

In quest'ottica l'autonoma organizzazione dei sistemi di controllo interno dovrebbe fondarsi sulla necessaria condivisione di parametri e metodologie, con la individuazione di comuni standard di riferimento, come, per l'appunto, i costi standard che consentono di valutare l'efficienza e l'economicità a fronte di parametri univoci. In un futuro sistema federale sarà tanto più necessario un assetto di controlli interni che serva, non tanto a reprimere, quanto piuttosto a conoscere al meglio i flussi finanziari e gli andamenti di entrata e di spesa, onde programmare le risorse, correggere gli interventi ed assicurare i necessari supporti. È quasi superfluo osservare che l'attuale assetto dei controlli interni potrebbe essere di ostacolo all'avvento del federalismo, mentre una sua rinnovata efficienza agevolerebbe il consolidarsi del nuovo scenario, tanto più che esso si fonda sull'efficienza dei servizi locali, così come sono promossi e salvaguardati proprio dai controlli interni.

Mentre presso le Sezioni regionali il contraddittorio instaurato con le Amministrazioni in vista delle delibere approvative delle relazioni conclusive delle relative indagini sui controlli interni, hanno permesso di affinare le tecniche conoscitive e di approfondire gli sviluppi dei controlli stessi, in sede di Sezione centrale all'acquisizione delle risultanze delle analisi locali si è aggiunto il vantaggio di muoversi da una sorta di osservatorio privilegiato sulla gestione, osservatorio che ha consentito alla Corte dei conti "romana" di rilevare comparativamente il sistema organizzativo e gestionale adottato dai Comuni nel loro complesso. Recentemente, grazie anche ai referti sul controllo di gestione che l'art.198 bis del TUEL ha imposto ai preposti organi degli Enti locali, di inviare anche agli Uffici della sede locale della Corte dei conti, la Sezione delle Autonomie ha potuto appropriarsi più agevolmente del quadro generale della situazione relativa all'insediamento e funzionamento dei controlli interni, potendo così riferire al Parlamento sullo stato dei controlli, così come si sono atteggiati e articolati negli Enti locali di più Regioni.

Le relazioni alle Assemblee legislative, già svolte sotto la disciplina delle norme preesistenti alla L.131/2003 (si vedano i Referti degli anni dal 2000 al 2003) hanno ripreso il loro cammino grazie al referto dello scorso anno e a quello attuale, entrambi accentrati sull'osservazione comparata del fenomeno dei controlli interni, limitatamente alle Regioni che hanno inserito l'indagine nel programma annuale e cercando, per quanto possibile, di mettere a punto una visione d'insieme che rivesta un qualche interesse per il Parlamento.

A ben guardare, infatti, il coinvolgimento degli organi di controllo interno è motivato dal fatto che essi, non solo costituiscono uno strumento di miglioramento della gestione, ma anche un canale informativo della Corte dei conti, affinché abbia un ulteriore strumento per approntare la verifica degli andamenti della finanza pubblica. Del resto, come ha sottolineato la Corte Costituzionale,¹⁹² l'obbligo degli organi di controllo interno di relazionare alla Corte

¹⁹² Vedi sentenze n.29/1995 e n.470/1997.

dei conti, discende da norme finalizzate ad attivare processi di autocorrezione, posti nell'esclusivo interesse dell'ente controllato.

La prospettiva futura dovrebbe essere nel segno di un sistema unitario, composto da controlli interni ed esterni, in cui i primi tendono a innescare meccanismi di autocorrezione, mentre i secondi, di tipo neutrale e magistratuale, tratteggiano un'unitaria garanzia di sistema. Inoltre rimane fermo che, mentre gli organi di controllo interno si appuntano principalmente sui bilanci e sui rendiconti, il controllo sulla gestione della Corte dei conti procede mediante indagini disposte appositamente sulla falsariga dei programmi stabiliti annualmente dalle Sezioni Riunite e ispirate anche alle priorità stabilite dalle Commissioni parlamentari su materie scelte a campione (art.1, comma 473 L. 296/2006-Finanziaria 2007 e art.11 L.15/2009). Questo profilo concorre a giustificare l'inserimento del capitolo sui controlli interni nell'ambito del referto annuale al Parlamento, che quindi, non solo riferirà ai sensi della Legge la Loggia, ma tenterà anche di utilizzare gli esiti dei controlli interni come strumento-spia, idoneo ad assodare se e in che misura siano state assolte le priorità indicate nelle previsioni programmatiche dell'Ente.

Negli ultimi periodi non si sono registrati provvedimenti normativi di modifica dell'assetto dei controlli interni e da ciò si deduce, sicuramente, un minor interesse del legislatore per questi strumenti di intervento interno. Dall'altra si registra l'assunzione di un ruolo preponderante da parte della Corte dei conti che, essendo rimasta l'unico organo di controllo esterno, si è cimentata anche a comparare gli esiti dei riscontri svolti in sede locale, riferendo alle Camere sulle gestioni più o meno soddisfacenti, con particolare attenzione a quelle che abbiano impiantato controlli-guida indirizzati ad una migliore amministrazione.

In un controllo di gestione che annoveri tra le principali esigenze quella di individuare i costi maggiormente sostenibili a fronte di servizi più efficienti, sia i controlli interni di cui al D.Lgs.286/1999 che il "controllo sui controlli" della Corte dei conti concorrono a verificare sul campo quali siano gli standard e gli indicatori più validi da assumere nelle scelte politiche, magari dopo un appropriato raffronto di benchmarking. In buona sostanza, solo se i controlli interni funzionano a dovere, permettendo una proficua acquisizione dei loro esiti, la Corte può effettuare i riscontri comparati tra costi, rendimenti e risultati, che consentono di individuare e indicare a modello le soluzioni economiche più valide. Il lavoro svolto dalla Corte dei conti sui controlli interni può, inoltre, essere utile ad integrare le varie forme d'istruttoria sulle svariate indagini intraprese sugli enti locali, il tutto ai fini di una più completa valutazione della sana gestione finanziaria.¹⁹³

¹⁹³ Non a caso molto spesso la relazione sulla sana gestione finanziaria di un Ente contiene un capitolo dedicato al funzionamento dei controlli interni.

