

sui disavanzi eccessivi con effetto sulle operazioni concluse dopo il 1° gennaio 2007, si ritiene corretto non realizzare, per finanziare spese diverse da quelle di investimento, operazioni di cartolarizzazione che, in base alla decisione EUROSTAT, devono essere trattate come indebitamento delle pubbliche amministrazioni.¹⁵¹

L'analisi della più recente normativa evidenzia, una *voluntas legis* sempre più indirizzata verso l'adozione di misure di contenimento delle spese delle società a partecipazione pubblica, spesso destinatarie di cospicue risorse pubbliche e pertanto corrisponde a principi di prudenza e di sana gestione finanziaria evitare l'incrementarsi delle spese per incarichi esterni, delle spese per lavoro flessibile e delle spese del personale delle società totalmente partecipate dall'Ente locale rilevato che tali costi potrebbero finire per gravare direttamente sulle casse comunali. Deve, infatti, richiamarsi l'attenzione dell'Amministrazione richiedente sulla ratio giustificatrice della esternalizzazione di servizi degli Enti locali mediante il ricorso a strumenti societari, anche in house, che deve individuarsi nel precipuo fine di garantire agli Enti concreti risparmi di spesa nel perseguimento dell'obiettivo finale del contenimento della spesa pubblica.¹⁵²

Non sussiste, nella normativa vigente un obbligo dell'ente locale di ripianare eventuali perdite della fondazione, rispondendo questa verso i propri equilibri con il patrimonio assegnato e secondo le procedure di liquidazione previste dalle tavole associative.¹⁵³

La specifica disciplina di cui all'articolo 90 del codice dei contratti pubblici deve ritenersi applicabile agli incarichi di progettazione, ferma restando l'applicazione dei principi generali in materia di conferimento di incarichi e consulenze, come delineati dalle previsioni normative ed enucleati dalla giurisprudenza in materia. La disciplina di cui all'articolo 90 del codice dei contratti pubblici, infatti, non esclude *in toto* l'applicazione della disciplina generale, ma condividendone la finalità primaria di pervenire ad un contenimento della spesa pubblica, ne specifica i contenuti, avendo riguardo anche alle ulteriori esigenze sopra evidenziate. Pertanto ai fini dell'individuazione dei destinatari degli incarichi di progettazione non sarà sufficiente fare riferimento ai generici dati di esperienza contemplati nella disciplina generale, ma gli incaricati dovranno appartenere alle categorie elencate al comma 1, lettere d), e), f), g) e h) dell'articolo 90 del codice dei contratti pubblici ed avere i requisiti richiesti al comma 7 del medesimo articolo. Così il generico requisito dell'impossibilità oggettiva di utilizzare risorse umane disponibili all'interno dell'Amministrazione potrà essere riscontrato avendosi riguardo alle

¹⁵¹ Sezione reg. di controllo per il Piemonte Parere n. 12/2008.

¹⁵² Sezione reg. di controllo per la Puglia parere n. 15/2008.

¹⁵³ Sezione reg. di controllo per la Sardegna parere n.9/2007.

ipotesi attraverso le quali il legislatore, nel codice dei contratti pubblici, declina detto requisito con riferimento agli incarichi di progettazione.¹⁵⁴

Per quanto riguarda la gestione di servizi pubblici locali, mediante la costituzione di persone giuridiche di diritto privato, la caducazione, ad opera della Corte Costituzionale, della disposizione di cui all'art.113 bis del TUEL n.267/2000, ha determinato il venir meno del principio della tipicità delle formule organizzative gestionali dei servizi privi di rilevanza economica. l'affidamento deve essere allegato al bilancio di previsione dell'ente locale, il regime giuridico della fondazione in house, in quanto soggetto autonomo sotto il profilo patrimoniale, è disciplinato dal diritto privato.

Con riguardo alla stipulazione di contratti attivi e alla gestione, da parte dell'ente locale, del proprio patrimonio immobiliare l'ente locale non gode di alcuna discrezionalità nella scelta tra gli strumenti di attribuzione in godimento a terzi dei propri beni (concessione amministrativa e locazione) in quanto non può che avere, quale parametro di riferimento, la natura (demaniale, patrimoniale indisponibile, patrimoniale disponibile) del bene ed il regime giuridico cui conseguentemente è sottoposto. L'applicazione dello strumento concessorio all'attribuzione in godimento di un bene non è conforme ai principi del nostro ordinamento, laddove abbia ad oggetto un bene patrimoniale disponibile e venga usata la sola fine di evitare il sorgere del diritto del conduttore all'indennità di avviamento. Il rinnovo (espreso) del contratto di locazione stipulato dalla P.A. è ammissibile. Il rinnovo della concessione di beni pubblici non è vietato da alcuna disposizione specifica dell'ordinamento interno o di quello comunitario. Nella concessione di beni pubblici devono essere rispettati i principi comunitari di parità di trattamento e di non discriminazione.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Sezione reg. di controllo per il Piemonte, parere n. 3/2008.

¹⁵⁵ Sezione reg. di controllo per la Sardegna parere n.4/2008.

4.2 Controlli interni

4.2.1 Quadro attuale e tipologie

Il vuoto lasciato dalla drastica riduzione dei controlli esterni presso gli enti locali, è stato colmato grazie al d.lgs.286/1999 e agli artt. 147 e 196 e ss. del T.U. 267/2000 che li hanno sostituiti con un sistema integrato di verifiche focalizzate sui risultati. Presso gli enti locali la potestà regolamentare ha consentito di organizzare una rete organica di controlli, anche in deroga ai principi del d.lgs.286/1999, e quindi secondo un autonomo riscontro incrociato di tutti i compiti dell'amministrazione, prevedendo, al contempo, sia modalità di intervento che meccanismi di autocorrezione. Si è passati da controlli prevalentemente esterni, burocratici, atomistici e formali a controlli prevalentemente interni, direzionali, sistemici e sostanziali.

