

**ENTI STRUMENTALI
REGIONALI
E LORO
ACCOUNTABILITY**

Il caso Marche

**a cura di
Fabio Giulio Grandis**

FrancoAngeli

**ENTI STRUMENTALI
REGIONALI
E LORO
ACCOUNTABILITY**

Il caso Marche

**a cura di
Fabio Giulio Grandis**

FrancoAngeli

Copyright © 2008 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Presentazione	pag.	9
1. <i>Accountability</i> ed Enti strumentali regionali (Fabio G. Grandis)	»	11
1.1. <i>Accountability</i> nelle Amministrazioni pubbliche	»	11
1.2. Obiettivi e metodi della ricerca	»	18
1.3. Il fenomeno degli Enti pubblici istituzionali di derivazione regionale	»	19
1.4. Le caratteristiche organizzative degli Enti strumentali regionali	»	29
2. Il “gruppo” Regione Marche ed i suoi Enti strumentali (Fabio G. Grandis)	»	35
2.1. La Regione Marche come <i>holding</i>	»	35
2.2. I controlli nel “gruppo” Regione Marche	»	43
2.3. La vigilanza sugli atti degli Enti strumentali marchigiani	»	54
2.4. Gli Enti strumentali della Regione Marche	»	57
2.4.1. E.R.F. - Ente unico Regionale per le manifestazioni Fieristiche	»	63
2.4.2. E.R.S.U. - Enti Regionali per il diritto allo Studio Universitario	»	63
2.4.3. I.A.C.P. - Istituti Autonomi per le Case Popolari	»	65
2.4.4. A.P.T.R. - Azienda di Promozione Turistica Regionale	»	68
2.4.5. A.R.P.A.M. - Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale delle Marche	»	69
2.4.6. A.R.M.A.L. - Agenzia Regionale Marche Lavoro	»	70
2.4.7. Consorzi di bonifica	»	71
2.4.8. Enti parco	»	72

3. I sistemi contabili degli Enti strumentali della Regione Marche (<i>Fabio G. Grandis</i>)	pag.	75
3.1. Sui sistemi contabili degli Enti pubblici istituzionali	»	75
3.2. L'evoluzione della normativa contabile degli Enti strumentali marchigiani	»	85
3.3. I sistemi contabili degli Enti strumentali della Regione Marche	»	91
3.3.1. Enti che adottano una contabilità esclusivamente finanziaria	»	93
3.3.2. Enti che adottano una contabilità esclusivamente economica	»	94
3.3.3. Enti che adottano una contabilità finanziaria con rendicontazione anche economica	»	96
3.3.4. Enti che adottano una contabilità integrata	»	97
3.4. Limiti della attuale disciplina contabile degli Enti strumentali marchigiani	»	99
4. La dimensione finanziaria degli Enti strumentali marchigiani (<i>Matteo Caiterzi</i>)	»	109
4.1. I documenti contabili analizzati durante la ricerca	»	109
4.2. Le ragioni dell'analisi finanziaria	»	116
4.3. Analisi formale degli schemi di bilancio e riclassificazione dei dati raccolti	»	120
4.4. Analisi sostanziale della struttura di bilancio degli Enti strumentali marchigiani	»	126
4.5. La dimensione finanziaria degli Enti strumentali marchigiani	»	131
4.5.1. Entrate da trasferimenti regionali	»	132
4.5.2. Entrate da servizi	»	134
4.5.3. Uscite in conto capitale	»	136
4.5.4. Conclusioni sulla dimensione finanziaria degli Enti strumentali marchigiani	»	138
5. L'analisi per indici dei singoli Enti strumentali marchigiani (<i>Matteo Caiterzi</i>)	»	141
5.1. La procedura seguita per l'analisi di bilancio	»	141
5.2. E.R.F. - Ente unico Regionale per le manifestazioni Fieristiche	»	151
5.3. E.R.S.U. - Enti Regionali per il diritto allo Studio Universitario	»	160
5.3.1. E.R.S.U. di Camerino	»	162
5.3.2. E.R.S.U. di Macerata	»	171

5.3.3. E.R.S.U. di Urbino	pag.	181
5.3.4. E.R.S.U. di Ancona	»	189
5.4. I.A.C.P. - Istituti Autonomi per le Case Popolari	»	194
5.4.1. C.R.I.A.C.P. - Consorzio Regionale degli I.A.C.P.	»	196
5.4.2. I.A.C.P. di Ascoli Piceno	»	204
5.4.3. I.A.C.P. di Fermo	»	212
5.4.4. I.A.C.P. di Macerata	»	216
5.4.5. I.A.C.P. di Pesaro - Urbino	»	224
5.4.6. I.A.C.P. di Ancona	»	233
5.5. A.P.T.R. - Azienda di Promozione Turistica Regionale	»	241
5.6. A.R.P.A.M. - Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale delle Marche	»	248
5.7. A.R.M.A.L. - Agenzia Regionale Marche Lavoro	»	257
5.8. Consorzi di bonifica	»	265
5.8.1. Consorzio di bonifica dell'Aso	»	267
5.8.2. Consorzio di bonifica del Tronto	»	277
5.8.3. Consorzio di bonifica del Musone, Potenza, Chienti, Asola e Alto Nera	»	281
5.8.4. Consorzio di bonifica della Valle del Tenna	»	290
5.8.5. Consorzio di bonifica dei fiumi Foglia, Metauro e Cesano	»	298
5.9. Enti parco	»	306
5.10. Risultanze complessive dell'analisi per indici	»	315
6. Riflessioni conclusive sull'<i>accountability</i> degli Enti strumentali regionali (Fabio G. Grandis)	»	323
6.1. I risultati della ricerca sugli Enti strumentali marchigiani	»	323
6.2. L'ambiguità terminologica delle recenti norme di contabilità pubblica	»	329
6.3. L'impatto del "principio della distinzione" sul sistema contabile	»	336
6.4. Quale futuro per l' <i>accountability</i> degli Enti strumentali regionali?	»	348
Bibliografia	»	353