Le difficoltà operative scaturiscono, notoriamente, dalla grande eterogeneità dei modelli attuativi e dei livelli di funzionamento, accentuati dall'ampia sfera di autonomia che l'art.2 della L.131/2003 ha attribuito, peraltro con delega ancora da attuare, alla potestà statutaria degli Enti Locali. Le indispensabili esigenze di coordinamento tra gli innumerevoli aspetti dei controlli sono state spesso comprese da fattori di diversificazione, quali l'entità della popolazione, la disponibilità a innovare, la consistenza delle risorse umane, finanziarie e professionali, la sussistenza di una cultura della gestione del servizio pubblico etc.

Attualmente l'interesse è volto alla ricerca di criteri omogenei per il coordinamento delle metodologie di rilevazione del funzionamento dei controlli. Solo grazie a criteri di verifica e di valutazione uniformi c'è la possibilità di effettuare confronti tra i vari sistemi, esprimendo motivati apprezzamenti nei confronti dei più idonei e dando vita a pronunciamenti che costituiscano veri e propri indirizzi operativi. Del resto l'art.1, comma 5 del D.L. 168/2004 già allora rafforzava quanto disposto dall'art. 3, comma 8 della L.20/1994 (che, a sua volta, già prevedeva una forma di raccordo tra controlli interni ed esterni). Le Relazioni della Corte dovevano, infatti, contenere valutazioni sul funzionamento dei controlli interni, potendo essa richiedere alle Amministrazioni e agli organi di controllo interno ogni atto o notizia, nonché effettuare o disporre ispezioni o accertamenti diretti.

Molto più di recente, invece, l'art.3, comma 60 della Finanziaria 2008¹⁹⁴ ha direttamente stabilito che quanto riferito al Parlamento può essere attinto anche da quanto acquisito dalle Sezioni regionali, per cui la Corte dei conti centrale ricorre agli esiti delle verifiche svolte in sede locale che, seppure comunicati in primis ai collegi degli Enti controllati, possono comunque essere utilizzati per ampliare la portata delle informazioni e dei dati raccolti a beneficio delle Assemblee legislative.

Gli strumenti riconosciuti alla Corte a fronte delle amministrazioni indagate hanno visto rafforzarsi la loro consistenza grazie alle Leggi Finanziarie del 2007 e del 2008 che hanno imposto, l'una di comunicare, entro sei mesi dall'invio della relazione agli organi consiliari, le misure autocorrettive adottate di conseguenza, mentre l'altra ha obbligato le Amministrazioni verso cui fossero mosse raccomandazioni di motivare, nel termine di un mese dalla loro ricezione, le cause del mancato adeguamento.

Il Legislatore ha ritenuto di venire incontro agli Enti locali, anche stabilendo che Statuti e Regolamenti possano disciplinare i controlli interni con una considerevole autonomia, prevedendo, eventualmente, l'istituzione di un unico organismo cui affidare tutti i controlli, con la sola esclusione di quello di regolarità amministrativa e contabile. Questa possibilità, accanto a quella di gestire il servizio in forma associata, ricorrendo ad apposite convenzioni con altri Comuni, dovrebbe aiutare gli Enti di piccole dimensioni che

¹⁹⁴ "... la Corte dei conti riferisce anche sulla base dei dati e delle informazioni raccolti dalle Sezioni regionali di controllo."

risparmierebbero risorse umane e finanziarie per i vari adempimenti. Purtroppo anche queste possibilità non hanno ridotto la scarsa affezione degli Enti locali a questi istituti di verifica interna.

La recentissima Legge 15/2009, di conversione del D.L. "Brunetta", ha previsto che, entro tre mesi dalla sua emanazione venga emesso, sentito il Ministro dell'Economia, un D. P. C. M. che individui le misure idonee a rafforzare l'autonomia e ad accrescere le capacità di analisi conoscitive e valutative dei servizi di controllo interno, nell'ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente. I Sindaci potranno confermare o revocare gli incarichi dirigenziali, in base alla "pagella" portata a casa dai responsabili di ciascun settore. Dovrà, infine, essere assicurata l'accessibilità dei dati sui servizi resi dalla P.A., tramite la pubblicità e la trasparenza degli indicatori e delle valutazioni operate da ciascuna Amministrazione.

Lungi dal voler ridefinire le caratteristiche e le finalità dell'Istituto si sottolineano qui alcuni aspetti legati alle esperienze più recenti del controllo di gestione, tenendo presente che per le caratteristiche dell'Istituto e i profili normativi va fatto rinvio alla relazione licenziata nel 2008.¹⁹⁵ Va detto intanto che molte informazioni che la Corte dei conti - Sezioni regionali possiedono derivano dall'applicazione dell'art.198bis del TUEL, introdotto dall'art.1, comma 5 del D.L. 12.07.2004 n.168, conv. dall'art.1, comma1 della L.30.07.2004 n.191, che ha stabilito che il referto sul controllo di gestione, destinato ordinariamente ad Amministratori e Dirigenti dell'Ente locale, sia trasmesso anche alla Corte.

Visto che i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti sono obbligati all'adozione del PEG, i referti ricevuti negli ultimi anni dalla Corte hanno acquisito dati e notizie gestionali di portata più significativa degli esercizi precedenti. Gli Uffici della Corte hanno potuto valutare, ad esempio, il Piano dettagliato degli obiettivi, ne hanno raffrontato i costi effettivi rispetto a quelli stimati, così come i proventi effettivi hanno potuto essere paragonati a quelli previsti. È stato, inoltre, possibile misurare il grado di raggiungimento degli obiettivi, calcolando, settore per settore il rapporto tra costi e risultati, nonché l'efficacia, efficienza ed economicità delle azioni intraprese. Se a questi elementi si aggiungono le richieste appositamente inoltrate a mezzo di questionari che riguardano l'uso delle risorse umane e il costo del lavoro, il ricorso ad incarichi e consulenze esterni, l'analisi prospettica dei costi con la stima dei risultati, il confronto tra costi di copertura e resa dei servizi, i casi e l'entità degli indebitamenti, comprendiamo quanto la verifica del controllo di gestione costituisca ormai un punto di visuale insostituibile sui circuiti interni all'Ente.

¹⁹⁵ Per questi aspetti si veda il referto sulla gestione finanziaria degli Enti Locali del 2008, pag.99.

