

numerici evidenziano come il 91,43% degli enti indagati abbia attivato il controllo di gestione, percentuale che sale al 100% nelle province e scende all'83,33% nei comuni con più di 40.000 abitanti. Di contro, l'adozione di misure correttive a fronte degli scostamenti rilevati, è stata massima nei comuni capoluoghi (100%), intermedia negli enti con più 40.000 abitanti (90%) e meno soddisfacente nelle province (81,82%). È infatti proprio in questi ultimi enti, dove l'applicazione dell'istituto è stata totale, che si sono avanzate alcune moderate riserve sulla sua validità. Dove lo spiegamento di energie è più consistente, altrettanto più facilmente accade che i risultati si mostrino positivi, ma magari meno soddisfacenti delle previsioni.

Complessivamente va anche detto che all'apprezzabile grado di efficacia, rilevato nella più parte degli enti indagati, si contrappone la perdurante, mancata introduzione della contabilità analitica che limita ancora l'esame dei risultati ai dati finanziari.

Nella provincia di Bergamo il monitoraggio degli obiettivi si è avvalso, con successo, di una progettazione informatica. Il controllo, esercitato su una gestione per obiettivi, ha potuto individuare i responsabili delle azioni da compiere, perseguire una maggiore efficacia amministrativa e sviluppare un percorso di più attenta legalità. Nel comune omonimo il controllo di gestione ha permesso di conseguire una maggiore conoscenza dei rendimenti e dei relativi costi, ha migliorato il monitoraggio di entrate e spese e consentito un raccordo con il sistema premiante. Nel corso del 2009 l'attività di controllo ha contribuito all'approvazione del PEG, verificato la permanenza degli equilibri finanziari e analizzato gli scostamenti meritevoli di interventi correttivi, anche nell'importante settore della spesa per il personale.

Nella provincia di Brescia il sistema di controllo di gestione, unitamente al sistema informatizzato, alla definizione degli obiettivi gestionali e di budget e al monitoraggio degli stati d'attuazione, ha contribuito ad un comportamento complessivamente più virtuoso dell'amministrazione. Nel corso del 2009 i progetti dell'ufficio di controllo hanno fornito ad amministratori e dirigenti strumenti idonei a supportare la programmazione e la rendicontazione, favorendo anche percorsi di cambiamento. È stata fornita un'attenzione particolare alla semplificazione amministrativa, al recupero di efficienza e alla riduzione dei costi di gestione. Nel comune di Brescia il risultato positivo constatato è il miglioramento del processo di verifica dello stato di attuazione dei programmi e lo sviluppo del sistema di valutazione delle performance che è più orientato alla valorizzazione del raggiungimento degli obiettivi. Nel corso del 2009 l'attività di controllo ha partecipato alla formazione dei programmi e ai processi di monitoraggio e rendicontazione, ha supportato il Nucleo di valutazione della dirigenza e verificato la qualità dei dati di contabilità economico- analitica,

sia per determinare il costo dei servizi erogati che per individuare gli scostamenti sui passati esercizi.

Nella provincia di Como il risultato positivo più evidente consiste nella parziale eliminazione dei residui passivi, mentre l'adozione degli indicatori appare ancora carente. Meglio ha fatto il corrispondente comune che è stato in grado di monitorare la pianificazione di obiettivi e attività, sulla base di un programma di mandato. Ciò ha consentito di orientare meglio la gestione agli indirizzi e permesso la verifica annuale del grado di copertura del programma medesimo.

A Cremona provincia l'efficacia del controllo di gestione ha evidenziato una migliore capacità di programmazione e ha consentito la costituzione di un sistema premiante, legato al raggiungimento degli obiettivi. Nel comune omonimo i risultati del controllo di gestione sono stati utilizzati soprattutto dal Nucleo di valutazione, per l'analisi dell'attività organizzativa e delle prestazioni dirigenziali. Gli effetti positivi si sono registrati anche nel controllo della spesa per incarichi professionali e per la fornitura di beni, servizi e lavori in economia, unitamente ad una generale responsabilizzazione di dirigenti su questi temi.

A Lecco il servizio di controllo interno della Provincia, non solo ha monitorato l'attività dei dirigenti, ma ha anche effettuato un collegamento tra programmazione e rendicontazione, da una parte, e verifiche di gestione dall'altra, velocizzando i tempi di approvazione del rendiconto, oltre al controllo annuale sullo stato d'attuazione dei programmi e sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio. Nel 2009 sono stati affidati al Servizio compiti ulteriori, di rilevazione del raggiungimento degli obiettivi, di tenuta di una contabilità economica affiancata alla finanziaria, di certificazione di qualità I.S.O. e di coordinamento per la predisposizione del bilancio sociale. Sempre a Lecco, l'ente comune ha, più semplicemente, utilizzato i risultati della gestione per meglio valutare la dirigenza, mentre il monitoraggio quadrimestrale dello stato di attuazione dei progetti ha permesso di intervenire con azioni correttive.

La provincia di Lodi ha sottolineato anch'essa che il principale effetto delle ricadute positive sulla gestione sono imputabili agli interventi correttivi che le verifiche di gestione hanno permesso. Nel corso del 2009, il controllo di gestione ha, tra l'altro, alimentato un sistema di contabilità analitica integrato, monitorato gli obiettivi gestionali e strategici della Giunta e supportato la Presidenza e Direzione Generale sia nell'approvazione del piano strategico territoriale che nella predisposizione e attuazione del Piano triennale per l'applicazione della legge finanziaria. Presso il comune di Lodi l'attivazione del controllo interno ha prodotto una maggiore attenzione alla quantificazione di costi sostenuti, in rapporto ai tempi e alla quantità/qualità dei servizi offerti.