PRESENTAZIONE

L'attenzione al contenimento della spesa, l'interesse della collettività sulla qualità dei servizi della pubblica amministrazione e sull'operato degli amministratori sollecitano modalità chiare ed efficaci di comunicazione della loro attività e, più in generale, della gestione delle risorse pubbliche.

Tale considerazione ha animato la costituzione di un gruppo di ricerca di economisti aziendali delle Facoltà di Economia dell'Università di Cagliari (coordinatore prof. Giovanni Melis), Roma Tre (coordinatore prof.ssa Lidia D'Alessio), Torino (coordinatore prof. Luigi Puddu), Sannio (coordinatore prof. Paolo Ricci), Urbino (coordinatore prof. Fabio Giulio Grandis) per analizzare le condizioni di "Chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta dei bilanci degli enti strumentali e regionali e loro accountability".

Il progetto Print 40% 2002 ha coinvolto gli enti strumentali della Campania, del Lazio, delle Marche, del Piemonte, e della Sardegna, regioni in cui hanno sede le facoltà dei gruppi di ricerca.

In particolare, si è analizzata la documentazione contabile, relativa ai preventivi e consuntivi economici e finanziari degli esercizi 1999-2001, che costituisce la base dell'informazione esterna d'azienda, fornita dagli stessi enti strumentali. Si tratta delle persone giuridiche, espressione dell'organizzazione dell'Amministrazione regionale, che svolgono attività di produzione di beni e servizi secondo gli indirizzi, le risorse ed il controllo della stessa Amministrazione regionale.

Ogni gruppo di ricerca ha operato autonomamente nell'ambito della regione di riferimento, all'interno delle linee guida definite dal comitato scientifico formato dai coordinatori di sede presieduto dal prof. Giovanni Melis, coordinatore nazionale. I primi risultati della ricerca sono stati presentati in specifici seminari tenuti nelle diverse regioni e sono raccolti in monografie su base regionale (di seguito vengono riportati i risultati relativi alla Regione Marche).

Rinviando alle monografie regionali per gli approfondimenti e le specificità proprie delle diverse realtà, emergono alcuni elementi di fondo.

Intanto, non è stato facile individuare gli stessi enti, in quanto la loro esistenza non risulta da un pubblico registro e le modalità con cui informano la collettività sulla loro attività sono spesso di tipo autoreferenziale (invio all'assessorato di riferimento, pubblicazione all'albo dell'ente, ecc.).

Il contenuto dell'informazione fornita dagli enti sugli andamenti gestionali non è omogeneo. In preferenza si basa sui documenti della contabilità finanziaria pubblica (preventivi e consuntivi finanziari), ma inizia a diffondersi anche l'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale collegata con gli schemi di bilancio previsti dal codice civile.

Il prevalere dell'approccio formale e autoreferenziale porta ad evidenziare le informazioni sulla consistenza e sulle causali delle entrate e delle uscite, sulla previsione e realizzazione dei flussi finanziari, piuttosto che le condizioni di efficienza ed efficacia nell'operare. In altri termini, appare carente l'attenzione a fornire indicatori chiari, tempestivi e rappresentativi dell'andamento gestionale e, in particolare, sulle condizioni di efficienza con cui si sono utilizzate le risorse finanziarie e sui risultati della funzione di servizio per la collettività. In tal senso, è anche orientata, in prevalenza, l'attività di controllo.

La cultura dell'*accountability*, ossia il dovere dell'amministratore pubblico di render conto a tutti gli *stakeholders* delle modalità con cui si gestisce le risorse affidategli e dei risultati ottenuti, appare ancora debole. Si tratta, peraltro, di un carattere che coinvolge, più in generale, la pubblica Amministrazione e gli orientamenti della classe politica. Quest'ultimo aspetto è stato oggetto di apprendimento specifico da parte del gruppo di lavoro coordinato dal prof. Armando Buccellato dell'Università di Cagliari.

Va aggiunto che nelle diverse realtà regionali l'indagine è stata portata avanti con il contributo fattivo di numerosi giovani ricercatori, che nel rapporto con il concreto, nel confronto con il comitato scientifico e con i risultati che hanno potuto maturare nuove esperienze e migliorare le loro conoscenze.

L'analisi sugli enti strumentali delle Marche ha impegnato, oltre al coordinatore regionale, anche il dott. Matteo Caiterzi, dottorando di ricerca in Economia aziendale presso l'Università degli studi di Urbino.

Il prof. Grandis ed il dott. Caiterzi hanno effettuato la raccolta dei dati e la loro interpretazione ed analisi. Il rapporto conclusivo, oggetto di questa specifica monografia, riflette il lavoro congiunto e il confronto con gli altri gruppi nazionali; tuttavia, alcune parti sono interamente riconducibili ad un autore piuttosto che all'altro, come evidenziato nella prima nota di ogni capitolo.