Grazie al controllo di gestione sono entrati nella cultura del Comune il PEG¹⁹⁶, che attesta su costi standard il perseguimento degli obiettivi, gli indicatori che misurano il rapporto tra obiettivi programmati e risultati perseguiti (efficacia ¹⁹⁷), ovvero tra mezzi impiegati e risultati ottenuti (efficienza ¹⁹⁸) e i *reports* che evidenziano gli scostamenti tra preventivo e consuntivo. Le rilevazioni effettuate da questi ultimi inducono di per sé all'adozione delle misure correttive che sono il punto d'approdo e l'intima giustificazione di questo tipo di controllo. In caso di scostamento cosiddetto "rimediabile" le misure correttive consistono nella messa a punto di attività dirette ad incidere sulle unità organizzative, onde annullare o per lo meno limitare lo scostamento nel periodo immediatamente successivo. Viceversa, in caso di scostamento cosiddetto "irrimediabile", anziché "aggiustare il tiro" il controllo di gestione si attiva per riformulare gli obiettivi ritenuti ormai irrealizzabili.

L'applicazione del citato e importantissimo art.7, comma 7 della L.131/2003 affida alla Corte dei conti-Sezioni regionali la verifica della sana gestione finanziaria degli Enti territoriali sottoposti al suo controllo, alla luce delle norme che sovrintendono agli equilibri di bilancio, al rispetto del patto di stabilità e ai limiti posti all'indebitamento. La verifica si estende allo stato di funzionamento dei controlli interni che, secondo quanto concepito dal legislatore del D.Lgs.286/1999 e ribadito dall'art.147 del TUEL, avrebbero dovuto consentire all'Ente il superamento delle criticità che si frappongono alla sana gestione, permettendogli di correggere il tiro in corso d'opera, con l'adozione in spirito collaborativo di tempestive e adeguate misure correttive.

I Programmi annuali, elaborati per legge dalle Sezioni regionali, hanno inserito spesso, in seno alla verifica di sana gestione, l'indagine sui controlli interni dei Comuni esaminati, scelti prevalentemente a campione e focalizzando l'interesse soprattutto sul vaglio della gestione corretta ed efficiente. Questa impostazione che implica il c.d. "controllo sui controlli" ha permesso alla Corte di valutare nel dettaglio e su di un numero cospicuo di Enti lo stato di attuazione del sistema introdotto dal D.lgs.286/1999. Il pronunciamento delle Sezioni regionali sul funzionamento dei controlli interni ha, naturalmente, investito gli organi elettivi dei Comuni esaminati, anche se le relative indagini hanno anche consentito alla Sezione delle Autonomie sia di esprimersi sullo scenario d'insieme che di valutare lo stato generale di applicazione della normativa, permettendo la comparazione delle esperienze e, in qualche caso, anche la segnalazione delle esperienze più ragguardevoli, affinché siano di esempio e stimolo ai Comuni più carenti. Le ricognizioni delle indagini sui controlli interni hanno riguardato, lo scorso anno, il Piemonte, la Liguria, l'Emilia Romagna, la Toscana, le

¹⁹⁶ Nei Comuni inferiori ai 15.000 abitanti che non lo adottino per scelta c'è comunque un Budget che evidenzia le risorse da gestire a fronte degli obiettivi assegnati ai centri di responsabilità.

¹⁹⁷ Sono indicatori di efficacia quelli relativi alla qualità del servizio e al soddisfacimento della domanda dell'utenza.

¹⁹⁸ Sono indicatori di efficienza quelli relativi all'utilizzo delle risorse, alla produttività e al costo dei servizi.

Marche, il Lazio, l'Abruzzo, la Basilicata, la Calabria e la Sardegna, in cui alcuni Comuni erano stati appositamente inseriti nei programmi d'indagine. Non diversamente, nel corso del 2009, le stesse Sezioni della Corte hanno posto sotto osservazione i meccanismi interni dei Comuni rientranti nelle proprie Regioni, con il risultato che, nuovamente, il Piemonte, la Liguria, la Toscana e l'Abruzzo hanno evidenziato l'assetto e il funzionamento a campione dei propri controlli. Viceversa le Sezioni della Lombardia, del Friuli Venezia Giulia, dell'Umbria, del Molise e della Campania hanno compiuto di recente le loro prime indagini. Se si tiene presente che la Sezione del Veneto si è occupata di un'ampia ricerca a tappeto sul solo controllo di gestione, al momento il Trentino Alto Adige, la Puglia e la Sicilia sarebbero le sole Regioni che attendono dagli Uffici della Corte un prossimo referto sui controlli interni.

PIEMONTE

La locale Sezione di controllo della Corte dei conti ha indagato, nel corso del 2008, sulla sana gestione finanziaria e sul funzionamento di ventiquattro Comuni, fra cui sette capoluoghi di Provincia e diciassette Enti appartenenti a dimensioni demografiche diverse ma accomunati dall'essere stati posti " sotto osservazione" per il mancato rispetto del Patto di stabilità.¹⁹⁹

L'applicazione delle norme sui controlli interni nei Comuni capoluogo registra la presenza di tutti i tipi di verifica, fatta eccezione per il controllo strategico, adottato solo a Torino, Asti ed Alessandria.

A Torino ab.900.569 il controllo di gestione è affidato ad una struttura permanente e dedicata, composta da un Dirigente e sette impiegati di categoria "D". La funzione è stata svolta in base ad un apposito programma che ha, tra l'altro, analizzato l'uso delle risorse per mezzo di una serie di indicatori predisposti.²⁰⁰ Il PEG riconduce l'ammontare di entrate e spese agli obiettivi assegnati ai centri di costo, con la conseguenza che, se l'organo di controllo attribuisce ad ogni obiettivo un numero percentuale, è pure in grado di misurarne lo stato di avanzamento e le criticità.

La Sezione della Corte ha espresso un giudizio complessivamente positivo, giustificato, in parte, dall'implementazione del controllo strategico affidato a un "Comitato coordinatore" deputato ad elaborare una programmazione economico finanziaria di lungo periodo. Nonostante la valutazione positiva, il controllo di gestione non ha comportato l'adozione di misure autocorrettive, con ricadute positive sull'Amministrazione.

¹⁹⁹ Così risulta dal Programma d'indagine formulato dalla Sezione Piemonte nel 2005, in vista della gestione in cui sono stati elencati una serie di Enti inosservanti al "Patto". La gestione interessata è stata principalmente il 2007, ma con casi risalenti al 2006.

²⁰⁰ A tal fine è stato anche insediato un apposito organo denominato "Osservatorio del rispetto delle regole di buona amministrazione" che risulta essere funzionante.