La provincia di Mantova ha utilizzato i riferimenti forniti dal controllo di gestione per migliorare l'impostazione dell'amministrazione in corso, che si è risolta in una prevalente attenzione alla misurazione dei servizi ottenuti. Sulla scia dell'applicazione del D.lgs.150/2009 è stato tempestivamente approvato uno speciale "Regolamento di disciplina delle misurazione, valutazione, integrità e trasparenza della performance"<sup>174</sup>. Il comune di Mantova si è preoccupato che il lavoro dell'organo di controllo interno permettesse di rendere più chiara la strategia proposta dalla Giunta, di focalizzare i fattori critici del successo, di collegare tra loro obiettivi e misure strategiche e di potenziare il feedback rispetto ai risultati.

La provincia di Milano ha ottenuto risultati positivi, talora in termini di riprogrammazione dell'attività, talaltra di specifica previsione di obiettivi di miglioramento o, ancora, di fissazione di percentuali di realizzazione degli obiettivi, ai fini della valutazione delle prestazioni. L'ente stesso ha dichiarato che, grazie al controllo di gestione, ha ridefinito gli obiettivi annuali, monitorato i tempi dei procedimenti e le fasi delle opere pubbliche, ridotto alcuni costi, come quelli delle autovetture aziendali, della telefonia mobile e della razionalizzazione del patrimonio immobiliare, così come ha svecchiato alcuni residui e migliorato la soddisfazione dell'utenza. Nel corso del 2009, il controllo di gestione ha permesso di rielaborare il PEG, di rilevare meglio i risultati a supporto della valutazione e di programmare risparmi sugli immobili in fitto passivo ad uso uffici, sulla telefonia mobile e sul parco autovetture. Sempre nel 2009, ma presso il comune, è stato possibile inserire nel PDO obiettivi trasversali relativi alla semplificazione delle procedure e alla razionalizzazione delle spese di funzionamento. Quest'ultime sono state articolate in singoli risultati concernenti le varie Direzioni centrali, cui sono stati comunicati, grazie ad un costante monitoraggio, i dati periodici sull'andamento della spesa, gli scostamenti e le correzioni necessarie. Il risultato a consuntivo della razionalizzazione delle spese di funzionamento per ore di straordinario, posta e cancelleria, parco autovetture e servizi di sorveglianza è stato superiore a quanto preventivato. Grazie al controllo di gestione, le unità organizzative sono state supportate nella progettazione degli interventi mirati alla semplificazione, alla implementazione dei servizi *on line* e alla razionalizzazione delle risorse umane, cui ha fatto seguito il monitoraggio dei rispettivi risultati.

Il merito del controllo di gestione nella provincia di Pavia è stato di aver reso omogenei i comportamenti dei dirigenti, sia nella predisposizione degli atti che nello svolgimento dei compiti assegnati. Grazie ai controlli è stato possibile individuare, proporre e attivare interventi di standardizzazione delle procedure, espressamente mirati a contenere i costi e produrre risparmi di scala. La certezza e fondatezza dei controlli di gestione, assieme al loro collegamento con la valutazione della dirigenza, ha portato a comportamenti di

---

<sup>174</sup> Delibera n.54 del 21.04.2010 .

maggiore attenzione alla funzionalità ed economicità di atti e procedure e, più in generale, ad un miglioramento complessivo dell'azione amministrativa. Nel corso del 2009 si sono avuti risultati specifici, quali la centralizzazione delle procedure d'acquisto di beni e servizi e la riduzione continua dei costi della telefonia mobile e fissa, dell'utilizzo della carta e della gestione del parco automezzi. Il comune di Pavia ha utilizzato i risultati del controllo di gestione, per guidare e responsabilizzare i comportamenti organizzativi e per incentivare i confronti spazio temporali, attraverso attività di *benchmarking* che verificassero le aree della gestione potenzialmente migliorabili. L'ente ha riferito che grazie a esso le scelte gestionali, oltre che fondate su dati oggettivi e comparabili, sono state più ponderate. Nel corso del 2009 il servizio programmazione ha definito un piano degli obiettivi che, a sua volta, ha previsto, settore per settore, obiettivi direzionali particolari, articolati in obiettivi analitici e ha evidenziato, per ciascuno, sia gli indicatori sia i target attesi.

A Sondrio provincia il controllo di gestione è stato attivato per trasformare i dati finanziari in dati economici patrimoniali, grazie ad appositi software. Purtroppo l'ente ha riferito che la sua applicazione non ha prodotto risultati positivi e che, nel 2009, ci si è limitati a eseguire una generica verifica dello stato di avanzamento di programmi e progetti. Nel comune corrispondente si è, invece, pervenuti a un certo grado di consapevolezza dell'efficacia dei servizi rispetto ai costi sostenuti. Nel 2009, grazie al ricorso ai dati della contabilità economica, è stato anche possibile ampliare il numero dei servizi sottoposti a controllo di gestione. L'ente ha inteso sottolineare di trovarsi ancora in una fase iniziale, che ha affinato il sistema di rilevazione dei dati, mentre non è stata del tutto definita la fase di rielaborazione degli stessi, finalizzata ad una migliore programmazione.