Controllo di gestione

Il controllo di gestione è diretto a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati, la funzionalità organizzativa dell'ente locale e il livello di economicità nel perseguimento dei risultati, il tutto attraverso l'analisi delle risorse e la comparazione tra i costi sostenuti e la qualità dei servizi offerti. Tale controllo si articola in almeno tre fasi consistenti nella predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi, nella rilevazione periodica dei costi, proventi e risultati e nella valutazione finale delle risultanze in rapporto al piano degli obiettivi, al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurarne l'efficacia, l'efficienza e l'economicità. Esso permette di disporre costantemente di informazioni sull'andamento dell'attività dell'ente e di approntare tempestivamente i correttivi necessari a mantenere il più possibile allineati attuazioni e programmi.

Il costante collegamento tra la fase di programmazione e la fase di aggiustamento conferisce al controllo di gestione carattere direzionale, tanto da poter essere appropriatamente definito anche come "controllo guida", ancorato alla filosofia di *management*.

Per realizzare la pluralità di compiti assegnati a tale controllo è necessario che esso appronti una batteria di indicatori (di attività e di risultato, preventivi e consuntivi, quantitativi e qualitativi, temporali e di efficacia, efficienza ed economicità etc.), idonei ad evidenziare il costante rapporto tra realizzato e realizzabile. Come, infatti, non è possibile verificare gli scostamenti se gli obiettivi non sono stati preventivamente formalizzati, così non si possono intraprendere adeguate azioni correttive se non si hanno a disposizione gli indicatori necessari ad evidenziare le situazioni critiche e ad analizzare le cause degli scostamenti.

Gli indicatori contribuiscono altresì a fornire i dati che vengono poi organizzati negli appositi referti che valutano le performance gestionali e concludono il ciclo del controllo. Nei primi mesi dell'anno il servizio di controllo interno presenta un rapporto sull'attività dell'anno precedente, con i

propri giudizi conclusivi, affinché sia verificata l'osservanza degli indirizzi impartiti e delle priorità indicate, la conformità dei provvedimenti adottati e delle procedure azionate, nonché l'opportunità di introdurre le modifiche necessarie per un più razionale impiego delle risorse e per il miglioramento dei risultati di gestione, sulla scorta delle informazioni contenute nella relazione annuale.

Valutazione dei dirigenti

Passando alla valutazione dei dirigenti si evidenzia che essa è collegata strettamente al controllo di gestione, dei cui risultati tiene ampiamente conto. Essa infatti svolge un esame delle prestazioni e dei comportamenti dei dirigenti, sulla base di analisi e riscontri oggettivi intesi a valutare, non solo l'efficienza e le capacità professionali, ma anche il funzionamento delle unità organizzative cui i responsabili sono preposti. I parametri di giudizio delle prestazioni possono essere relativi agli obiettivi conseguiti, e quindi di tipo oggettivo, ovvero possono rapportarsi alle capacità e abilità dimostrate, che sono di profilo più personale e soggettivo. Secondo uno schema esemplificativo elementare la valutazione può avere come parametri generali il grado di conseguimento degli obiettivi di PEG, i risultati della gestione finanziaria, il numero e la complessità dei progetti gestiti, la capacità di programmazione, organizzazione e controllo, lo spirito di iniziativa, la capacità di motivare il personale e la capacità di relazionarsi con l'esterno. Inoltre la graduazione delle posizioni dirigenziali, costruita secondo il diverso peso che le stesse rivestono in seno alla strategia generale dell'ente, consente di valutare ulteriormente la dirigenza, premiando anche l'apporto migliorativo del singolo.

Da tutte le predette considerazioni emerge la stretta integrazione tra valutazione dei dirigenti e controllo di gestione (art.1, c.2, lett. c e art.5, c.1 d.lgs.286/1999), al punto che se è vero che un corretto giudizio sui responsabili dei servizi presuppone l'attivazione dei risconti gestionali, è anche vero che i dirigenti dovrebbero ricorrere agli esiti del controllo di gestione come ad un'indispensabile unità di supporto delle proprie scelte.

Alla luce della nota logica di netta separazione tra indirizzo politico e gestione amministrativa, il Nucleo di valutazione riferisce annualmente alla Giunta sull'intero esercizio, riferendo anche per i conseguenti provvedimenti di ordine retributivo (dal giudizio positivo dipende l'erogazione della retribuzione di risultato, di cui alla vigente contrattazione collettiva), di carattere fiduciario e di ordine disciplinare/sostitutorio. Vista la rilevanza delle possibili conseguenze, la valutazione dei dirigenti rispetta un adeguato sistema di garanzie che vede, tra l'altro, la partecipazione al procedimento del valutato, il quale, comunque, al di là dei giudizi, potrebbe rinvenire in questi riscontri anche stimoli e utilità, accrescendo il grado di consapevolezza del proprio *modus operandi*.

Controllo strategico

All'ultimo dei controlli interni introdotto dal legislatore nelle pubbliche amministrazioni, il controllo strategico, è assegnata la valutazione della programmazione generale, sia in ordine alla fattibilità dei progetti e alla compatibilità degli indirizzi che riguardo alla loro inerenza e sostenibilità nel breve-medio periodo. La struttura preposta al controllo strategico deve, tramite un'analisi preventiva, valutare se le politiche dell'ente si profilano adeguate rispetto ai compiti istituzionali, nonché, tramite un'analisi a posteriori, se i risultati ottenuti si rivelano congrui rispetto alle scelte operate. Tale controllo posto al servizio dell'organo di indirizzo politico e abilitato, come si è visto, ad esprimere un giudizio di valore può anche suggerire alla Giunta i possibili miglioramenti e correttivi, idonei a conferire maggiore adeguatezza alle politiche pubbliche. Benché il controllo di gestione sia strumento di supporto della dirigenza e quello strategico faccia riferimento all'organo politico, per cui il primo individua gli scostamenti tra obiettivi e risultati e il secondo consente la rimodulazione delle scelte, non vi è dubbio che essi si presentano tra loro come strettamente correlati, privilegiando un esercizio integrato dei rispettivi compiti. È, grazie a questo intimo collegamento, da prevedere sin dalla fase della impostazione del sistema dei controlli interni, che è possibile conseguire l'esatta sinergia tra direzione politica e dirigenza amministrativa. In effetti i controlli di gestione, strategico e di valutazione non sono altro che strumenti di lavoro che concorrono ad un sistema integrato che, principalmente, effettua il monitoraggio dell'andamento complessivo degli apparati, migliorandone la direzione e i risultati.