Anche ad Alessandria ab.91.724 esiste un Ufficio "Programmazione e controllo strategico", cui è preposto, a tempo pieno, un dipendente di area "D", mentre la struttura permanente dedicata al controllo di gestione è formata da due dipendenti della medesima qualifica che effettuano il monitoraggio dei servizi, ma con la particolarità che la loro qualità è verificata direttamente dall'utenza, cui l'organo di controllo rivolge appositi questionari per misurarne il grado di soddisfazione. Purtroppo però, ad Alessandria, come del resto anche ad Asti, alle rilevazioni effettuate dal controllo di gestione non ha fatto seguito l'adozione di conseguenti misure autocorrettive.

Ad Asti ab. 73.861 non vi è una struttura permanente dedicata al controllo di gestione i cui compiti sono comunque assicurati da quattro unità interne, di cui un dirigente, che hanno elaborato un PDO ed effettuato un monitoraggio dello stato di avanzamento dei progetti. L'Ente ha inoltre assicurato che l'implementazione del controllo interno ha garantito la sussistenza di quei presupposti che assicurano l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'agire amministrativo (cfr. art.197, commi 3 e 4 del TUEL). Anche qui si è insediato il controllo strategico, effettuato da un Comitato interno²⁰¹ e ugualmente non risultano adottati interventi correttivi determinati dal controllo di gestione, sulla cui "effettività", pertanto, la Corte non ha potuto che esprimere ampie riserve.

I Comuni di Cuneo, Novara e Verbania hanno tutti una struttura dedicata e permanente, anche qui ad esclusiva composizione interna.²⁰² Il controllo di gestione di Cuneo ab. 54.687 è chiaramente inadeguato perché è privo di un Programma ed è munito di un PDO che si rivela superfluo, visto che non sono rilevati i costi, proventi e risultati cui raffrontarlo. Del resto l'Ente stesso ha ammesso di non aver rapportato risorse e costi agli appositi parametri di valutazione dei risultati (mancata attuazione dei commi 3 e 4 dell'art.197 del TUEL). Il giudizio negativo sul controllo di gestione del Comune di Cuneo si ripete per Alessandria, che pure ha redatto un programma di controllo e formulato valutazioni sull'efficienza ed economicità della gestione, ai sensi del noto articolo del Testo Unico appena citato. L'assenza di concreti apporti al cambiamento hanno in qualche modo vanificato le particolarità di questo Comune che, in sede di controllo di regolarità amministrativa e contabile, aveva introdotto un controllo "collaborativo" che verifica la coerenza tra il procedimento amministrativo e gli obiettivi di PEG (sarebbe emerso lo scostamento tra gli impegni di spesa e i costi presunti dal relativo budget per il raggiungimento degli obiettivi).

Viceversa il Comune di Verbania ab.30.794 occupa un posto alle soglie della valutazione di eccellenza, non solo grazie ad un'adeguata implementazione del controllo di

²⁰¹ Insediato presso la Direzione Generale e composto dal Segretario Generale e due Dirigenti.

²⁰² Un solo dipendente preposto a Cuneo e Novara, due a Verbania.

gestione, ma anche grazie sia alla conseguente assunzione di misure autocorrettive che alle modifiche apportate alle singole attività. E poi ineccepibile l'adozione del programma di controllo, del PDO, nonché la verifica di efficienza dei singoli servizi.²⁰³ Le proposte emerse hanno riguardato, di volta in volta, la riorganizzazione di Uffici e servizi, le modalità di superamento delle criticità di un appalto e l'adozione di procedure rinnovate nel funzionamento di alcuni servizi.²⁰⁴

Solo nel Comune di Vercelli ab. 44.487 il controllo di gestione non è svolto da una struttura dedicata, ma dal personale del Servizio Bilancio che ha elaborato un programma di verifiche e un PDO L'applicazione dell'art.197, commi 3 e 4 del TUEL si risolve nella semplice allegazione di una tabella di indicatori al rendiconto annuale, mentre il referto di gestione si limita a riprodurre la relazione al rendiconto che la Giunta mette a punto abitualmente.²⁰⁵

Rispetto al controllo di gestione quello di valutazione presenta, in tutti i Comuni capoluogo, carattere di omogeneità, sia sotto il profilo della composizione dell'organo che sotto l'aspetto delle modalità operative. Così il Nucleo ha struttura mista con, in genere, tre membri tra interni ed esterni diversamente combinati.²⁰⁶

I metodi di valutazione sono analoghi nei Comuni di Torino, Asti, Novara, Verbania²⁰⁷ e Vercelli, dove si verifica il massimo livello percentuale di raggiungimento dei risultati rispetto agli obiettivi di PEG. Alessandria ha diversificato in quote la retribuzione del dirigente, commisurandola al raggiungimento degli obiettivi e al comportamento organizzativo, mentre Cuneo ha affidato un peso percentuale a ciascuno dei tre parametri cui è ricorso e che sono la realizzazione degli obiettivi, i fattori comportamentali e l'attitudine propositiva.

I Comuni non capoluogo esaminati sono diciassette, con una netta prevalenza (dieci comunità) di quelli appartenenti alla V classe demografica (ab.da 5000 a 9999). Sono poi rappresentati gli Enti della VI e VII classe, con due esponenti per ciascuna categoria e non mancano i Comuni della II, III, e IV classe, presenti ciascuno con un solo Ente.

A Cassano Spinola ab. 1.874, il Comune più piccolo, è presente il solo controllo di gestione,²⁰⁸ che si avvale di un Programma di controllo e di un PDO La Sezione piemontese della Corte dei conti ha invitato l'Ente a ricorrere alla forma associata con altri Comuni, per

²⁰³ Su di essi sono stati redatti ben quarantasette referti, uno per ogni centro di costo.

²⁰⁴ Tanta vivacità di proposte nasce anche dal fatto che, nel 2006, sono stati redatti quarantasette referti, uno per ogni centro di costo.

²⁰⁵ In sede di Adunanza davanti alla Sezione regionale di controllo per il Piemonte, l'Ente è stato invitato a fornire entro il 30.06.2009 chiarimenti su cosa intenda intraprendere per migliorare il controllo di gestione.

²⁰⁶ Ad Alessandria e a Verbania ci sono il Segretario Generale e due esterni, ad Asti un dirigente interno e due liberi professionisti, a Cuneo un dirigente interno e due esterni, a Novara il Segretario Generale e il Direttore Generale più un solo esterno docente universitario. Solo a Vercelli i membri sono due: un dirigente interno ed un libero professionista. L'eccezione è Torino, dove l'organo si compone di soli membri interni.

²⁰⁷ A Verbania il 15% della valutazione è riservata al Sindaco. Si sono verificati casi di decurtazione dell'indennità di risultato.