La provincia di Varese attribuisce al controllo di gestione il merito molto semplice e generico di aver introdotto una maggiore consapevolezza culturale delle necessità organizzative, in quanto idonee a misurare le attività e i servizi in termini di efficacia sul territorio e di efficienza dei procedimenti. Il comune di Varese ha riferito che il controllo di gestione ha responsabilizzato i titolari dei servizi nel raggiungimento degli obiettivi e permesso di riservare maggiore attenzione agli scostamenti registrati rispetto ai dati di preventivo. Nel corso del 2009 ha contribuito a far redigere un PDO in cui sono stati individuati 661 obiettivi, in relazione a 79 centri di costo<sup>175</sup>.

La relazione della Sezione di controllo per la Lombardia prosegue con l'esame dei comuni non capoluogo, superiori ai 40.000 abitanti.

<sup>175</sup> Gli obiettivi raggiunti, monitorati due volte nel corso dell'anno, sono stati ben 506, a fronte di 11 non centrati, 55 raggiunti parzialmente e 89 sospesi .

Busto Arsizio, che pure annovera una popolazione superiore agli 80.0000 abitanti, non ha attivato il controllo di gestione, anche se lo stato di avanzamento del PDO è verificato dal Nucleo di valutazione e i dirigenti rendicontano sui risultati di settore.

A Cinisello Balsamo il controllo di gestione ha prodotto risultati positivi sulla razionalizzazione di spese e processi e sull'utilizzazione delle convenzioni CONSIP. Grazie ad esso, nel 2009, l'ente ha adottato misure di razionalizzazione delle dotazioni strumentali, delle autovetture di servizio e dei beni immobili, in particolare a uso ufficio.

Il sistema di controllo di gestione di Cologno Monzese assolve i propri compiti in maniera del tutto insufficiente, oltre a risultare impegnato in adempimenti più prettamente collegati alle attribuzioni del Nucleo di valutazione.

Il comune di Gallarate ha denunciato il risultato positivo di una maggiore responsabilizzazione delle strutture sia in ordine alla programmazione delle attività che per il relativo monitoraggio. Nel 2009 è stato predisposto un PEG e si è relazionato sul conto consuntivo, valutando ampiamente sul raggiungimento degli obiettivi. Sempre grazie al controllo di gestione è stato possibile tenere una contabilità analitica, che ha consentito l'analisi dell'andamento economico di alcuni servizi.

A Legnano le analisi in argomento hanno permesso agli organi politici e ai dirigenti di assumere scelte più ponderate, raggiungendo un più proficuo impiego delle risorse. Si è acquisita una visione globale del funzionamento della struttura, soprattutto in termini di raffronto tra propositi e risultati. Nel 2009 l'ente ha costituito un'azienda speciale di formazione professionale, in grado di guardare al mercato e di razionalizzare compiti, funzioni e modalità di resa dei servizi offerti.

Il comune di Lissone ha stipulato un'intesa con quello di Seregno, per implementare in convenzione un sistema di pianificazione e controllo direzionale. Ciò ha permesso di reperire elementi utili all'impostazione del ciclo di gestione della performance. Negli ultimi tempi si sono avuti altri risultati positivi, quali il censimento delle attività dei dipendenti, la determinazione dei centri di costo e l'attivazione del sistema informativo.

Nel comune di Paderno Dugnano il controllo di gestione ha permesso di valutare i risultati delle prestazioni e i servizi erogati, in rapporto agli standard qualitativi fissati dalla Direzione generale. Gli obiettivi di sviluppo raggiunti sono stati rapportati alle percentuali di realizzazione previste, facendo emergere gli scostamenti da affrontare e i correttivi da assumere. L'ente stesso ha riconosciuto che la diffusione della cultura della misurazione ha responsabilizzato i dirigenti in fase di programmazione e ha sviluppato in tutto il personale la consapevolezza dell'importanza della rendicontazione, secondo gli orientamenti ISO 9001:2008. Nel 2009 il comune ha gestito numerosi obiettivi di progetto, con uno

scostamento sulle previsioni inferiore al 5% e un grado di raggiungimento medio della qualità dei servizi pari a quasi il 90%.

Il comune di Rho ha riferito di una migliore programmazione delle attività rispetto agli obiettivi, di una più chiara definizione delle competenze e di un incremento del grado di responsabilizzazione delle strutture. Nel 2009 l'ufficio controllo di gestione ha curato la predisposizione della relazione previsionale e programmatica, del PEG e del PDO, in collaborazione con la Direzione generale, la Giunta e i dirigenti, monitorando, di conseguenza, il grado di realizzazione o avanzamento dei relativi obiettivi.

I dati di controllo di gestione del comune di Rozzano sono stati articolati in più fasi, che sono la predisposizione degli obiettivi, la definizione del sistema di misurazione, la rilevazione di risultati, la verifica degli scostamenti e l'elaborazione delle relazioni. La verifica degli scostamenti ha permesso, con una modalità circolare, di riconsiderare gli obiettivi alla luce dei problemi emersi.

Il comune di Seregno ha molto apprezzato che il controllo di gestione sia stato in grado di partire dalle risorse dei vari centri di costo, per capire quali rendimenti potessero essere raggiunti, a quali costi e attraverso quali processi. A suo dire questo tipo di controllo, non solo avrebbe permesso di misurare l'efficienza e la produttività, ma anche di far dialogare la gestione con la politica.