Per rendere praticabile l'anzidetto sistema è necessario agire su più fronti, quali favorire lo sviluppo e la diffusione di un'appropriata cultura di governo e di direzione, orientata al servizio e all'utenza, progettare l'architettura del sistema dei controlli, definendo confini e relazioni tra i vari tipi, con particolare riguardo all'interdipendenza tra controllo di gestione e valutazione, per finire con la loro collocazione in seno all'assetto organizzativo dell'ente, privilegiando le posizioni di staff agli organi di governo e di direzione. L'orientamento al controllo e alla programmazione sviluppa, infatti, una cultura manageriale che interpreta la programmazione come scelta razionale e il controllo come strumento di miglioramento.

Uno degli elementi unificanti tra i vari controlli è il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), documento strettamente legato ai compiti direzionali e di riscontro, ormai adottato dalla quasi totalità degli enti locali. I centri di responsabilità individuati dal PEG e i coincidenti centri di costo costituiscono infatti il referente essenziale dei riscontri di gestione, perché ad essi sono affidati i progetti, le linee guida per la loro attuazione, gli indicatori e le risorse umane, finanziarie e strumentali. Inoltre, attraverso una verifica di congruità tra la pianificazione e i

contenuti del PEG, si identificano le varie attività gestionali, per raccordare preventivamente il controllo strategico e la definizione degli obiettivi attribuiti ai dirigenti. Infine la predisposizione di un PEG accurato consente di disciplinare in modo tecnico, evitando ogni valutazione di tipo politico, i diversi meccanismi di incentivazione da offrire ai dirigenti, a fronte dei risultati conseguiti.

L'autonomia normativa permette agli enti locali ampi spazi di scelta, potendo non solo derogare all'impianto messo a punto dal legislatore del d.lgs.286/1999, adottando soluzioni differenti come, ad esempio, non affidare a strutture separate i vari tipi di controllo, ma anche, in prospettiva, posto che sia data attuazione alla delega di cui all'art.2 della L. 131/2003, esercitare quella fondamentale potestà statutaria nella disciplina dei controlli interni, attribuita loro dalla riforma costituzionale.

Le altre novità in tema di controlli sulle autonomie hanno registrato l'assunzione di un ruolo di controllore di secondo grado da parte della Corte dei conti che sarà esaminato più avanti. Innanzi tutto l'art.1, comma 5 del d.l.168/2004 ha introdotto l'art.198 bis del TUEL che prevede l'invio anche al giudice contabile del referto sul controllo di gestione. La Corte dei conti, in data 22 ottobre 2004 (Deliberazione Sezione delle Autonomie n.16/2004), ha formulato un atto d'indirizzo alle Sezioni regionali in cui ha spiegato come l'invio dei citati referti, non solo sia utile a segnalare le eventuali inadeguatezze, ma possa anche integrare le istruttorie già esistenti ai fini delle valutazioni sulla sana gestione finanziaria degli enti. Inoltre l'art.7, comma 7 della citata L. 131/2003, riprendendo le fila dell'art 3, comma 4 della L. 20/1994, ha affidato alle Sezioni regionali della Corte una serie di verifiche tra cui il funzionamento dei controlli interni. Questa ulteriore vigilanza esterna e neutrale è sostanzialmente collaborativa in quanto, rivolgendosi al Consiglio per promuovere le forme di autocorrezione, tende a rendere più incisivo l'intero sistema e a stimolare gli enti nella corretta implementazione dei propri organismi di controllo.

Il presente esame sullo stato dei controlli interni è stato svolto su campioni di comuni italiani e si avvale esclusivamente della collaborazione delle Sezioni regionali di controllo che, avendo effettuato indagini ad hoc nel corso del 2006 e 2007, hanno messo a disposizione i questionari compilati dagli enti locali e le relazioni indirizzate agli organi consiliari. Le ricerche messe a punto dagli Uffici regionali della Corte riguardano spesso più ampi settori, inerenti sostanzialmente agli svariati profili della gestione finanziaria e riscontrano, talora, solo marginalmente i controlli interni. Ciò nonostante, benché la percentuale complessiva di comuni esaminati non possa essere considerata rappresentativa, va osservato che, sia le riflessioni sulle differenti modalità di attuazione della normativa sui controlli interni, che il lavoro di attenta

comparazione sulle variegata modalità di svolgimento di determinati compiti, sono risultati ugualmente interessanti e significativi, perché idonei a fornire uno spaccato del fenomeno. Nonostante la difficoltà di interpretare applicazioni disomogenee dei medesimi istituti, sono emersi anche elementi comuni, idonei ad esprimere alcune linee di tendenza.

L'attività svolta dalla Sezione delle Autonomie è stata principalmente ricognitiva e si è limitata ai tre controlli interni di più recente istituzione, atteso che il controllo di regolarità amministrativa e contabile, oltre ad essere universalmente diffuso, risulta essere ampiamente conosciuto e commentato.

Si è soffermata preferibilmente l'attenzione sui comuni di media grandezza (da 15000 a 50000 abitanti), onde agevolare raffronti e comparazioni, estendendo comunque la ricognizione e le valutazioni a quelli di fascia più popolosa, ovvero anche a quelli di piccole dimensioni, qualora fossero risultati i soli ad essere verificati dalle competenti Sezioni regionali.

Le Sezioni che non compaiono di seguito, pur avendo trattato sporadicamente l'argomento, non hanno specificamente svolto, nel corso del 2006-2007, lavori sui controlli interni che siano stati appositamente pubblicati.