Le informazioni raccolte contribuiranno ad arricchire la base informativa per formulare proposte innovative sul sistema dell'informazione esterna degli enti, obbiettivo della seconda parte della ricerca.

Il coordinatore nazionale
prof. Giovanni Melis

Il coordinatore regionale
prof. Fabio Giulio Grandis

1. ACCOUNTABILITY ED ENTI STRUMENTALI REGIONALI¹

1.1. *Accountability* nelle Amministrazioni pubbliche

Il termine *accountability* non può essere tradotto in italiano con una sola parola che ne definisca in modo completo e soddisfacente il significato; è necessaria una frase, ossia “il dovere di rendere il conto”. Questo termine anglosassone, dunque, assomma in sé due concetti: responsabilità e rendicontazione.

In merito, il Presidente della Corte dei Conti, Francesco Staderini, ha affermato che con il termine *accountability* «possono, infatti, essere ricompresi sia il concetto di *responsabilità* degli amministratori e funzionari che utilizzano risorse finanziarie pubbliche sia quello di *rendicontabilità* (nel senso della *dimostrabilità* e *documentabilità*) nell'utilizzo di danaro pubblico, non solo sotto il profilo della mera rendicontabilità e affidabilità dei conti, ma anche sotto l'altro, e più pregnante aspetto della verifica dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle gestioni poste in essere»².

Le logiche dell'*accountability* nelle Amministrazioni pubbliche si intuiscono immediatamente già dalla identificazione delle finalità stesse dei documenti contabili pubblici³, indipendentemente dal fatto che, poi, vengano effettivamente perseguite e raggiunte.

Infatti, muovendo da una visione d'insieme delle norme, delle loro finalità e delle esigenze gestionali delle Amministrazioni pubbliche, si ha immediata percezione di quali siano le funzioni cui i documenti contabili, in quanto strumenti informativi interni ed esterni alla specifica organizzazione, do-

¹ Il presente capitolo è stato curato da F.G. GRANDIS.

² Vedasi la prefazione al volume di F. PEZZANI (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2003.

³ Cfr. F.G. GRANDIS, *Il conto economico nei documenti contabili degli enti pubblici*, Kappa, Roma, 1996, p. 17 ss.

vrebbero assolvere. Tali funzioni, che si interconnettono fra di loro e si giustificano reciprocamente, sono⁴:

- la funzione giuridica;
- la funzione politica;
- la funzione economico-finanziaria;
- la funzione conoscitiva.

Sotto il profilo giuridico la presentazione da parte dell'organo esecutivo di documenti contabili e la loro approvazione da parte dell'organo politico, o della Amministrazione vigilante, costituiscono un preciso obbligo sancito dalle norme vigenti, generali o specifiche, e direttamente riconducibile all'art. 81 della Costituzione⁵.

Inoltre, il 3° comma dell'art. 41 della Costituzione sancisce il legame fra la programmazione dell'azione pubblica ed il conseguimento dei fini sociali. Tale articolo, dopo aver sancito la libertà dell'iniziativa economica privata, sempre che non prevalichi l'utilità sociale, «prevede un indirizzo coordinato delle attività economiche pubbliche e private a fini sociali attuato con lo strumento della legge»⁶.

Pertanto, l'«indirizzo coordinato», ossia l'attività di pianificazione e programmazione diviene lo strumento giuridico con il quale il Legislatore costituzionale persegue i fini sociali. In questo contesto, fra gli strumenti della legge vi è anche l'approvazione dei documenti contabili preventivi e consuntivi.

Ma la funzione autorizzativa ha la sua ragion d'essere non solo per i connessi aspetti giuridici ma anche, e soprattutto, per quanto concerne le altre funzioni dei documenti stessi, funzioni che ne motivano ulteriormente l'imposizione normativa.

Per quanto concerne la funzione politica, infatti, essi dovrebbero essere utilizzabili come strumenti di controllo, preventivo e consuntivo, da parte dell'organo politico su quello esecutivo e sui vertici direttivi della specifica pubblica Amministrazione.

Come è noto, le Amministrazioni pubbliche sono, solitamente, aziende dipendenti⁷ in cui, cioè, gli organi che soprassedono alla definizione delle scel-

⁴ Sul punto vedasi in maniera conforme: A. GUARINI, M. GUARINI, *Il bilancio degli enti pubblici*, FrancoAngeli, Milano, 1990, p. 27 ss.; P. CAPALDO, *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Giuffrè, Milano, 1973, pp. 39-47.

⁵ «L'approvazione del rendiconto ha una rilevanza costituzionale certissima. Ma un rilievo analogo avrebbe pure un rifiuto ad approvarlo, per le conseguenze che ne deriverebbero sul piano politico ed eventualmente anche nell'ordine di giudizi da promuovere, in differenti sedi, contro ministri o funzionari colpevoli di determinati abusi e di determinati danni». Cit. A. GA-BORDI, *I conti del nostro Stato*, Giappichelli, Torino, 1979, p. 217.

⁶ Cit. U. ROGARI, *Il bilancio dello Stato*, Cedam, Padova, 1977, p. 259.