A Sesto San Giovanni l'attivazione del controllo di gestione ha prodotto una maggiore conoscenza di dati e un loro migliore utilizzo per la definizione degli obiettivi programmatici. I risultati ottenuti sono stati utilizzati per una migliore valutazione della dirigenza. I dati raccolti sono stati verificati alla luce della contabilità analitica, onde pervenire alla giusta attribuzione dei centri di costi e alla corretta individuazione dei fattori produttivi. Il costo del personale è stato verificato in base ad un'assegnazione più appropriata.

Il comune di Vigevano ha evidenziato che il controllo di gestione ha responsabilizzato i dirigenti rispetto ai programmi, evidenziando le criticità e i margini di miglioramento, attraverso un quadro analitico dei fattori di spesa e di ricavo e grazie ad un confronto temporale degli indicatori di efficacia, efficienza e economicità. Nel corso del 2009 l'ufficio preposto ha appositamente monitorato, talora per più esercizi, ben sette servizi, tra cui l'asilo nido, l'istituzione cultura e l'"Informa giovani".

Le conclusioni della Sezione per la Lombardia sull'intera indagine riconoscono l'importanza dell'introduzione del controllo di gestione che, di là delle critiche mosse da ogni dove, ha, come minimo, consentito di vagliare meglio i risultati e adottare i correttivi nei casi di scostamenti sulle previsioni. Basti pensare che di efficacia positiva parla il 91% circa degli enti e che il 37% degli stessi si è detto pronto a proseguire la realizzazione del sistema di

controllo, mediante un percorso condiviso con altri enti e ricorrendo a progetti di *benchmarking*.

Il controllo di gestione ha anche permesso di rilevare che, purtroppo, solo il 6,45% degli enti indagati ha adottato il bilancio consolidato. Questa rilevazione si accompagna alla riflessione che, al riguardo, potrebbe essere opportuna la fissazione di un obbligo di legge.

La relazione fin qui esaminata conferma alcune riserve espresse nel referto dell'anno precedente, in cui si osservava come la rilevazione dei risultati economici sconti la mancata introduzione della contabilità analitica. Ciò nonostante, in un quadro complessivo, la Sezione regionale propende per un giudizio positivo che evidenzia un sufficiente grado di efficacia del controllo di gestione nella più parte degli enti esaminati.

### **TRENTINO ALTO ADIGE**

Le Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede di controllo si pronunciano anche sulla regolarità dei rendiconti generali delle province autonome di Trento e Bolzano. Al riguardo, nel 2010, sono state emanate le rispettive Delibere n.35 e n.36, cui sono allegate le relative relazioni che, tra i vari altri argomenti, hanno anche brevemente affrontato l'assetto dei controlli interni.

La provincia di Trento esercita il controllo di gestione grazie a un Comitato che si avvale della consulenza della locale Università. I suoi obiettivi hanno riguardato il consolidamento dei risultati raggiunti e il raccordo con gli strumenti di programmazione e valutazione dell'amministrazione. Oltre alle verifiche di gestione, si è svolta un'attività di rilevazione del grado di soddisfacimento dell'utenza. Nel 2009 è stato realizzato un nuovo tipo di report del tutto informatizzato, con l'indicazione degli scostamenti tra previsioni e consuntivi. Il Nucleo di valutazione verifica la rispondenza dell'attività dei dirigenti alle prescrizioni e agli obiettivi fissati dalle norme e dai programmi di Giunta, nonché alla corretta ed economica gestione delle risorse e all'imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa. Negli anni più recenti è stata introdotta un'assegnazione di budget per la retribuzione di risultato a ogni dipartimento. Rimane invece indietro il controllo strategico, al punto che non è stato neanche assunto il provvedimento che ne dovrebbe definire tempi e modalità di svolgimento.

Le carenze dei controlli interni della provincia di Bolzano sono imputabili, tra l'altro, alla soppressione del controllo di gestione che va in controtendenza con le esperienze maturate altrove. Il legislatore provinciale è stato invitato a provvedere. La valutazione della dirigenza è esercitata da un Nucleo di tre membri, più cinque unità di supporto che, da circa dieci anni, verificano la correttezza e l'economicità dei comportamenti dei responsabili della gestione di risorse pubbliche. La Corte ha purtroppo osservato che, a causa della genericità degli obiettivi e alla loro scarsa confrontabilità con i risultati, non è stato possibile proporre

correttivi adeguati ed efficaci. L'ente ha voluto comunque assicurare che diverrà presto concreta la capacità dei dirigenti di assumersi complete responsabilità di budget. Nonostante le esposte notazioni negative il giudizio complessivo non è particolarmente critico sia perché l'impiego di personale adibito al controllo è relativo, sia perché dall'osservazione dei profili sostanziali dell'attività amministrativa emerge che i  $\frac{3}{4}$  degli impiegati sono concretamente utilizzati per rendere servizi alla cittadinanza.

### **TOSCANA**

Nel corso del 2009 sono state indagate, ai fini della sana gestione finanziaria, le province di Lucca, Massa Carrara e Grosseto (\* Delibere, rispettivamente, n.8, 29 e 426/2009).

Nella prima città, anteriormente al controllo di gestione, sono stati istituiti un Nucleo di valutazione e un sistema di *Internal Auditing* che ha contribuito a perseguire l'integrazione dei settori. Le più recenti verifiche di gestione si sono orientate verso una più analitica elaborazione dei dati e l'implementazione di un sistema informativo interno, dedicato soprattutto alla gestione del PEG. L'ultimo referto trasmesso alla Corte è apprezzabile, perché suddiviso in programmi e progetti, con un sintetico dettaglio dei risultati finanziari e un interessante riepilogo che calcola le capacità gestionali, utilizzando valori percentuali. Qui gli esiti del controllo di gestione hanno palesemente agevolato la valutazione della dirigenza.