²⁰⁸ Esercitato dal Segretario/Direttore Generale e due dipendenti.

implementare in convenzione i controlli mancanti. Briga Novarese ab. 2.850, che appartiene alla III classe, ha attribuito ad un'unica struttura²⁰⁹ il controllo di gestione e la valutazione di posizioni organizzative, che avviene in base al raggiungimento degli obiettivi di PEG. Nonostante l'assenza di un Programma e di un PDO il Comune si è dichiarato adempiente rispetto alla verifica di efficienza e di economicità di cui all'art.197 del TUEL. Il referto redatto per il 2007 è stato ritenuto dalla Corte una buona base su cui sviluppare in futuro ulteriori analisi gestorie sui costi di attività e servizi. Anche Bardonecchia ab. 3.063 ha affidato entrambi i controlli alla medesima struttura, composta dal Segretario e da due consulenti esterni, nonché integrata, nel caso del controllo di gestione, dal responsabile del Servizio finanziario. La valutazione avviene tramite schede che evidenziano i risultati attesi e quelli conseguiti, il "peso" percentuale attribuito ai singoli obiettivi ed il punteggio riservato al risultato finale. La corretta implementazione dei due tipi di controllo, l'adozione di un PDO e la costante verifica di efficienza dei servizi sono tra i motivi che hanno fatto guadagnare a Bardonecchia un positivo apprezzamento della Corte dei conti che ha sottolineato come, a seguito dei riscontri, siano stati decisi interventi aventi una positiva ricaduta sull'Amministrazione.²¹⁰

Dei dieci Comuni della V classe demografica cinque hanno attivato il controllo di gestione, affidandolo a un solo funzionario di area "D", proveniente dal Servizio Finanziario o di Ragioneria (cfr. Cavour ab. 5283, Castelnuovo Scrivia ab.5624, Villadossola ab.6908, Sommaria del Bosco ab. 7779, Bellinzago Novarese ab.8365), mentre le comunità di Cherasco ab. 7208 e Lanzo Torinese ab.5141 risultano del tutto inadempienti.²¹¹ A Cavallermaggiore ab. 5064 e Castelletto sopra Ticino ab.9.681 al funzionario di area "D", normalmente coinvolto, si affianca, nel primo caso, il Segretario mentre, nel secondo, l'impegno è suddiviso tra tre dipendenti di cui due di area "D" e uno di area "C". Solo Castelnuovo Scrivia, Villadossola e Sommariva del Bosco hanno redatto un programma di controllo, mentre buona parte degli altri Enti della V classe si avvalgono del Piano dettagliato degli obiettivi che consente loro di valutare la resa dei Servizi in base ai corrispondenti centri di responsabilità, da cui emergono costi, proventi e risultati di qualsiasi attività di cui si compongono analiticamente i servizi stessi.²¹²

L'assenza, nella generalità dei casi, dell'adozione di misure correttive conseguenti alle verifiche di gestione, assieme all'analisi dei referti pervenuti alla Corte dei conti ex art.198 bis del TUEL relativamente agli esercizi 2006 e, soprattutto, 2007 hanno indotto la Sezione di controllo del Piemonte a formulare giudizi in buona parte negativi sulla più parte di questi

²⁰⁹ Composta dal Segretario e da un Revisore dei conti ed integrata, nel controllo di gestione, da un esperto esterno e nella valutazione dal Responsabile del Servizio Ragioneria di un altro Comune.

²¹⁰ Sono stata inflitte penalizzazioni economiche ai responsabili dell'Ufficio L.L.P.P. e dell'Ufficio edilizia privata.

²¹¹ A Lanzo Torinese, però, il referto sul controllo di gestione è stato redatto dal Responsabile del servizio finanziario.

²¹² Annoverano il P.D.O. i Comuni di Cavour, Villadossola, Sommaria del Bosco e Castelletto sopra Ticino.

Comuni. Così, mentre il controllo di gestione di Cavallermaggiore ab.5236 e Lanzo Torinese ab. 5217 si sarebbe limitato agli aspetti finanziari, quello del Comune di Dronero ab.7.117 avrebbe utilizzato indicatori meramente contabili; per non parlare di Sommariva del Bosco il cui referto non recherebbe gli elementi minimi indispensabili a un documento di questo tipo. Il giudizio negativo si estende all'inadeguata implementazione dei controlli operata da Bellinzago Novarese ²¹³ ab. 8.832 e dal Comune di Cherasco che, nonostante conti 7842 abitanti e benché sia stato già esaminato e richiamato dalla Corte in una precedente occasione, non ha ancora attivato il controllo di gestione.

Non mancano però le notazioni positive. A Cavour ab. 5445, Castelnuovo Scrivia e Villadossola l'implementazione dei controlli è stata corretta, tanto che l'analisi dei servizi si è avvalsa di parametri di efficienza ed economicità e, talora, anche di indicatori più specifici. Il Comune che ha ricevuto l'apprezzamento migliore, replicato, peraltro anche rispetto all'esercizio precedente, è Castelletto sopra Ticino che, in sede di redazione del bilancio preventivo, ha verificato costi, proventi e risultati dell'esercizio precedente e, soprattutto, ha analizzato le singole attività rientranti nei vari Settori in base ai centri di costo.

La valutazione dei responsabili di posizioni organizzative è un compito svolto dalla generalità degli Enti che si avvalgono di un "Nucleo" apposito, in cui è sempre presente il Segretario, talora anche nelle vesti di Direttore Generale, coadiuvato o dal Sindaco,²¹⁴ o da membri esterni provenienti, in genere, da un'altra amministrazione.²¹⁵ Nei casi di assenza di una struttura dedicata, la valutazione è stata esercitata dal solo Segretario comunale,²¹⁶ oppure dall'organo esecutivo.²¹⁷

Sono meritevoli di considerazione i Comuni di Cavour e di Castelletto sopra Ticino che analizzano il raggiungimento degli obiettivi e le capacità organizzative tramite schede di misurazione che hanno evidenziato come l'uno si esprima in base ai criteri manageriali di competenza, capacità a relazionarsi, tempi di gestione del lavoro, rispetto delle scadenze e consulenze prestate e l'altro valuti i comportamenti a fronte dei parametri di rendimento e di capacità a dirigere, relazionarsi ed integrarsi. Come per il controllo di gestione, anche per la valutazione la migliore "performance" è quella di Castelletto sopra Ticino che, alla stregua di molti altri Enti ben più numerosi e attrezzati, è stato in grado di predisporre adeguati e approfonditi parametri di giudizio che permettono che ad ogni obiettivo specifico venga assegnato un diverso peso ed un diverso punteggio, a secondo, rispettivamente, della difficoltà e del grado di raggiungimento del medesimo. Va poi segnalata Villadossola che è

²¹³ Il Comune era stato già indagato per la gestione precedente, senza che sia emerso, nel 2008, alcun tipo di miglioramento.