⁷ Cfr. M. PISANO, *Problemi di gestione, di organizzazione e di rilevazione delle aziende pubbliche*, Editrice Fossataro, Cagliari, 1971, parte seconda, capitolo quinto.

te strategiche sono diversi e divisi⁸. In esse, infatti, le scelte strategiche e gestionali si formano in un organico processo, che coinvolge gli organi di indirizzo politico e gli organi di gestione, ossia i vertici direttivi, conformemente al principio della distinzione⁹ sancito dal D.Lgs. 29/1993 e ribadito dal D.Lgs. 165/2001.

I rapporti politici, tecnici od amministrativi fra questi organi sono rappresentati dai meccanismi elettivi descritti dalle norme istitutive e, in generale, dalla disciplina di diritto pubblico ed amministrativo che regola la specifica Amministrazione pubblica. Gli organi di indirizzo politico-amministrativo stabiliscono la *norma agendi* ed hanno il compito di indirizzare e vigilare sull'operato degli organi di gestione, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare e verificando la rispondenza dei risultati della gestione amministrativa alle direttive generali impartite¹⁰. Gli organi di gestione, invece, hanno il compito di attuare gli indirizzi politico-amministrativi operando direttamente nella gestione e, per tal motivo, dovrebbero essere composti esclusivamente da dirigenti dotati di capacità tecniche e manageriali di alto livello¹¹. Fra queste assumono particolare importanza le capacità di programmare e controllare, con le quali il "buon dirigente pubblico" adempie ad una delle specifiche funzioni espressamente assegnategli dal Legislatore: la funzione propositiva¹².

In altri termini, il processo di formazione delle strategie di una Amministrazione pubblica è diffuso fra diversi organi che hanno poteri, competenze e responsabilità differenti, ma che partecipano tutti all'unitario processo decisionale¹³. In queste realtà si può affermare che il soggetto economico è rappresentato da una coalizione di persone rappresentative sia delle forze politiche, sia dei ruoli di comando della struttura amministrativa. Questo soggetto economico "bicefalo"¹⁴ governa senza possedere il capitale, ma deve dimostrare di avere il consenso politico nonché le competenze professionali e dirigenziali richieste per la conduzione razionale ed efficiente del sistema aziendale in cui è inserito¹⁵.

⁸ Cfr. V. VIANELLO, *Istituzioni di ragioneria generale*, Trimarchi, Milano, 1930, p. 21.

⁹ Sul principio della distinzione vedasi per tutti: S. BATTINI, *Il rapporto di lavoro con le pubbliche amministrazioni*, Cedam, Padova, 2000, p. 624 ss.

¹⁰ Cfr. comma 1, art. 3 del D.Lgs. 29/93.

¹¹ Sulle capacità tecniche dei dirigenti vedasi per tutti: G. ZANDA, *La valutazione dei dirigenti*, Cedam, Padova, 1984, p. 227 ss.

¹² Vedasi l'art. 16, comma 1, punto a), nonché l'art. 17, comma 1, punto a), del D.Lgs. 165/2001.

¹³ Cfr. R. FRANCESCHI, *Processi di terziarizzazione e nuovi problemi di governo delle aziende: funzioni e ruolo del soggetto economico*, negli Atti del XXIII Convegno A.I.D.E.A. tenutosi a Genova il 26/27 ottobre 2000 su "Processi di terziarizzazione dell'economia e nuove sfide al governo delle aziende", McGraw-Hill, Milano, 2001.

¹⁴ Cfr. F.G. GRANDIS, *Verso un sistema integrato di contabilità economica*, in "GDC – Il giornale dei Dottori Commercialisti", n. 3, Ipsoa Editore, Milano, 2000.

¹⁵ Cfr. L. D'ALESSIO, *La gestione delle aziende pubbliche. Problemi di programmazione, controllo e coordinamento*, Giappichelli, Torino, 1992, p. 17.

Il consenso politico è garantito dai meccanismi elettivi, auspicabilmente democratici, dell'organo politico; le competenze dirigenziali e professionali, invece, dovrebbero essere una caratteristica precipua degli organi di gestione.

Tutto ciò arricchisce il contenuto e la rilevanza dei documenti contabili che dovrebbero essere, perciò, un potente mezzo di controllo degli organi politici su quelli di gestione, in quanto i documenti contabili:

- in fase previsionale, assolvono la funzione di autorizzazione preventiva e, al tempo stesso, di limite dell'operato degli organi sottostanti;
- in fase di rendicontazione, consentono di verificare se gli indirizzi politici ed i fini prefissati sono stati, rispettivamente, perseguiti e raggiunti¹⁶, nel rispetto dei limiti posti.

La valenza giuridica e politica sopra descritta, si interseca implicitamente con la funzione economico-finanziaria assegnata ai preventivi ed ai consuntivi di qualsiasi azienda, in quanto i documenti contabili rivestono, comunque, i ruoli c.d. "naturali"¹⁷ che sono:

- guidare l'azione direzionale ed esecutiva;
- coordinare le attività dei vari organi;
- rendere il conto della gestione trascorsa;
- permettere il confronto a consuntivo fra obiettivi e risultati.

Conseguentemente, le informazioni contabili dovrebbero consentire una valutazione retrospettiva congiunta ad una informazione prospettica¹⁸.

La valutazione retrospettiva si potrebbe avere qualora i rendiconti avessero una struttura e dei criteri di redazione coerenti e confrontabili con quelli adottati per la redazione dei preventivi.

La valutazione prospettica sarebbe possibile qualora si fosse nella condizione di utilizzare immediatamente alcuni risultati rendicontati per procedere all'assestamento dei piani e dei programmi dell'esercizio in corso ed, eventualmente, per rettificare gli indirizzi politici in essi contenuti¹⁹.