Il controllo strategico è consistito in un monitoraggio periodico dell'utilizzo delle risorse assegnate ai vari servizi che si è limitato ai profili finanziari. Si sta avviando la definizione di un quadro di obiettivi strategici desumibili dagli atti di programmazione, con la conseguente attuazione di un monitoraggio incentrato sul conseguimento dei risultati. Le critiche mosse dalla locale Sezione della Corte hanno riguardato, in specie, l'incardinazione dei controlli strategici e di gestione presso il medesimo ufficio di Presidenza, con il conseguente pericolo di commistione delle funzioni che mettono capo a un unico responsabile.

L'indagine ha fatto emergere, tutto sommato, una buona organizzazione dei controlli interni, concepita secondo un'articolata suddivisione di ruoli e compiti. Viceversa il loro funzionamento è apparso un po' carente, atteso che il controllo strategico non si è ancora consolidato, mentre quello di gestione presenta ampi margini di miglioramento sia in ordine a una più compiuta attività di referto che rispetto a una più concreta individuazione e applicazione di parametri gestionali di riferimento.

La verifica di sana gestione svolta nel 2009 sulla provincia di Massa Carrara<sup>176</sup> ha lasciato molto a desiderare sul fronte dei controlli interni, tanto è vero che quello strategico è

---

<sup>176</sup> Delibera n.29/2009 .



del tutto mancante, mentre quello di gestione è stato attuato per un solo anno. L'esperimento si è limitato all'osservazione, per ciascun dirigente, di un unico centro di costo del PEG, monitorando i dati tratti dalla contabilità finanziaria e utilizzando parametri e indicatori. Viceversa la valutazione dei dirigenti è assolutamente efficace e ben organizzata.

Su questa provincia l'attenzione della Corte dei conti è ritornata con la Delibera n.67/2010, intesa a verificare l'adozione delle misure correttive che erano state segnalate dalla relazione di accompagnamento alla precedente, nonché citata Delibera n.29/2009. Purtroppo le indicazioni fornite non sono state del tutto accolte e, per il momento, l'ente si è limitato ad adottare le linee di mandato, contenenti appena gli assi portanti delle politiche strategiche. Le attività sperimentali non sono state ancora poste a sistema, il referto sul controllo di gestione non è stato ancora trasmesso e il controllo strategico, pur istituito, è del tutto inattivo.

Il controllo di gestione della provincia di Grosseto è molto più sviluppato, anche se il rapporto tra costi e risultati non è sufficientemente rilevato e l'utilità pubblica conseguita dal grado di raggiungimento degli obiettivi non è ancora espressa in termini di rapporto tra risorse impiegate e servizi resi, anche allo scopo di scegliere i mezzi meno onerosi. Inoltre, anche se l'ente si è dotato di un sistema di imputazione delle spese per centri di costo, la visione dei fenomeni è rimasta prevalentemente finanziaria. La valutazione della dirigenza, recentemente riformata, ha per oggetto la capacità di conseguire obiettivi e utilizzare al meglio le risorse, esamina le attitudini e le competenze dimostrate e giudica la propensione a sostenere processi d'innovazione e di apprendimento organizzativo. Il procedimento valutativo definisce gli obiettivi da assegnare ai dirigenti, attribuendo loro un peso relativo, cui fa seguito una fase di negoziazione degli indicatori di risultato. A una verifica semestrale fa seguito la relazione finale che permette al Nucleo di attivare le procedure per avanzare al Presidente le proposte di valutazione conclusiva.

Il giudizio reso dalla Sezione del controllo è stato complessivamente positivo, anche perché la valutazione della dirigenza è svolta in stretto e proficuo raccordo con il controllo di gestione, e ciò nonostante l'approccio di fondo rimanga di tipo contabile finanziario.

Il controllo strategico valuta correttamente la congruità dei mezzi al fine e ha approvato un piano di medio periodo contenente l'analisi degli obiettivi di mandato, con indicatori d'impatto da utilizzare per la valutazione dell'efficacia di ogni singola azione. Le fasi di verifica annuale delle linee programmatiche sono state trasfuse in un piano strategico di medio periodo e un sistema di controllo denominato "Fare Provincia" sopperisce, anche se in modo non esaustivo, alla mancanza di un piano generale di sviluppo.

Il 4.10.2010 la Sezione di controllo per la Toscana ha adottato la Delibera n.117, di verifica di adozione delle misure correttive suggerite con le osservazioni formulate nella

relazione illustrata. L'ente ha modificato i progetti di PEG e di PDO, in modo da prevedere informazioni trimestrali sul loro stato di attuazione. È stato definito un piano di centri di costo in cui è possibile sia imputare i costi alle singole attività, che verificare lo stato dei progetti rispetto ai singoli obiettivi. La rivisitazione del PEG e del PDO hanno fornito nuovi parametri alla valutazione delle dirigenza. Alcuni compiti del controllo strategico sono stati affidati a una società esterna, grazie al cui ausilio la provincia auspica, quanto prima, di poter contare su una batteria di indicatori.

Nonostante i tanti sforzi, la locale Sezione ha dovuto constatare come il referto sul controllo di gestione non sia stato ancora trasmesso.

Nel corso del 2010 sono state emanate le Delibere di sana gestione finanziaria concernenti le province di Firenze, Siena, Livorno e Pistoia<sup>177</sup>.