4.2.2 Analisi su base regionale sull'effettività dei controlli

Piemonte

La Sezione regionale di controllo per il Piemonte ha licenziato, nel corso del 2006-2007, due distinte relazioni sulla gestione finanziaria di alcuni enti locali, dedicando un capitolo delle relative indagini allo stato di attuazione dei controlli interni. Mentre la relazione del 2006 ha esaminato trentatré comuni rappresentativi, per gruppi, di quattro fasce di enti tra i 5.000 e i 100.000 abitanti ed oltre, nell'anno successivo ha approfondito un limitato campione di sedici comuni di diverse dimensioni, selezionati per l'inadeguato adempimento ai compiti di cui all'art.7, comma 7 della legge 131/2003. L'esame della Sezione delle Autonomie ha accentrato l'attenzione su sedici enti, con popolazione tra i 10000 e i 50000 abitanti circa, la cui situazione in parte è stata tratta dalle citate relazioni e in parte è stata elaborata in base ai soli questionari riscontrati dalla Sezione regionale della Corte. La percentuale complessiva di attuazione dei controlli interni in questa fascia di popolazione è pari all'86%.

Nelle sedici comunità osservate il controllo di gestione è insediato quasi ovunque.¹⁵⁶ Nella maggioranza dei comuni¹⁵⁷ l'organo deputato al controllo di gestione è costituito da soli membri interni, perlopiù provenienti dal settore economico finanziario.¹⁵⁸ Costituiscono una rara, ma apprezzabile eccezione i comuni che non hanno un proprio organismo, ma si affidano, in forma associata, ad un servizio svolto in convenzione con altri comuni e comunità montane.¹⁵⁹ Tutti gli organi di controllo¹⁶⁰ si avvalgono, appropriatamente, di un programma ad hoc, di un piano particolareggiato degli obiettivi e della rilevazione di costi, proventi e risultati. Qualche comune¹⁶¹ ha anche effettuato un'analisi della convergenza tra il programma e il grado di raggiungimento degli obiettivi, monitorando l'utilizzo delle risorse per centri di costo.

L'elaborazione dei referti nell'arco dell'anno è ormai entrata nella prassi, anche se il numero dei *report* varia sensibilmente tra le varie località. Le relazioni sono indirizzate normalmente alla Giunta e/o al Sindaco, sovente ai responsabili dei servizi e, talora, al Direttore generale o al Segretario generale. In alcuni comuni¹⁶² esistono apprezzabili scambi di dati e informazioni tra gli organi di gestione e quelli della valutazione dei dirigenti, soprattutto con

¹⁵⁶ L'unica eccezione è Novi Ligure. Qui risultano affidatari del compito di attivazione del servizio un funzionario con contratto di formazione lavoro e un consulente esterno.

¹⁵⁷ Oleggio, Volpiano, Domodossola, Cuneo, Ivrea, Rivoli, Biella, Verbania e Vercelli.

¹⁵⁸ A Borgosesia, Rivalta di Torino, Orbassano e Bra la struttura è composta da membri interni ed esterni.

¹⁵⁹ Borgo San Dalmazzo.

¹⁶⁰ Si fa eccezione per Domodossola che preferisce usufruire di un software integrato e per i Comuni di Rivoli e Bra, che non appaiono appositamente attrezzati.

¹⁶¹ Pinerolo.

¹⁶² Oleggio, Cuneo, Rivoli, Ivrea, Biella, Bra e Vercelli.

riferimento agli obiettivi. Solo in qualche caso¹⁶³ il controllo di gestione ha prodotto interventi nell'attività amministrativa che ha, di conseguenza, adottato misure correttive o migliorative di sicuro interesse. Inoltre, quasi tutti i comuni esaminati hanno trasmesso alle Sezioni della Corte il referto sul controllo di gestione, come prevede il recente art. 198 bis del TUEL.¹⁶⁴

La valutazione dei dirigenti è un compito che le Amministrazioni hanno meglio approfondito e che offre all'osservatore una panoramica di esperienze più omogenee. L'esame è normalmente svolto da un Nucleo di valutazione a composizione mista, in cui un membro interno, che spesso è il Segretario generale o il Direttore generale è affiancato da due o più membri esterni che, nella maggioranza dei casi, sono liberi professionisti o funzionari provenienti da altra Amministrazione.¹⁶⁵ Tutti i comuni esaminati hanno svolto le valutazioni annuali, compilando i relativi referti.¹⁶⁶ La generalità dei comuni ha anche applicato la valutazione di risultato, che comporta l'analisi, tendenzialmente oggettiva, del grado di raggiungimento degli obiettivi. La valutazione delle posizioni organizzative è esercitata in quasi tutti gli enti¹⁶⁷ e, rispetto a questo profilo più soggettivo, i parametri sono apparsi più diversificati, oltre che interessanti e puntuali. I criteri maggiormente ricorrenti sono stati la collocazione della struttura, la complessità organizzativa della funzione, la qualità della prestazione e il grado di responsabilità assunto. Si rinvenivano poi numerosissimi parametri, assolutamente sporadici e talora estemporanei, che danno la misura del livello di approfondimento raggiunto dall'analisi dell'operato dei dirigenti. Menzioniamo, a titolo indicativo, il coordinamento della struttura e la complessità dei procedimenti, la competenza specialistica e l'autonomia strategica, il numero dei servizi gestiti, l'importanza delle finalità perseguite, la sensibilità economica e la flessibilità¹⁶⁸, i rischi connessi alle responsabilità, l'assorbimento di funzioni comportanti pesi aggiuntivi, l'ammontare del budget a disposizione, la capacità di proposizione, il gradimento dell'Amministrazione e il rispetto dei tempi assegnati.

I comuni presi in considerazione della regione Piemonte non hanno attivato il controllo strategico, salvo quelli di Bra e Biella. Quest'ultima, che ha insediato un organo composto da due membri interni e uno esterno, è meritevole di elogio perché ha svolto un'analisi sia preventiva che successiva della congruenza tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi prescelti, le scelte effettuate e le risorse assegnate. Inoltre, grazie a questo tipo di controllo sono stati apposti correttivi al cronoprogramma delle opere pubbliche. Nel comune di Bra il controllo

¹⁶³ Oleggio, Orbassano, Rivoli, Ivrea e Biella.