¹⁶ Cfr. U. ROGARI, *Il bilancio dello Stato*, cit., p. 97.

¹⁷ Cfr. L. BRUSA, F. DEZZANI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, p. 57.

¹⁸ Cfr. A. GABOARDI, *I conti del nostro Stato*, cit., p. 218.

¹⁹ «Il sistema di feed-forward control consente di conoscere l'andamento di certe variabili durante il loro divenire e prima che certi accadimenti si verifichino; facilita le decisioni dei managers; indirizza la gestione in armonia con gli inputs prestabiliti e consente una continua revisione ed integrazione delle variabili che influenzano la programmazione. Le informazioni di ritorno, nel sistema di feed-forward control, rappresentano una retroazione non solo funzionale ai risultati gestionali ma anche capace di individuare le variabili ambientali che possono influenzare le modificazioni degli aspetti strutturali e delle scelte strategiche del management». Cit. L. D'ALESSIO, *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, Liguori, Napoli, 1989, p. 25.

Appare chiaro come preventivi e consuntivi siano il naturale e necessario completamento gli uni degli altri. «Le funzioni e le rappresentazioni iniziali ed il precalcolo della gestione, a nulla varrebbero se non venissero seguiti dalle rappresentazioni consuntive, che gli effetti di tale gestione mettono in evidenza»²⁰.

Grazie ai documenti contabili pubblici si dovrebbe essere in grado di analizzare la gestione negli aspetti, finanziari ed economici, nonché tutte le variazioni e le trasformazioni che il patrimonio dell'Ente pubblico subisce nel corso dell'esercizio; inoltre, una adeguata analisi dei loro contenuti dovrebbe consentire, nei limiti del possibile, anche valutazioni di carattere qualitativo²¹, supportate da adeguate elaborazioni quantitative. Bisognerebbe controllare l'effettivo prelievamento dei mezzi finanziari per il soddisfacimento dei bisogni della collettività alla quale l'Ente si rivolge, l'efficacia della spesa e, quindi, l'efficienza della singola Amministrazione pubblica, le variazioni e le trasformazioni che il patrimonio dell'Ente pubblico subisce nel corso dell'esercizio per effetto della gestione o di altre cause²², ecc.

Tutto ciò consentirebbe di definire indici e standard utili per adempiere anche alla funzione conoscitiva dei risultati di gestione e per guidare l'attività futura.

Ma la funzione conoscitiva non si esplica solo attraverso un processo interno di *feed-back* informativo, implicito nell'analisi economico finanziaria della gestione. Essa ha rilevanza soprattutto perché consente sia di effettuare un controllo esterno sulla gestione finanziaria ed economica del patrimonio pubblico²³, mediante documenti contabili affidabili e significativi, sia di esprimere un giudizio sul rapporto fra sacrifici richiesti alla collettività e prestazioni pubbliche erogate²⁴.

I documenti contabili costituiscono il principale, se non l'unico, mezzo mediante il quale soddisfare in modo sistematico e periodico le esigenze conoscitive di tutti i terzi interessati a conoscere l'andamento dell'Ente pubblico. Questo opera in un suo ambiente economico nell'ambito del quale i cittadini, i contribuenti, gli utenti, i beneficiari, i fornitori, i dipendenti, i sindacati, le Amministrazioni di livello superiore, ecc., rappresentano *stakeholders*, ossia "portatori di interessi" di qualsiasi tipo; interessi per i quali il contenuto informativo dei documenti pubblici sicuramente assume notevole importanza.

²⁰ Cit. M. PISANO, *Problemi di gestione, di organizzazione e di rilevazione delle aziende pubbliche*, cit., p. 263.

²¹ Cfr. G. ZANDA, *La funzione direzionale di controllo*, Stef, Cagliari, 1968, p. 9.

²² Cfr. A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Jovenne, Napoli, 1990, p. 9.

²³ Cfr. M. MAZZOLENI, *Aspetti metodologici e tecnici del sistema di rilevazione negli enti pubblici*, in E. BORGONOVÌ (a cura di), *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1984, p. 164.

²⁴ Sugli ambienti informativi dell'azione pubblica vedasi fra gli altri: A. BUCCELLATO, *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1992, pp. 163-168.

Ciò fa capire come la funzione conoscitiva esterna dei documenti contabili, preventivi e consuntivi, non sia solo la logica conseguenza delle precedenti ma, allo stesso tempo, ne fornisca la giustificazione e la motivazione²⁵. Il soggetto economico pubblico, comunque lo si definisca, è ben consapevole che neanche la più efficiente, efficace e corretta azione amministrativa, da sola, potrebbe garantirgli la conferma elettorale o di governo poichè, per fortuna, esistono istanze economiche, politiche, culturali, ideologiche che animano il divenire di qualunque società²⁶. Pertanto, nelle pubbliche Amministrazioni, gli analitici contenuti dell'informativa esterna non possono prestarsi ad utilizzi strumentali e di parte, ma devono essere definiti per legge, od altro atto normativo, proprio per la connessione esistente fra *responsabilità e rendicontazione*, proprio per non intaccare il principio costituzionale dell'imparzialità dell'Amministrazione²⁷.