²¹⁴ A Cavallermaggiore.

²¹⁵ A Cavour e Castelletto sopra Ticino.

²¹⁶ A Castelnuovo Scrivia e Cherasco.

²¹⁷ A Villadossola, Sommariva del Bosco.

stato l'unico Comune del gruppo ad insediare il controllo strategico, affidato al servizio finanziario che opera un monitoraggio dei servizi alla luce di indicatori strategici di origine finanziaria.

Nonostante questi aspetti positivi, la Sezione regionale di controllo per il Piemonte è intervenuta nel contraddittorio, invitando alcuni Enti ²¹⁸ad ottimizzare i risultati, concludendo delle convenzioni che consentano di esercitare i controlli in forma associata, oppure ad insediare, ove non vi sia, il controllo di gestione, tanto più che l'inadempimento era stato già rilevato in precedenti indagini.²¹⁹ Due Comuni²²⁰ sono stati messi in mora al 30 giugno 2009, affinché comunicino tempestivamente alla Corte quali siano i provvedimenti assunti per predisporre l'insediamento dei controlli. L'invito a ricorrere a delle convenzioni e a farlo entro la citata scadenza ha colpito in specie il Comune di Bellinzago Novarese, dove è del tutto assente la valutazione dei dirigenti.

Vale per tutti, infine, la rinnovata critica riguardo sia all'assenza di provvedimenti autocorrettivi, che alla mancanza di iniziative in grado di produrre ricadute proficue sull'Amministrazione. Per molti Comuni l'applicazione del d.lgs. 286/1999 è stato vissuto più come un fastidioso adempimento burocratico, che come un'interessante occasione di miglioramento.

Le notazioni negative della Sezione regionale di controllo per il Piemonte sono le stesse nei confronti dei comuni indagati della VI classe, ovvero di Borgo San Dalmazzo ab.11.274 e di Avigliana ab.11.070. Quest'ultimo, avendo attivato la sola valutazione dei dirigenti, avvalendosi tra l'altro del solo Segretario generale, è stato messo in mora al 30.06.2009, per assumere provvedimenti organizzativi attuativi della legislazione sui controlli interni, ricorrendo, se del caso, alle note convenzioni con altri Enti. Identica misura è stata adottata nei confronti di Borgo san Dalmazzo che almeno ha avviato il controllo di gestione in forma associata con altri Comuni e una Comunità montana, dandosi un Programma e un PDO. Ciò nonostante, oltre a non esservi traccia di conseguenti misure autocorrettive, il Comune ha elaborato per il 2007 un Referto assolutamente inadeguato a spiegare se e in che modo sia stata data applicazione all'art. 197, commi 3 e 4 del TUEL.²²¹ Benché non manchi la valutazione dei dirigenti, svolta in sede di rendiconto annuale dal Segretario e due membri esterni, in base al grado di raggiungimento degli obiettivi di PEG, la Corte, attese le dimensioni dell'Ente, che non giustificerebbero ritardi e incompletezze di questa portata, ha ritenuto comunque opportuno fissare un termine di mora per la comunicazione degli avvenuti adempimenti organizzativi.

²¹⁸ Trattasi di Cavallermaggiore, Castelnuovo Scivia, Dronero e Bellinzago Novarese.

²¹⁹ Trattasi di Cherasco e Sommaria del Bosco.

²²⁰ Trattasi di Dronero e Bellinzago Novarese.

²²¹ Si è trattato di un documento di appena sette pagine.

Passando all'esame dei Comuni indagati appartenenti alla VII classe, spicca quello di Biella che con i suoi 45740 abitanti risulta essere il Comune non capoluogo dove i controlli hanno funzionato meglio. Il controllo di gestione, affidato ad una struttura interna e permanente composta da un dirigente, un funzionario di area "D" e un impiegato di area "B", non solo ha adottato il PDO, analizzando costi proventi e risultati, anche alla luce di numerosi indicatori gestionali, ma ha anche messo a punto un conto economico che tiene conto dei fattori della produzione. Il referto relativo all'esercizio 2006 ha anche verificato la certificazione di conformità degli appalti di beni e servizi alle Convenzioni CONSIP. Il referto relativo all'esercizio 2007²²² è stato definito dalla Sezione di controllo di Torino come una buona base da cui intraprendere ulteriori analisi sui costi dei singoli servizi e delle singole attività, nonché sui tempi della loro esecuzione, onde ottenere quell'incremento di efficacia, efficienza ed economicità dell'amministrare che è la ragion d'essere del controllo di gestione²²³. Se la valutazione dei dirigenti è espletata secondo il diffuso metodo dell'attribuzione di un punteggio parametrato sulla difficoltà e sul grado di raggiungimento degli obiettivi, lo svolgimento del controllo strategico da parte della medesima struttura, composta da due dirigenti e un professionista esterno, appare encomiabile. Le scelte operate con il bilancio di previsione sono state, infatti, rimodulate alla luce dei diversi obiettivi formulati con la predisposizione del "programma strategico".²²⁴

Tutt'altro panorama presenta il Comune di Venaria Reale ab.34.908. Nonostante la consistente dimensione demografica, il controllo di gestione è stato avviato solo nel 2007 ed è svolto da un dipendente di categoria "D", mentre il Nucleo opera grazie al contributo del Segretario/Direttore Generale, affiancato da un docente universitario e da un secondo membro esterno proveniente da altra Amministrazione. La critica mossa dalla Corte dei conti si è soffermata sull'assoluta insufficienza del controllo di gestione, che andrebbe migliorato sia nei soggetti che nei contenuti, che sul controllo di valutazione, la cui spesa per il compenso ai componenti esterni è risultata eccessivamente gravosa.

LOMBARDIA

I sedici Enti locali indagati dalla Sezione regionale di controllo della Lombardia, relativamente agli esercizi 2006 e 2007, hanno fornito elementi utili all'assunzione delle relative Delibere di sana gestione finanziaria, senza tuttavia trascurare l'assunzione di notizie e indicazioni sufficienti ad estendere la pronuncia allo stato di attuazione e al funzionamento dei controlli interni.

²²² Esso è frutto della sintesi di ben otto referti infrannuali.