¹⁶⁴ Fanno eccezione Domodossola, Bra e Vercelli, che, al momento, risultavano ritardatari.

¹⁶⁵ Nel solo comune di Rivoli i componenti del servizio sono tutti interni e sono anche gli unici che, a conclusione del proprio lavoro, hanno disposto il licenziamento di un dirigente.

¹⁶⁶ Fa eccezione Domodossola ove l'organismo preposto non è stato ancora attivato.

¹⁶⁷ Fa eccezione il Comune di Ivrea.

¹⁶⁸ I primi cinque parametri elencati sono riferiti, rispettivamente, a Borgosesia, Rivalta di Torino, Orbassano, Rivoli e Novi Ligure. Gli ultimi quattro indici menzionati sono adottati, rispettivamente, a Borgo San Dalmazzo, Bra, Verbania e Pinerolo.

strategico viene effettuato dal Nucleo di valutazione, in occasione della valutazione dei dirigenti e dal Consiglio comunale nei confronti della Giunta, in sede di verifica dello stato di attuazione dei programmi.

Liguria

Nella regione Liguria la verifica sui controlli interni è stata effettuata nel 2006-2007, su di un campione di ventiquattro comuni scelti con sorteggio. Sono ora in corso di approvazione le relative delibere, accompagnate da altrettante relazioni e aventi ad oggetto, oltre all'esito dell'indagine sul funzionamento dei controlli, soprattutto le risultanze della gestione finanziaria delle località esaminate.

Mentre alcuni comuni non hanno ancora attivato il controllo di gestione¹⁶⁹, la maggioranza degli altri lo ha affidato ad una struttura interna (dieci comuni), tre comuni ad una struttura esterna e gli altri cinque ad un organismo misto. Come sempre un'esigua minoranza¹⁷⁰ ricorre ad una convenzione con altri enti, mentre in taluni comuni il controllo di gestione è svolto da un solo soggetto¹⁷¹, arrivando, in qualche caso, ad essere esercitato da ciascuna unità organizzativa sul proprio settore.¹⁷² I membri di provenienza esterna sono in genere Segretari comunali, funzionari già incardinati in altri comuni o liberi professionisti. Ci sono comuni degni di elogio¹⁷³, perché hanno esercitato tutte le funzioni di verifica loro richieste dalla Corte e, in particolare, la predisposizione e il monitoraggio del PEG, il controllo delle procedure gestionali e dell'attuazione degli obiettivi e la rilevazione dei costi sostenuti. La prevalenza degli altri comuni si è limitata all'espletamento delle funzioni più semplici e la quasi generalità ha almeno correlato i responsabili agli obiettivi e questi ultimi ai relativi costi. In alcuni enti¹⁷⁴ l'attività di controllo si è limitata ad alcuni settori, assumendo una valenza più sperimentale e solo in pochi¹⁷⁵ è stato adottato un programma di controllo. Altra nota negativa è che solo nove comuni hanno utilizzato gli indicatori, sia pure, talora, in forma parziale.¹⁷⁶

La frequenza dei referti è perlopiù annuale e, in cinque casi, semestrale. I destinatari dei report sono abitualmente gli amministratori e il Segretario/Direttore generale, un po' meno spesso i dirigenti e i revisori. La relazione sul controllo di gestione è stata recapitata anche alla Corte dei conti dai comuni che hanno dato applicazione all'art.198 bis del TUEL.¹⁷⁷

¹⁶⁹ Sarzana, Pieve di Teco, Ne e Carcare.

¹⁷⁰ Il solo comune di Sassello

¹⁷¹ A Celle Ligure, Albenga, Diano Marina e Bissano. Nei primi due casi, è un Istruttore direttivo, nel terzo il Direttore generale e nell'ultimo il responsabile del servizio finanziario.

¹⁷² È il caso del comune di Ospedaletti.

¹⁷³ Boissano, Savignone, Stella, Ventimiglia e Albenga

¹⁷⁴ Rossiglione, Vado Ligure, Busalla, Ospedaletti e Diano Castello.

¹⁷⁵ Celle Ligure, Sassello e Diano Castello.

¹⁷⁶ Cairo Montenotte, Bissano, Rossiglione, Vado Ligure, Celle Ligure, Ospedaletti, Ventimiglia, Albenga e Sassello.

¹⁷⁷ Cairo Montenotte, Sarzana, Lavagna, Rossiglione, Monterosso a mare, Vado Ligure, Busalla, Celle Ligure, Savignone Stella, Ventimiglia, Albenga, S.Stefano di Magra, Campomorone e Bargagli.

I tre quarti dei comuni hanno fatto tesoro delle osservazioni emerse in sede di controllo di gestione, adottando provvedimenti conseguenti nella successiva attività amministrativa e di programmazione. Circa la metà degli enti ha adottato un sistema informatico appositamente dedicato alla nuova funzione e ha effettuato scambi con altre attività di verifica, specialmente quella amministrativo contabile.

Il controllo di gestione dei comuni che si trovano nella regione Liguria esalta il ruolo del PEG, documento adottato ovunque e valutato periodicamente, nel suo stato di avanzamento, in tre quarti degli enti esaminati.¹⁷⁸ La valutazione complessiva meno lusinghiera spetta proprio al più vasto comune di Imperia. L'Ufficio di controllo non ha rapportato i responsabili agli obiettivi, né correlato questi ultimi ai relativi costi. Risultano inoltre inesistenti il programma di controllo, gli indicatori e un sistema informatico apposito, oltre a non essere effettuati scambi con gli altri controlli.

Agli antipodi si pone il comune di Albenga, per aver esercitato con accuratezza e in modo completo tutti i compiti connessi al controllo di gestione. Egualmente degno di nota è Vado Ligure che, molto diligentemente, per ogni attività monitorata, ha riportato sia l'obiettivo perseguito che l'indicatore di efficacia ed efficienza che, infine, i costi sostenuti distinti in diretti, comuni e di supporto.