Di qui l'esigenza di uno studio che ampli l'informativa sia dei documenti contabili sia di quelli descrittivi ed accompagnatori²⁸, estendendone la loro portata non solo a chi è dotato di cognizioni tecniche e gestionali ma anche a quanti, dotati di altre competenze ed interessi, sono tuttavia direttamente ed indirettamente colpiti dall'operato della specifica Amministrazione pubblica.

L'espletamento della funzione conoscitiva, come ora intesa, potrà essere effettivamente perseguito soltanto se saranno adeguatamente implementati ed integrati i seguenti elementi:

- a) un corretto e completo sistema informativo, contabile ed extra-contabile;
- b) un efficace sistema di programmazione e controllo;
- c) una valida e significativa rendicontazione sociale (il c.d. bilancio sociale).

Ma questi sistemi e strumenti conoscitivi devono essere realizzati nella successione sopra indicata, poichè se il primo può avere una valenza autonoma, ancorchè limitata, gli strumenti successivi sono vuoti e privi di significato alcuno se non sono adeguatamente sorretti da quello precedente. In altri termini, a nulla vale la programmazione e controllo, sia questa di natura amministrativo contabile, gestionale o strategica, se preventivamente non è definito il sistema informativo e non si sono valutate attentamente la correttezza, la validità e l'oggettività dei dati ivi raccolti; similmente non ha senso produrre un bilancio sociale se non sono chiari i progetti dell'azienda, le attività

²⁵ Cfr. F.G. GRANDIS, R. JANNELLI, P. RICCI, *I documenti contabili degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, 1992, p. 108 ss.

²⁶ Cfr. P. RICCI, S. FONTANA, *L'accountability degli enti strumentali regionali: il caso Campania*, in "La Finanza locale", n. 11/2003.

²⁷ Cfr. art. 97, comma 1, Cost.

²⁸ «In relazione alla sempre maggiore complessità che la gestione presenta, sia sul piano tecnico-produttivo, che su quello delle relazioni azienda/ambiente, la gamma delle informazioni utili per la razionale conduzione dell'azienda si è estesa praticamente all'infinito». Cit. U. BERTINI, *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino, 1990, p. 135.

poste in essere, i rendimenti e l'analisi dei costi della gestione, ossia se non si è impiantato un valido meccanismo operativo di programmazione e controllo.

Purtroppo, sia le Istituzioni che gli organi all'uopo preposti, sia l'opinione pubblica ma anche, cosa ben più grave, le rappresentanze politiche di minoranza, hanno sempre riservato ai documenti contabili delle aziende pubbliche, in special modo ai rendiconti, una disattenzione ingiustificata rispetto alla pregnanza, evidenziata dalla dottrina, dei loro contenuti; il che ha causato il consolidarsi di inadempienze sostanziali e procedurali contrarie sia alla legislazione ordinaria sia, in alcuni casi, alla Costituzione stessa²⁹.

Le funzioni sopra illustrate risultano in buona parte vanificate se si aggiunge che i documenti contabili obbligatori presentano dei pesanti limiti strutturali e tecnici e i documenti descrittivi ed accompagnatori, quando vengono redatti, spesso sono sommari e volti al solo adempimento formale della norma³⁰.

Dal 1990 si è avviato un processo, anche normativo, che dovrebbe condurre ad una radicale riforma dei sistemi contabili delle Amministrazioni pubbliche ed all'introduzione di adeguati meccanismi di controllo interno ed esterno. Tale processo, ad oggi, ha attraversato diverse fasi e si è contraddistinto per la settorialità di ogni intervento. La c.d. "aziendalizzazione", ossia l'introduzione di strumenti e tecniche note all'economia aziendale, a volte è stata condotta in modo acritico, senza considerare la natura, le finalità, le peculiarità ed il contesto normativo di quella particolare categoria di aziende denominata "Amministrazioni pubbliche".

L'odierno contesto delle norme contabili pubbliche è talmente frastagliato e diverso da Ente ad Ente da far dubitare sul permanere di una armonia delle logiche di fondo e dei principi generali applicati.

Le coerenza delle logiche di fondo e dei principi generali dei sistemi informativo-contabili delle Amministrazioni pubbliche sembra irrimediabilmente compromessa da situazioni in cui l'ampia autonomia concessa è stata interpretata come "anarchia", a tutto discapito della comparabilità, dell'armonizzazione e della significatività dei documenti contabili pubblici e, quindi, dell'*accountability*.

²⁹ Nel presente scritto si eviterà di riportare degli esempi di quanto affermato sia per la loro estraneità all'oggetto di studio sia per la loro evidenza a chi opera nelle Amministrazioni pubbliche. Ne consegue che, nella trattazione, si parte dal presupposto del rispetto della normativa vigente.

³⁰ «Tutto ciò pone in evidenza una costante asincronia tra l'attività di gestione e le iniziative contenute nei piani. Ciò rende difficile qualunque azione di controllo e di comparazione tra valori programmati e risultati raggiunti e vanifica ogni forma di intervento teso a modificare lo svolgimento del processo di gestione per assicurare piena attuazione alle scelte prestabilite. A questo punto è naturale chiedersi quale sia, in queste condizioni, il senso della programmazione nelle aziende pubbliche». Cit. L. D'ALESSIO, *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, cit., p. 52.

È questo il contesto nel quale si è sviluppata la ricerca che ha condotto al presente scritto.