In tema di controlli interni si appura che quello di gestione della provincia di Firenze è imperniato sul percorso di attuazione del PEG e si avvale della contabilità analitica per centri di costo. La struttura informativa esercita le rilevazioni direzionali e compila i report correlati. I dirigenti redigono rapporti trimestrali che inviano alla struttura del controllo di gestione, per consentire il monitoraggio dello stato di attuazione di programmi e progetti. Il procedimento adottato dall'ente permette di valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi, ma non l'utilità pubblica conseguita in termini di rapporto tra servizi ottenuti e valore delle risorse impegnate.

La valutazione delle dirigenza tiene conto di due aspetti distinti, il primo dei quali è riferito alla performance individuale, misurata in rapporto alle capacità direzionali, di miglioramento e di gestire gli obiettivi. Il Nucleo dispone di un punteggio da ripartire in base al peso di ciascuna delle categorie indicate e, in seno a ciascuna categoria, a ciascun fattore. Il secondo aspetto della valutazione concerne l'attuazione degli obiettivi di PEG ed è espressa, percentualmente, secondo il loro grado di raggiungimento. Il giudizio complessivo espresso dalla Sezione regionale è positivo, soprattutto in considerazione dell'ampio ricorso alle risultanze del controllo di gestione e dell'utilizzo degli indicatori di performance.

Il controllo strategico è stato attivato a seguito della redazione di un apposito piano di sviluppo e ha svolto una funzione importante in sede di predisposizione del rendiconto di esercizio, come verifica della concreta attuazione di progetti e programmi. Mentre l'attività di *reporting* agli organi di governo è stata soddisfacente, la Sezione della Corte si è lamentata del mancato utilizzo di adeguati indicatori di misurazione.

L'attività del servizio di controllo interno della provincia di Siena ha per oggetto l'esame degli obiettivi programmati nell'esercizio e riferisce trimestralmente sul loro stato d'attuazione, sotto i noti profili di efficacia, efficienza ed economicità. È un controllo di tipo

<sup>177</sup> Rispettivamente n. 5, 99, 70 e 39/2010 .

tradizionale, svolto mediante l'osservazione di fattori misurabili. Il referto del 2009 ha preso in considerazione i quindici servizi organizzativi, articolati in centri di costo. Sono state poi compilate delle schede obiettivo che riportano la percentuale di completamento di ciascuno di essi, la descrizione dell'attività svolta per raggiungerli e l'indicazione degli indicatori usati. Non essendo utilizzata la contabilità analitica le schede, che sono compilate dai dirigenti in maniera descrittiva, mancano dell'elaborazione elettronica dei dati e dell'analisi dei costi. In pratica si evince l'attuazione materiale degli obiettivi, ma non l'economicità delle gestione <sup>178</sup>.

La valutazione di dirigenti è esercitata dal Nucleo, composto da membri interni ed esperti di provenienza esterna. Il sistema di giudizio è basato su un insieme di parametri misti, comprendenti sia il raggiungimento dei risultati che gli aspetti comportamentali. È previsto anche un colloquio tra il dirigente esaminato e il Direttore generale, presente l'assessore al personale. Il valutato può svolgere le proprie osservazioni in contraddittorio e concordare con i valutatori un piano di miglioramento delle proprie prestazioni. A giudizio della Corte questo tipo di controllo è quello esercitato, di fatto, con maggior successo.

Il controllo strategico, invece, non si è mai concretizzato e questo ha indotto la Corte a sollecitare gli amministratori, affinché almeno approfondiscano l'esame delle attività amministrative sulla base delle scelte di mandato.

Le verifiche gestionali della provincia di Livorno, che si avvalgono di un'ampia informatizzazione, hanno esaminato lo stato di attuazione degli obiettivi di PEG con valutazioni corredate da accurate descrizioni degli indicatori utilizzati e delle motivazioni dei risultati non realizzati. Vengono riscontrati i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei fattori produttivi, i risultati ottenuti e i ricavi. È stata anche adottata la contabilità economica, poi rielaborata per centri di costo e fattori produttivi analitici. Mentre le valutazioni settoriali sono state molteplici, è mancato, invece, un quadro di sintesi.

Il Nucleo di valutazione è presieduto dal Direttore generale e da due membri esterni, con comprovata esperienza in discipline aziendali ed economico giuridiche. La programmazione delle prestazioni attese è articolata in base alla "pesatura" dei singoli obiettivi, tenendo conto della loro complessità e valenza strategica, che hanno permesso la determinazione delle massime indennità attribuibili. La ponderazione degli obiettivi è avvenuta sulla base del programma di mandato, dell'atto di indirizzo della giunta sulla proposta di bilancio e della relazione previsionale e programmatica.

Il controllo strategico ha al suo attivo alcuni significativi documenti, come l'atto di indirizzo della giunta che traduce il programma in obiettivi misurabili, lo stato di attuazione delle linee programmatiche, il bilancio di mandato e il bilancio sociale.

---

<sup>178</sup> L'amministrazione si è, peraltro, impegnata a implementare la contabilità economica.

Il giudizio della Sezione regionale è complessivamente positivo, soprattutto riguardo al sistema informativo del controllo di gestione che, comunque, attende ancora la piena implementazione della contabilità economica. Il controllo dello stato d'attuazione degli obiettivi è ben articolato e approfondito, per cui resta solo auspicabile che venga corredato da uno schema riepilogativo. La valutazione delle prestazioni dirigenziali è stata attuata in modo completo e trasparente, con giudizi che si direbbero non solo obiettivi, ma anche rispondenti alla logica del merito. Anche il controllo strategico è ben impostato, perché non solo da conto esaurientemente dello stato di attuazione delle linee programmatiche, ma da anche ragione degli scostamenti significativi tra finalità e risultati.