La valutazione dei dirigenti presenta, anche qui, aspetti più omogenei del controllo di gestione. Nella maggioranza dei casi la composizione dell'organo preposto è mista, con uno o due membri interni di cui uno è quasi sempre il Segretario/Direttore generale, mentre l'altro, o gli altri, provengono soprattutto da altre amministrazioni locali. Vi sono comuni¹⁷⁹ che hanno una struttura composta da soli membri esterni, mentre qualche ente esercita la funzione in convenzione con altre comunità.¹⁸⁰ Talora l'organo che valuta i dirigenti è lo stesso che effettua il controllo di gestione.¹⁸¹

Il parametro generalizzato di valutazione è il rispetto degli obiettivi assegnati, accompagnato, assai di frequente, dal rispetto dei dati di bilancio. L'efficacia, efficienza ed economicità della gestione sono criteri un po' meno utilizzati, ma comunque abbastanza ricorrenti. Solo alcuni comuni valutano anche le prestazioni professionali individuali e di tipo organizzativo.¹⁸² Per la valutazione sono quasi sempre utilizzate le relazioni degli stessi dirigenti e, un po' meno spesso, i dati della contabilità finanziaria. Di rado si ricorre ad apposite relazioni del Sindaco o del Segretario comunale. I *report*, che non sempre vi sono, hanno per destinatari la Giunta e/o il Capo dell'Amministrazione.

Il controllo strategico è presente solo a Vado Ligure, Celle Ligure e Stella dove supporta l'attività di programmazione, verificando la congruenza tra obiettivi e risultati. Sia a Vado che a Celle

¹⁷⁸ I comuni di Rossiglione, Moconesi, Busalla, Celle Ligure, Vado Ligure e Albenga vi contengono l'articolazione contabile finanziaria, gli obiettivi specifici e gli indicatori. Gli altri si sono limitati ai primi due contenuti, mentre Cairo Montenotte, Lavagna e Bargagli vi hanno inserito la sola articolazione contabile finanziaria.

¹⁷⁹ S. Stefano di Magra e Bargagli.

¹⁸⁰ Sassello e, in preparazione, Lavagna.

¹⁸¹ A Rossiglione, Monterosso a mare, Moconesi e Stella.

¹⁸² Rossiglione, Monterosso a mare, Vado Ligure e Sassello.

Ligure risente di una certa commistione con la valutazione dei dirigenti, visto che nel primo è esercitato da Consiglio e Giunta, ma con il supporto del Nucleo, mentre nel secondo esiste un organo apposito, che però si avvale del servizio personale. È lodevole che piccoli comuni abbiano insediato il controllo strategico, mentre enti con decine di migliaia di abitanti non risultano essersi neanche occupati dell'argomento.

Emilia Romagna

La Sezione regionale per il controllo dell'Emilia Romagna ha verificato, nel corso del 2007, il funzionamento dei controlli interni di diciassette comuni con popolazione tra i 10.000 e i 17.000 abitanti circa. La Sezione delle Autonomie ha provveduto al lavoro di sintesi e di raffronto tra le esperienze, attenendosi sostanzialmente all'esito dei questionari somministrati dalla locale Sezione della Corte.

Il controllo di gestione risulta attuato in sette comuni, in tre è in corso di predisposizione, mentre negli altri non è stato ancora attivato.¹⁸³ Nei comuni che hanno attivato il servizio gli organi che lo esercitano sono di diversissima formazione. Così alcuni¹⁸⁴ si affidano ad un dirigente, responsabile del servizio finanziario, coadiuvato da un funzionario, mentre qualcun altro¹⁸⁵ ha voluto dotarsi di una struttura tutta esterna composta da liberi professionisti. Un paio di comuni¹⁸⁶ esercitano il servizio in forma associata con altri enti, contribuendo con l'apporto di propri dipendenti. In questi casi capita che l'organismo intercomunale cui si appoggia l'ente, non solo serva altre comunità, ma sia anche più organizzato, tanto da svolgere anche la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico. Esiste, come in Liguria, qualche caso di esercizio del controllo di gestione tramite un unico responsabile interno¹⁸⁷, così come accade che l'organo di verifica si articoli in due bracci separati, composti l'uno dal Segretario/Direttore generale più un collaboratore esterno che effettuano il monitoraggio delle attività e l'altro dal Ragioniere capo che, con il responsabile della contabilità, rileva costi, proventi e risultati.¹⁸⁸

Va, invece, positivamente segnalato che anche negli enti dove il controllo di gestione non risulta formalmente attivato, i responsabili del servizio finanziario o del servizio contabilità, ovvero i componenti del Nucleo di valutazione della dirigenza esercitano buona parte dei relativi compiti, verificando almeno lo stato di attuazione degli obiettivi programmati.¹⁸⁹ Tutti i comuni operano in base

¹⁸³ A Casagrande è, invece, momentaneamente sospeso.

¹⁸⁴ Portomaggiore e Savignano sul Rubicone.

¹⁸⁵ Forlimpopoli.

¹⁸⁶ Collecchio e Russi.

¹⁸⁷ Alfonsine.

¹⁸⁸ Castellarano.

¹⁸⁹ Solo il comune di Rottofreno non ha svolto riscontri.

ad un programma di controllo e ad obiettivi specifici attribuiti dal PEG che fornisce anche gli strumenti operativi che, altrimenti, vengono attinti dai vari servizi e, quando c'è, dalla contabilità economica.

Nella generalità dei casi il grado di raggiungimento degli obiettivi è misurato da una griglia di indicatori che sono soprattutto di efficacia, efficienza, economicità e tempistica. Lo stato di avanzamento del PEG è verificato semestralmente¹⁹⁰ o trimestralmente¹⁹¹ e, solo di rado, occasionalmente.¹⁹² È una nota di merito per questi comuni essersi impegnati ad una certa periodicità nella produzione dei referti, anche se non sempre si osservano scadenze fisse. Le verifiche sul PEG hanno permesso a moltissimi comuni¹⁹³ di denunciare quegli scostamenti tra previsioni programmatiche e risultati che poi sono stati denunciati in appositi *report* indirizzati alla Giunta e ai responsabili dei servizi.¹⁹⁴

I referti annuali sulla gestione nel suo complesso sono stati compilati da circa la metà degli enti e alcuni¹⁹⁵ hanno anche redatto relazioni infrannuali. Alcuni comuni¹⁹⁶ non hanno presentato *report*, mentre altri hanno solo compilato brevi rapporti su argomenti specifici. Le autorità destinatarie sono state prevalentemente la Giunta, i Responsabili dei servizi e, qualche volta, il Sindaco, il Nucleo di valutazione o il Consiglio. Il comune di Savignano sul Rubicone ha adempiuto all'obbligo di trasmissione del referto alla Corte dei conti.