²²³ L'ultimo Referto è in realtà la somma di ben otto infrannuali.

²²⁴ Sono stati modificati tempi di esecuzione e modalità di finanziamento del Piano annuale delle O.O.P.P.

Sono stati indagati due Comuni appartenenti alla IV e altrettanti alla V classe, mentre sono sette gli Enti della VI e cinque quelli della VII classe assoggettati ad esame. È risultato che hanno tutti attivato il controllo di gestione, modulando con impegno diverso la portata e l'intensità dei programmi e delle verifiche.

Mentre le comunità più numerose di San Giuliano Milanese ab.31.295, Lonate Pozzolo ab.11.480 e Treviolo ab. 9.801 si sono limitate ad esercitare la funzione, senza che ad essa fosse deputato un apposito organo,²²⁵ il più piccolo Comune di Cornate d'Adda ab.9238 ha anche espletato compiti di verifica della continuità della programmazione, della funzionalità dell'organizzazione e soprattutto dell'efficacia, efficienza ed economicità dei servizi. In effetti solo Cornate d'Adda e Darfo Boario ab.13.590 hanno adibito al controllo di gestione un' apposita struttura collegiale, facente capo al Direttore Generale. Altrove l'assenza di un organo ad hoc ha generalmente impegnato la responsabilità dei dirigenti, almeno per quanto riguarda la redazione del referto e il suo invio alla Corte dei conti ex art.198 bis del TUEL, come è avvenuto, ad esempio, nei Comuni di Luino ab.14.234 e Villanova sul Clisi ab. 4.762.

Ad Abiategrasso ab.27.739, Buccinasco ab.24.877, Scanzorosciate ab.9.178, Limbiate ab.31.551 e Urgnano ab.8445 le verifiche di gestione si sono limitate a riscontri finanziari effettuati solo su alcuni settori e, oltretutto, senza l'ausilio di appositi indicatori, con l'unica eccezione di Urgnano che ha fatto ricorso, benché solo a consuntivo, ad alcuni parametri di efficacia ed efficienza.

Se Agrate Brianza ab.12.708 ha incentrato il controllo di gestione sulla valutazione del livello di realizzazione dei programmi, sull'analisi economica dei centri di costo e sull'attuazione dei risparmi di spesa, Luino ab.14.234 ha proceduto ad una verifica di legalità, ad un riscontro della corretta ed economica gestione delle risorse e all'attenta applicazione di un apposito sistema premiante. Viceversa Darfo Boario ab.14.745 ha, molto correttamente, finalizzato tutti i propri riscontri all'adozione dei tanto auspicati interventi correttivi. Dalmine ab.22.397 ha elaborato alcune schede di valutazione delle principali aree gestite che, individuando le risorse umane e strumentali assegnate, l'elenco delle attività svolte e il collegamento ad una serie di indicatori, consentono la determinazione dei costi e dei ricavi dei vari servizi. I Comuni di Castiglione delle Stiviere ab.18.428 e Codogno ab.14.408 sono quelli che appaiono maggiormente addentro nell'esercizio della funzione, anche perché sembrano attrezzati più di altri nell'affrontare le specificità del controllo di gestione. Il primo ha, infatti, predisposto un articolato sistema di contabilità analitica, utilizza un'adeguata batteria di indicatori, rileva e denuncia agli organi di vertice le carenze riscontrate e, soprattutto, suggerisce contestualmente le misure correttive da adottare. Codogno, infine, si

²²⁵ A Treviolo e Lonate Pozzolo, benché la funzione sia esercitata e il referto debitamente compilato, manca del tutto un soggetto o una struttura responsabile del controllo di gestione. A San Giuliano Milanese esiste, invece, un sistema integrato che sovrintende a tutti e quattro i controlli interni.

avvale di un PDO ed è in grado di rilevare costi, proventi e risultati in relazione ai singoli servizi e ai corrispondenti centri di costo. La locale Sezione della Corte ha potuto appurare che, grazie ai parametri offerti dal controllo di gestione, il Comune di Codogno, non solo ha potuto vigilare in maniera soddisfacente sul livello di rigidità della spesa corrente, ma ha anche conseguito un'apprezzabile autonomia finanziaria.

Si nota con chiarezza come, nel panorama dei Comuni indagati sull'applicazione del controllo di gestione Darfo Boario e Castiglione delle Stiviere ne hanno meglio colto il principio ispiratore, adottando tempestivamente quelle misure correttive che consentono a questa verifica di efficacia ed economicità di atteggiarsi come controllo-guida dell'attività amministrativa.

La valutazione dei dirigenti non è stata attivata ovunque, talora per la semplice assenza di soggetti con questa qualifica, talaltra perché le dimensioni ridotte degli Uffici comunali, non potendo sostenere l'insediamento di strutture dedicate e permanenti, hanno fatto ricorso all'ausilio di altri organi, quali il Segretario /Direttore Generale, la Giunta o lo stesso servizio preposto al controllo di gestione. L'abituale Nucleo non risulta dunque insediato a Urganò, Villanova sul Clisi, Lonate Bozzolo, Agrate Brianza, Dalmine e Treviolo. Dove, invece, l'organo è attivo, esso si compone, in genere di un Presidente, del Segretario o Direttore Generale e di due esperti esterni. I Comuni di Abbiategrasso, Castiglione delle Stiviere e San Giuliano Milanese si sono organizzati in maniera pressoché identica, con un organo che si limita alla verifica del raggiungimento degli obiettivi e del miglioramento dell'attività amministrativa.

L'elemento che accomuna larga parte dei Nuclei di valutazione è il ricorso all'autovalutazione, ordinariamente attraverso schede analitiche compilate dagli stessi responsabili. A Limbiate e Buccinasco le schede riempite dai dirigenti permettono di raffrontare i risultati con gli obiettivi, perché poi il Nucleo possa dedicare alla valutazione degli esiti finali un colloquio di approfondimento. A Codogno, grazie all'autocompilazione delle schede, contenenti attività, obiettivi, tipologia di risorse e grado di raggiungimento dei risultati, sia intermedi che a consuntivo, è stato possibile analizzare la condotta dei responsabili sulla base di otto parametri predeterminati. Anche il Comune di Darfo Boario analizza, tramite le citate schede, una nutrita serie di posizioni organizzative.

Diversamente il Comune di Luino ha sostituito alle schede una relazione composta da un esame del rapporto tra obiettivi, risultati e accadimenti e da una serie di valutazioni relative a molteplici fattori quali l'autonomia gestionale, la capacità di risolvere i problemi, l'abilità comunicativa, la capacità di delegare, la flessibilità etc.