Il controllo di gestione della provincia di Pistoia è svolto da una struttura apposita, in staff alla Direzione generale, che si propone di comparare quantità e qualità dei servizi offerti con i rispettivi costi e di verificare la funzionalità dell'organizzazione. Ha lavorato in forma integrata con altri tipi di controllo e coordinato la redazione del PDO, prestando attenzione alla congruenza tra gli indirizzi strategici della Relazione previsionale e programmatica e gli obiettivi gestionali del PEG. Il controllo è esteso agli approvvigionamenti, agli incarichi di studio, ricerca e consulenza e a tutte le altre tipologie di spesa. L'effettività del controllo di gestione è limitata da una carente attività di *reporting*, che costituisce un accertamento a consuntivo di fatti gestionali già conclusi e un approccio esclusivamente finanziario della valutazione delle risorse (non è ancora impiegato il sistema di contabilità analitica).

Il Nucleo di valutazione è composto di tre membri esterni, scelti tra esperti. Per ogni dirigente sono individuati fino a un massimo di cinque obiettivi, a ciascuno dei quali viene attribuito un peso ai fini dell'indennità di risultato. La valutazione dei dirigenti e il loro grado di raggiungimento degli obiettivi costituiscono la fase preparatoria della relazione alla giunta sullo stato di attuazione dei programmi che viene allegata al rendiconto d'esercizio. La delibera di giunta contenente la citata relazione affida al Presidente della provincia l'assegnazione di un eventuale punteggio aggiuntivo per le ulteriori abilità dimostrate dal dirigente in termini di capacità di coordinamento e di delega, di autorevolezza, di stile direzionale, nonché di flessibilità, dinamicità e attenzione all'utenza. È assegnata troppa enfasi alla fase di realizzazione degli obiettivi che è solo un momento e una componente del processo valutativo, il quale risulta così adeguato solo parzialmente allo scopo.

La disciplina regolamentare del controllo strategico e delle strutture a esso preposte è adeguata, ma, di fatto, esso è stato attuato grazie al coordinamento del Direttore generale e al supporto di un sistema informativo che consente il monitoraggio dettagliato dello stato di avanzamento delle opere pubbliche. È coadiuvato da un bilancio sociale, la cui compilazione è demandata a un gruppo interno. La locale Sezione della Corte si è limitata ad auspicare un

perfezionamento del controllo strategico che consentirebbe l'eventuale ridefinizione delle linee programmatiche messe a punto annualmente dal Consiglio.

Per completezza d'esposizione si riferisce che, nel corso del 2010, sono state assunte alcune delibere che verificano l'assunzione delle misure correttive evidenziate precedentemente dalla Corte nel 2008, nei confronti dei comuni di Grosseto, Carrara, Massa e Fivizzano, nonché della Provincia di Lucca <sup>179</sup>. A Grosseto è stato costituito un settore apposito per gli adempimenti connessi al controllo di gestione e la fase riorganizzativa ha prodotto la revisione dei centri di costo e la ridefinizione degli obiettivi. È stato utilizzato anche un software gestionale, correlato con il sistema informativo generale. La Sezione della Corte ha osservato che, in vista della redazione dell'apposito referto, l'ente deve mettere a regime l'intero sistema, mentre, per il controllo strategico, va attivata l'intera procedura d'attuazione.

A Carrara, nel 2009, è stato inserito in seno al PEG uno specifico obiettivo dedicato al controllo di gestione, oltre che all'analisi, misurazione e valutazione delle attività svolte, quest'ultime considerate in base ai costi. Anche per questo comune la Sezione ha auspicato la messa a regime dell'intero sistema, in vista della predisposizione del referto ex art.198 bis del TUEL. Si confida inoltre che siano rispettati i termini per l'armonizzazione di tutta la regolamentazione interna, a partire dal controllo strategico per il quale non si fa alcun cenno nelle misure correttive.

A Massa è stato adottato di recente un regolamento di contabilità che disciplina in ogni sua fase il sistema dei controlli interni. Al controllo di gestione, posto alle dipendenze del Segretario generale, è affidato il coordinamento della funzione, con l'individuazione dei criteri per la redazione del Piano degli obiettivi e la formazione dei centri di costo su cui innestarli. Il controllo strategico prevede la periodica verifica delle linee programmatiche, mentre la valutazione della dirigenza è in fase di revisione. Poiché l'intera materia è in fase del tutto sperimentale, la Corte si augura che il sistema così com'è congegnato vada a regime.

In tema di controllo di gestione, il comune di Fivizzano ha riferito di averlo attivato, limitatamente ad una serie di servizi e in forma associata, con delega alla comunità montana Lunigiana. La trasmissione dei referti sul controllo di gestione è stata ripristinata. Anche la valutazione della dirigenza è attuata in forma associata ed è operativa, mentre il controllo strategico non è stato ancora attivato.

La provincia di Lucca, in sede di adunanza pubblica, si era impegnata a modificare il controllo di gestione e a meglio collegarlo con la valutazione della dirigenza. Nel luglio del 2010 essa ha riferito di aver riorganizzato l'ordinamento degli uffici e di aver rilanciato le attività intese a pianificare le linee di intervento e i progetti di sviluppo. È stato ampliato il PEG ed è stato adottato il bilancio tecnico.