Sui diciassette comuni esaminati emerge, pur nella varietà delle modalità d'attuazione, un livello medio di approfondimento del controllo abbastanza omogeneo e soddisfacente, con l'eccezione di due enti¹⁹⁷, che sono risultati scarsamente impegnati e anche poco interessati e di altri due¹⁹⁸, che possono invece definirsi, almeno sotto il profilo dei controlli, straordinariamente avanzati. Entrambi questi ultimi hanno fissato, preventivamente e per centri di costo, alcuni obiettivi straordinari di miglioramento e di sviluppo che poi, a fine gestione, sono stati valutati rispetto ai tempi e alle percentuali di realizzazione. I referti del comune di Russi sono stati utilizzati anche per la valutazione dei dirigenti e per la riprogrammazione dell'anno successivo, mentre ad Alfonsine si è mantenuto un costante e vivace scambio di esperienze con il Nucleo di valutazione.

La valutazione dei dirigenti, non solo è anche qui più diffusa e consolidata del controllo di gestione, ma è anche esercitata da organi composti tendenzialmente allo stesso modo. Se si fa eccezione per i comuni che hanno attribuito il compito alla Giunta, coadiuvata dal Direttore

¹⁹⁰ Soliera, Collecchio, Noceto, Castel San Giovanni, Alfonsine e Russi.

¹⁹¹ Verucchio, Portomaggiore e Medicina.

¹⁹² Forlimpopoli.

¹⁹³ Medicina, Portomaggiore, Alfonsine, Molinella, Savignano sul Rubicone, Soliera, Noceto, Castel San Giovanni e Verucchio.

¹⁹⁴ Nel caso di Portomaggiore e Verucchio le relazioni hanno permesso la rimodulazione dei programmi.

¹⁹⁵ Medicina e Alfonsine.

¹⁹⁶ Nonantola, Collecchio e Noceto.

¹⁹⁷ Forlimpopoli e Nonantola.

¹⁹⁸ Alfonsine e Russi.

generale e/o da un membro esterno¹⁹⁹ e per quelli che svolgono l'attività in convenzione con enti limitrofi, facenti parte di un servizio di sviluppo intercomunale a composizione interna²⁰⁰, tutte le altre comunità locali effettuano la valutazione dei dirigenti grazie ad un organo appositamente istituito e a composizione mista.²⁰¹ Come avviene in altre regioni il Nucleo si compone del Segretario/Direttore generale, coadiuvato da uno o due membri esterni che sono liberi professionisti o consulenti, ovvero professori universitari o funzionari di altri comuni.

Per la valutazione di posizione e di risultato tutti gli enti tengono conto, anche se con percorsi differenti, sia del rendimento dei dirigenti, misurando il grado di raggiungimento degli obiettivi, che dei loro comportamenti organizzativi e direzionali. A questo duplice giudizio viene attribuita una valutazione in termini percentuali che conferisce un diverso peso alla complessità delle funzioni, permettendo di calcolare gli importi delle indennità.

La valutazione di risultato ricomprende sempre il grado di raggiungimento degli obiettivi e, quasi sempre, la valutazione dei comportamenti organizzativo direzionali.²⁰² Spiccano ancora, per approfondimento, Alfonsine e Russi che hanno adottato profili comportamentali quali l'impegno personale, la formulazione di strategie e la capacità di programmare, risolvere ed innovare. Anche nella valutazione di posizione i due comuni adottano criteri uguali, tra cui la professionalità, la complessità direzionale e la strategicità.

La valutazione di posizione dirigenziale reca un'infinità di differenziazioni da ente ad ente, per cui costituiscono sicura eccezione i comuni che hanno adottato parametri identici quali la collocazione della struttura, la complessità organizzativa e le responsabilità gestionali²⁰³.

Tutti gli altri enti richiamano particolareggiatamente un'infinità di criteri e sottocriteri, tra i quali, con qualche difficoltà, si enucleano quelli di maggior uso, come la collocazione della struttura, il grado di autonomia, il livello di responsabilità, l'entità delle risorse gestite, la complessità dei procedimenti, le necessità organizzative e la strategicità delle scelte.

Il controllo strategico è stato attivato in quattro comuni e quindi con una percentuale considerevole rispetto agli enti di molte altre regioni.²⁰⁴ Il più avanzato è apparso ancora una volta il comune di Russi, dove l'apposita relazione da conto dello stato di attuazione degli obiettivi, sia a metà che a fine gestione, raffrontandolo con la relazione previsionale e programmatica.

¹⁹⁹ Portomaggiore e Castellarano.

²⁰⁰ Alfonsine, Russi, Verucchio e Rottofreno.

²⁰¹ Solo Molinella ha voluto un organo a composizione interna.

²⁰² Questi ultimi sono esaminati analiticamente nei Comuni di Castel San Giovanni, Alfonsine, Russi e Castellarano.

²⁰³ Medicina, Portomaggiore, Forlimpopoli, Savignano sul Rubicone e Castellarano.

²⁰⁴ A Portomaggiore è svolto dalla Giunta, supportata dal servizio personale, mentre a Collecchio e Russi vi provvede il Nucleo di valutazione dei dirigenti. Ad Alfonsine se ne occupa lo staff del Direttore generale, assieme al Servizio di sviluppo intercomunale che, come accennato, provvede alla valutazione in forma associata con altri Comuni.

Ovunque il controllo strategico è abbastanza maturo perché verifica la corretta gestione delle risorse e la concreta attuazione delle scelte contenute nelle Direttive e nei programmi. Predisporre delle relazioni per l'organo politico sulle incongruenze verificatesi, sugli ostacoli nel raggiungimento degli obiettivi, sulle responsabilità individuate e sui rimedi proponibili.