Mentre a Scanzorosciate il Comune ha solo attivato la funzione, senza peraltro esercitarla, a Cornate d'Adda il Nucleo di valutazione utilizza una serie di parametri specifici,

per giudicare, da un lato, il raggiungimento degli obiettivi e dall'altra le capacità personali e professionali.

La larga maggioranza dei sedici Comuni esaminati non ha adottato il controllo strategico.

Dei cinque Comuni che, invece, hanno applicato la relativa disciplina, oltre ad Agrate Brianza e a Limbiate, presso i quali il controllo strategico è funzionante, vanno ricordati quegli Enti che almeno si sono distinti per l'accuratezza con cui hanno dato vita alla c.d. "Programmazione strategica". Così Darfo Boario ha insediato un'"Unità di controllo strategico" alle dipendenze della Giunta, che supporta Amministratori e Dirigenti nella elaborazione dei programmi e segnala agli organi politici la necessità di eventuali adeguamenti. Castiglione delle Stiviere possiede un organo ad hoc che predispone e approva il rendiconto sulla gestione, sulla base di una corrispondente relazione della Giunta, mentre a Cornate d'Adda è la Giunta stessa a redigere una relazione sul rendiconto, relazione che si esprime su quanto l'azione amministrativa si sia adeguata al perseguimento degli obiettivi prefissati.

FRIULI VENEZIA GIULIA

La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per il Friuli Venezia Giulia è l'unica ad aver svolto un'indagine "a tappeto" sui controlli interni dei duecentodiciannove Comuni della Regione, distinguendosi così da tutte le altre Sezioni, dove, ordinariamente si è seguito il metodo del campionamento. L'attenzione della Sezione delle Autonomie ha potuto, necessariamente, concentrarsi solo su alcuni Enti, prediligendo sia quelli che, per dimensione demografica, sono allineabili a quelli che più facilmente sono stati assoggettati ad indagini da altre Sezioni regionali, che quelli che, per le loro caratteristiche, sono più agevolmente raffrontabili ad esperienze maturate altrove. Sono stati così esaminati i quattro Comuni capoluogo e gli altri tre Enti più numerosi, ovvero con popolazione compresa tra i 16.000 e i 32.000 abitanti.²²⁶

I dati generali rilevano, innanzi tutto, che nei Comuni capoluogo il controllo di gestione e la valutazione dei dirigenti sono stati implementati ovunque, mentre il controllo strategico è presente solo a Pordenone.²²⁷ Negli altri tre Enti la valutazione dei dirigenti è esercitata ovunque, il controllo di gestione è riscontrato a Monfalcone ab. 27.701 e Sacile ab. 19.577, mentre il controllo strategico è del tutto inesistente o appena abbozzato.

L'unità organizzativa preposta al controllo di gestione è collocata, a Udine, nel Dipartimento risorse finanziarie, a Trieste nell'Area servizi di Segreteria Generale, mentre a

²²⁶ Monfalcone, Cordenons, Sacile.

²²⁷ Nel senso che le risposte fornite dagli altri Comuni capoluogo sono incerte e/o contrastanti.

Pordenone si inserisce, come struttura semplice, in staff al Direttore Generale, e come struttura più complessa in una che esercita anche il controllo strategico. Come Pordenone ab. 50.518, anche Monfalcone, Cordenons ab.18.247 e Sacile hanno un controllo di gestione che mette capo al Direttore Generale.²²⁸

Quanto alla composizione della struttura preposta, quasi tutti i Comuni si avvalgono esclusivamente di personale interno, con l'eccezione di Trieste ab. 205.363 e Sacile che ricorrono anche a membri estranei all'Ente, tanto è vero che mentre questi ultimi fanno particolare affidamento sulla consulenza esterna, Gorizia ab. 36.172 e Pordenone hanno elaborato uno sviluppato sistema informativo che, nel caso di Udine e Gorizia, si risolve nell'acquisto all'esterno di un apposito software.

Tranne Gorizia, gli altri tre Enti capoluogo hanno un Programma di controllo. Trieste individua l'oggetto del controllo di gestione tramite il PEG e il PDO ed effettua un costante monitoraggio degli obiettivi affidati ai dirigenti. Pordenone ricorre ad un ricco sistema di indicatori che ricomprende, tra gli altri, i centri di costo, i prodotti e i servizi finali erogati, gli obiettivi di mantenimento, gli obiettivi di sviluppo e i nuovi progetti. Si fa, inoltre, vanto di monitorare in tempo reale gli obiettivi prioritari e, trimestralmente, quelli di sviluppo, oltre agli interventi e agli indicatori ordinari. Udine ha degli indicatori di risultato e degli obiettivi gestionali specifici, sia strategici che di attività consolidata. Monfalcone e Cordenons hanno obiettivi specifici assegnati dal PEG.²²⁹ Monfalcone, in particolare, parla di obiettivi ordinari/istituzionali e di obiettivi straordinari, mentre Cordenons da conto della tempistica del loro raggiungimento nei referti periodici, così come riferisce del loro miglioramento nei reports, a intervalli più distanziati. Gorizia e Sacile non hanno fornito elementi su obiettivi ed indicatori.

Il controllo di gestione, nei Comuni esaminati del Friuli Venezia Giulia, si articola nelle fasi della predisposizione del programma e del documento di bilancio, dell'interazione con la valutazione dei dirigenti, di definizione degli obiettivi e degli indicatori e dell'assunzione della pianificazione strategica. Tra i Comuni capoluogo solo Pordenone ha assunto anche scelte programmatiche di tipo strategico, come del resto ha fatto, tra gli Enti non capoluogo, il Comune di Monfalcone. Gli altri Enti considerati, che siano o meno capoluogo, si sono limitati ai tre descritti momenti della programmazione e predisposizione del bilancio, del collegamento con i dirigenti assegnatari degli obiettivi e della formulazione dei risultati perseguiti, con i relativi indicatori di misurazione.

I Comuni esaminati del Friuli Venezia Giulia costituiscono un valido esempio per la frequenza dei reports che non si riscontra negli Enti di altre Regioni. Così Pordenone e

²²⁸ Cordenons e Sacile non hanno una struttura apposita e i compiti sono svolti dal Segretario/Direttore Generale con il supporto del Servizio finanziario.

²²⁹ Cordenons ha obiettivi specifici assegnati anche dal PDO.