1.2. Obiettivi e metodi della ricerca

Come detto nella presentazione, nel novembre del 2002 il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, nell'ambito dei programmi di ricerca scientifica di rilevante interesse nazionale, ha cofinanziato un progetto interuniversitario biennale dal titolo "Chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta dei bilanci degli enti strumentali regionali e loro *accountability*". A questo progetto hanno partecipato l'Università di Cagliari, di Roma Tre, del Sannio, di Torino e di Urbino.

In ogni Università si è costituita una specifica unità di ricerca alla quale è stato attribuito il compito di applicare le comuni linee guida agli Enti della propria Regione; ne consegue che sono state indagate le realtà della Campania, del Lazio, delle Marche, del Piemonte e della Sardegna, cioè 5 regioni sulle 20 nelle quali si articola il nostro Paese, fra l'altro espressive delle diverse situazioni socio-economiche del territorio nazionale.

L'obiettivo generale è stato quello di indagare sul grado di *accountability* degli Enti strumentali regionali, sul contesto normativo e sulle informazioni ottenibili da una analisi quali-quantitativa delle loro gestioni, così come desumibile dalla documentazione raccolta.

La metodologia di ricerca si è divisa in varie fasi, sostanzialmente articolabili come segue:

1. analisi del contesto della Regione di appartenenza mediante l'individuazione degli Enti istituzionali regionali e l'esame della normativa loro applicabile;
2. raccolta della normativa afferente ogni singolo Ente, degli statuti e dei regolamenti nonché della documentazione contabile destinata alla pubblicazione;
3. analisi dei modelli contabili adottati e delle informazioni desumibili dalla documentazione prodotta;
4. rilevazione ed interpretazione dei principali parametri dimensionali e gestionali mediante una griglia di indicatori e di fattori quali-quantitativi predefiniti e comuni a tutte le unità di ricerca;
5. comparazione della normativa regionale con la disciplina degli Enti pubblici istituzionali nazionali;
6. comparazione interregionale, motivazione ed esposizione degli esiti della ricerca;
7. definizione di un modello di *accountability* per gli Enti strumentali regionali che possa soddisfare le esigenze informative degli *stakeholders*.

È in tale contesto che si inserisce questo lavoro sulla realtà marchigiana, nel quale si riportano i risultati delle prime cinque fasi condotte dall'unità di ricerca dell'Università degli Studi di Urbino seguendo una metodologia empirico-induttiva. Le ultime due fasi saranno, invece, oggetto di una pubblicazione specifica alla quale contribuiranno, congiuntamente, tutti i gruppi di ricerca e nella quale, viceversa, verrà utilizzato un approccio teorico-deduttivo³¹, sorretto da una analisi comparativa fra le risultanze emerse da ogni indagine regionale.

La presente pubblicazione, pertanto, si pone l'obiettivo di avviare un'analisi tecnico-contabile sui sistemi informativi degli Enti pubblici strumentali delle Marche, sia per le comparazioni che verranno effettuate con le altre Regioni sia, si auspica, per innescare una riflessione a livello locale in vista di un possibile riordino della materia da parte del Legislatore Regionale marchigiano.

1.3. Il fenomeno degli Enti pubblici istituzionali di derivazione regionale

Gli Enti pubblici istituzionali (d'ora in avanti, per semplicità, E.P.I.) furono creati dallo Stato a partire dall'inizio del novecento al fine di soddisfare esigenze nuove, di carattere sociale, che non trovavano riscontro nell'organizzazione tradizionale della pubblica Amministrazione. La loro attuazione era affidata a strutture operative sottratte alla rigidità della disciplina e dei controlli che regolano l'azione delle Amministrazioni statali e degli Enti territoriali³².

La crescente espansione delle attività svolte dallo Stato durante il secolo scorso, oltre ad aumentare considerevolmente il volume delle spese da esso sostenute, ha comportato anche la creazione di entità parallele alle attività statali, pullulanti attorno alla sua finanza e gravanti direttamente o indirettamente sui contribuenti. Queste particolari Amministrazioni pubbliche, successivamente denominate "Enti istituzionali" o "non economici"³³, già dal loro insorgere furono definite in vari modi, ossia:

³¹ Sul metodo deduttivo ed induttivo applicato alla scienza dell'economia aziendale veda si per tutti: P. ONIDA, *Le discipline economico-aziendali*, Giuffrè, Milano, 1951, parte seconda, capitolo terzo.

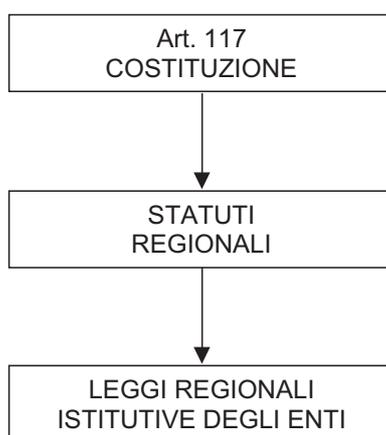
³² Cfr. S. ZAMBARDI, *Compendio di contabilità pubblica*, Cedam, Padova 2002, p. 190.