Toscana

Nel 2007 la Sezione regionale per il controllo per la Toscana ha esaminato, con separate indagini sulla gestione finanziaria, nove comuni di varia grandezza, approvando con apposite Delibere altrettante relazioni che hanno preso in considerazione anche l'assetto organizzativo e il funzionamento dei controlli interni. Inoltre, nei primissimi mesi del 2008, è stata portata a termine una breve indagine di tipo ricognitivo, intesa ad appurare quanti enti avessero insediato i vari tipi di controllo e quanti dipendenti vi fossero addetti. In centoventicinque comuni con popolazione tra i 5000 e i 60000 abitanti il controllo di gestione è stato istituito in ottantuno casi e ignorato in quarantaquattro. Al contrario, il controllo strategico è inesistente in ben centoquattro comuni, a fronte di soli ventuno enti che hanno adempiuto. La valutazione dei dirigenti è, come sempre, applicata quasi ovunque (centotredici casi, con solo dodici defezioni). Dei dieci comuni superiori ai 60000 abitanti che hanno risposto al questionario, nove hanno insediato il controllo di gestione e tre il controllo strategico, mentre tutti hanno la valutazione dei dirigenti.

Dall'indagine del 2007 è emerso che in alcuni comuni²⁰⁵ il controllo di gestione non è stato attivato, mentre in altri²⁰⁶ sono state implementate forme di riscontro elementari che rimangono nell'ambito della Direzione generale o del Servizio economico finanziario. Ad esempio, nell'importante cittadina di Viareggio, a spiccata vocazione turistica, la carenza del servizio è sottolineata dalla redazione di *report* di semplice monitoraggio delle attività di settore.

Talora la funzione è svolta dalla stessa struttura prevista per la valutazione della dirigenza²⁰⁷. Ad Orbetello la composizione è di tre membri di provenienza indifferentemente interna o esterna, qualificati comunque come esperti. Nei due comuni capoluogo di provincia, Prato e Livorno, l'organo di controllo è costituito da dirigenti. In alcuni enti²⁰⁸ si ritrovano elementi comuni, quali la predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi, la rilevazione di costi, proventi e risultati dei singoli servizi e il ricorso ad indicatori finanziari ed

²⁰⁵ Portoferraio, Fivizzano e Fabbriche di Valico.

²⁰⁶ Viareggio e Massa e Cozzile. Però in quest'ultimo, almeno sono stati effettuati raffronti tra obiettivi e risultati, utilizzando i soli indicatori quantitativi.

²⁰⁷ Montalcino e Orbetello. Nel primo dei due comuni, i due membri esterni dell'organismo sono presieduti dal Segretario, se effettuano il controllo di gestione e dal Direttore generale, se si occupano di esaminare i dirigenti.

²⁰⁸ Montalcino, Orbetello e Prato.

economici.²⁰⁹ È degna di nota l'accuratezza con cui ha lavorato il comune di Montalcino il cui controllo si ripartisce in una valutazione ex ante che, partendo dal piano degli obiettivi, individua i progetti e definisce gli indicatori, una valutazione in itinere che applica gli indicatori, individuando gli scostamenti, e una valutazione ex post che verifica i risultati e le eventuali responsabilità. Qui esiste poi la particolare figura del "Controller" che, pur essendo uno dei membri della struttura, si dedica, in particolare, allo stato di attuazione del PEG. Consapevole dell'anomala destinazione dello stesso organo a due funzioni, il comune ha recentemente destinato il Nucleo alla sola valutazione dei dirigenti, mentre ha affidato al nominato "Controller" il riscontro di gestione e strategico. La valutazione positiva per l'impegno profuso riguarda anche il nominato comune di Orbetello, che ha ricevuto il plauso della Sezione della Corte dei conti di Firenze per l'attenzione con cui ha delineato le attività e gli obiettivi cui commisurare i risultati. Si è dotato, inoltre, di obiettivi di PEG coerenti con la relazione previsionale e programmatica, nonché talmente analitici e significativi da potersi correlare puntualmente risorse e responsabili. Infine, in caso di scostamenti, ha cercato di approfondire le cause del mancato raggiungimento dei risultati.

Questi due comuni più solerti si distinguono dagli altri anche per la trimestralità dei rapporti²¹⁰, che altrove sono mediamente annuali. I destinatari costanti e comuni a tutti gli enti sono gli amministratori e i dirigenti.

Il controllo di gestione del comune di Livorno, il più popoloso, non presenta caratteristiche particolari, attestandosi sulle finalità più generali e scontate di verifica dello stato di attuazione degli obiettivi e dei programmi. Utilizza solo indicatori semplici che consentono analisi quantitative e quindi incomplete. L'unica nota di merito va riconosciuta al settore della Pubblica Istruzione, dove, avvalendosi a titolo sperimentale della contabilità analitica per centri di costo, è stato possibile applicare con profitto indicatori complessi.

I due comuni più grandi, capoluogo di provincia, hanno trasmesso alla Corte dei conti la relazione di cui all'art.198 bis del TUEL.

La valutazione dei dirigenti è stata attuata in tutti i comuni²¹¹, anche se vi si registra un diverso grado di approfondimento. Nei comuni più piccoli²¹² l'applicazione della normativa è stata spesso embrionale o provvisoria, inducendo gli organismi deputati a prendere in considerazione, come parametri di risultato, i criteri di valutazione più semplici, quali la complessità della funzione,

²⁰⁹ A Montalcino gli indicatori vengono concordati con i Responsabili delle Unità organizzative.

²¹⁰ A Montalcino e Orbetello va aggiunta Prato, dove le valutazioni vengono effettuate, oltre che rispetto al PEG generale, redatto dalla Giunta, anche rispetto a PEG settoriali preparati dai Servizi.

²¹¹ Fa eccezione Fivizzano e, in parte, Viareggio dove è in corso di predisposizione.

²¹² In specie a Massa e Cozzile e a Fabbriche di Valico.