del 1995 anche se poi, siccome avevo alcune posizioni un po' particolari, non fui coinvolto in tutto il processo (la mia non è una rivendicazione); da quel processo venne fuori un disegno fatto a tavolino da qualcuno che aveva idee e intenzioni buone, ma che pensava che il sistema potesse funzionare secondo la teoria, mentre il sistema non ha funzionato, per cui ci sono stati un primo rinvio e un secondo rinvio, la revisione, poi i

*Resoconto stenografico n. 2*

*5a Commissione permanente Seduta n. 159 del 1° aprile 2009 pom*

*Sede IC0317*

prospetti di riconciliazione. Ebbene, diciamolo chiaramente, proprio coloro che hanno scritto il decreto legislativo n. 77, quando si sono trovati a redigere il prospetto di riconciliazione non erano in grado di farlo, cioè si sono accorti che molti dati dovevano essere ricavati extracontabilmente, e ciò significa non avere riscontro e quindi poter mettere i dati che si vuole.

PRESIDENTE. Desidero ringraziare il professor Anselmi, il professor Borgonovi e il professor Pinto, anche per l'impegno con il quale hanno corrisposto alle nostre richieste. Nel prosieguo dei nostri lavori si terrà conto di questa discussione molto utile e fruttuosa.

Dichiaro conclusa l'audizione odierna e rinvio il seguito dell'indagine conoscitiva in titolo ad altra seduta.

*I lavori terminano alle ore 17,15.*