³³ «... molto spesso, gli enti pubblici istituzionali sono impropriamente denominati "non economici" poiché non perseguono il fine di lucro. Sul punto è opportuno fare chiarezza. Sia gli enti pubblici istituzionali che quelli territoriali, non perseguendo il lucro, non sono degli "enti pubblici economici". In tal senso, la denominazione di enti "non economici" sarebbe applicabile ad entrambe. Tuttavia, la dizione "non economici" è impropria: il perseguire una fi-

- *Enti para-statali*, da talune norme³⁴, intendendo quegli Enti pubblici istituzionali, dalle caratteristiche indefinite, creati per legge e sottoposti al controllo governativo, ai quali venne affidato l'espletamento di funzioni e servizi pubblici specifici, ma di interesse nazionale³⁵;
- *Enti strumentali*, dalla dottrina, in quanto lo Stato «crea degli enti autonomi dotati di propria personalità e con un proprio patrimonio... per conseguire sue finalità e perciò sono posti alla sua diretta dipendenza»³⁶ in quanto suoi “strumenti”.

Analogamente a quanto avvenuto e tuttora avviene per lo Stato, anche le Regioni possono perseguire i propri fini direttamente, mediante l'attività degli organi regionali ed a mezzo del loro bilancio, o indirettamente, mediante l'istituzione di appositi enti amministrativi, definiti “para-regionali” o strumentali, in quanto di ausilio al perseguimento delle finalità regionali³⁷.

La gerarchia delle fonti normative in base alla quale le Regioni sono legittimate a costituire Enti od aziende dipendenti può essere così sintetizzata:



nalità diversa dal lucro non comporta svolgere una attività “non economica” che non deve ispirarsi al principio dell'economicità, ossia del massimo risultato con l'utilizzo efficiente ed efficace delle limitate risorse disponibili. Pertanto, come detto precedentemente, la mancanza di una classificazione, sancita per legge, di tutti gli enti pubblici genera una confusione non solo terminologica». Cit. F.G. GRANDIS, *La break-even analysis nelle Amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1999, p. 8.

³⁴ Tale terminologia viene già utilizzata nell'art. 2 del R.D.L. 13 novembre 1924, n. 1825, convertito nella L. 18 marzo 1926, n. 562.

³⁵ Cfr. C. MANACORDA, *Contabilità pubblica*, Giappichelli, Torino 2001, p. 156.

³⁶ Cit. V. OTTAVIANO, *Considerazioni sugli enti pubblici strumentali*, Cedam, Padova 1959, capitolo secondo, paragrafo primo.

³⁷ Cfr. S. BUSCEMA, *Il bilancio dello Stato, delle Regioni, dei Comuni, delle Province, degli Enti Pubblici Istituzionali*, Giuffrè, Milano 1966, p. 1097.

L'art. 117 della Costituzione, nella sua stesura originaria, prevedeva la potestà legislativa delle Regioni in diverse materie, fra le quali "l'ordinamento degli uffici e degli enti amministrativi dipendenti dalla Regione".

Successivamente, l'art.3 della della Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 – "Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione" – ha abrogato il precedente testo originario dell'art. 117 allo scopo di attribuire maggiore autonomia alle Regioni. Infatti, l'art. 3 della L.C. 3/2001, nell'enunciare il nuovo testo dell'art. 117, garantisce alle Regioni una piena potestà legislativa su ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato³⁸. Invero, la potestà legislativa delle Regioni, nelle materie appartenenti alla legislazione concorrente³⁹, può essere esercitata «nell'ambito dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o, in difetto, quali desumibili dalle leggi statali vigenti»⁴⁰.

Limitatamente all'ambito della presente ricerca, fra le materie di competenza esclusiva dello Stato rientra l'"ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali", mentre nella legislazione concorrente è compresa la sola "armonizzazione dei bilanci pubblici". Pertanto, la potestà di istituire Enti pubblici istituzionali di carattere regionale resta di competenza esclusiva delle Regioni le quali, nel rispetto del loro statuto, vi provvedono con apposite leggi istitutive. Di contro, la disciplina contabile degli Enti stessi deve rispettare i "principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o, in difetto, quali desumibili dalle leggi statali vigenti"⁴¹.

Questi Enti hanno assunto dimensioni rilevanti sia per le attività svolte, sia per le risorse gestite in proporzione a quelle risultanti nel bilancio della Regione di appartenenza. Tuttavia, nonostante l'importanza assunta dal fenomeno ora descritto, al momento attuale non si riscontra, né da un punto di vista normativo né in dottrina, una definizione univoca e comunemente accettata né di Ente pubblico istituzionale né, tanto meno, di E.P.I. di derivazione regionale⁴².

Dal punto di vista normativo, l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001 stabilisce solamente che gli Enti istituzionali – nazionali, regionali e locali – devono essere inclusi nella più vasta categoria di Amministrazioni pubbliche, senza definirne, tuttavia, le peculiarità che li distinguono⁴³.

³⁸ Le materie riservate alla legislazione dello Stato sono indicate al comma 2 dello stesso articolo 117.

³⁹ Nel comma 3 del novellato art. 117 della Costituzione sono elencate le materie oggetto di legislazione concorrente.

⁴⁰ Vedasi art. 1, comma 3, della Legge 5 giugno 2003, n. 131 – Disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3.

⁴¹ Su tali aspetti si rinvia alle considerazioni effettuate nel terzo capitolo.

⁴² Cfr. G. SANTANIELLO, *Gli enti pubblici*, in "Trattato di diritto amministrativo", Cedam, Padova, 1990, pp. 41-43, 69-70.

⁴³ «Il fatto che non esiste una classificazione di tutti gli enti pubblici sancita per legge, genera una confusione non solo terminologica». Cit. F.G. GRANDIS, *La break-even analysis nelle amministrazioni pubbliche*, cit., p. 8.