<sup>179</sup> Rispettivamente n°68, 87, 102, 217 e 167 del 2010 .

**UMBRIA**

La Sezione regionale di controllo per l'Umbria ha svolto, nel corso del 2010, un'indagine sulla sana gestione del comune di Spoleto che concerne anche i controlli interni. A ben guardare, detto comune era stato già indagato con le stesse modalità nel 2008 e delle relative risultanze era stata data contezza nella relazione allegata alla Delibera della Sezione regionale n. 94/2009, poi trasfusa nel referto generale sulla finanza locale dello scorso anno<sup>180</sup>. Senonché, nel 2009, è stata disposta nei confronti del medesimo ente una "seconda fase" di verifica, confluita nel referto approvato con Delibera della Sezione di controllo di Perugia n.88/2010. Quest'indagine dedica ai controlli interni del comune di Spoleto una disanima più approfondita.

Il controllo di gestione risponde direttamente al Direttore generale che lo coordina, coadiuvato da due addetti. È impostato secondo le tradizionali fasi della predisposizione del PEG e del PDO, della rilevazione di costi, proventi e risultati e della verifica dei dati di attuazione a fronte degli obiettivi. Esso utilizza la contabilità analitica, un soddisfacente sistema di indicatori e un sistema informativo che hanno verificato che i macro obiettivi strategici sono stati trasposti negli obiettivi assegnati ai dirigenti e contenuti nel PDO. Si noti che dei quarantatré obiettivi previsti nel 2009, dodici sono progetti con cui le varie direzioni hanno partecipato alla seconda edizione del "Concorso Copernico", che premia le proposte di miglioramento dei servizi, indetto dal Ministero per la funzione pubblica per dare un riconoscimento agli esempi di buona amministrazione. Al tradizionale monitoraggio dello stato di attuazione degli obiettivi ha fatto seguito il processo di rendicontazione degli stessi, che ha rilevato che ne sono stati raggiunti trentasei (pari all'84%), a fronte di due mancanti (pari al 5%) e cinque non valutabili (pari all'11%).

Nel 2009 il sistema dei controlli è stato esteso alla misurazione della qualità dei servizi (sportello unico dei cittadini e delle imprese, biblioteca comunale e mense scolastiche), all'analisi e semplificazione dei processi e alle misure finalizzate alla razionalizzazione delle dotazioni strumentali, anche informatiche e di telefonia che normalmente corredano gli uffici<sup>181</sup>. Grazie al referto sul controllo di gestione è emerso il grande merito del comune di aver adottato il bilancio sociale di mandato. L'ente è, in effetti, uno dei pochi ad aver approvato un documento con cui l'amministrazione rende conto delle scelte, delle attività, dei risultati e dell'impegno di risorse in un intero quinquennio di legislatura, consentendo a cittadini e altri interlocutori di conoscere come l'amministrazione interpreti e realizzi la sua missione istituzionale.

<sup>180</sup> Pag. 152 .

<sup>181</sup> Si è anche proceduto alla dismissione di ventidue autovetture di servizio obsolete .

La valutazione della dirigenza è svolta da un Nucleo, composto dal Direttore generale e due esperti esterni. Valuta l'attività svolta dai responsabili per il raggiungimento degli obiettivi, rapportandola agli indicatori e alle risorse assegnate. Il giudizio sulle prestazioni tiene conto del livello di realizzazione dei risultati, delle qualità personali e professionali, del comportamento organizzativo, delle capacità dimostrate in situazioni critiche e delle valutazioni appositamente espresse dagli organi di governo. Nel 2009 il processo di valutazione è stato articolato in quattro fasi che sono l'approvazione del PDO, la definizione del peso percentuale da attribuirsi a ciascun obiettivo in base priorità, l'importanza strategica, le capacità professionali, la valutazione ulteriore espressa da assessori, colleghi e collaboratori <sup>182</sup> e la valutazione finale del Nucleo, principalmente in base ai report dell'ufficio per il controllo di gestione.

Il controllo strategico è svolto dallo stesso personale che si occupa del controllo di gestione, ossia dal Direttore generale e due dipendenti interni. Ha elaborato le linee programmatiche del mandato del Sindaco per il 2009/2014 ed è stato definito un piano strategico annuale per il 2009, condiviso dalla Giunta e dalla Conferenza dei dirigenti, ma non sono state assunte valutazioni concrete in grado di supportare e meglio orientare la programmazione.

La Sezione di controllo per l'Umbria ha ribadito quanto espresso dalla Delibera n.24/2009, circa l'esigenza di una più organica regolamentazione dei controlli, anche se, di fatto, essi sono strutturati in modo da consentire, se esercitati, il raggiungimento delle finalità loro proprie. A ciò si aggiunga che il referto prodotto per il 2009 è sostanzialmente analogo a quello dell'esercizio precedente e che il controllo strategico è ancora espletato limitatamente agli obiettivi annuali.

Come segnalato lo scorso anno, manca una visione d'insieme che consenta alla Giunta di monitorare la realizzazione dei programmi di mandato, consentendole, nei casi di scostamento, di individuare le responsabilità e quindi correggere le linee d'indirizzo fornite ai dirigenti. Pertanto la Corte reitera l'invito ad adoperarsi affinché il controllo strategico sia effettivamente esercitato e auspica la definizione di accordi con altri comuni che, oltretutto, potrebbero meglio individuare il personale esterno qualificato, atteso che l'attuale ricorso a quello interno vanifica l'efficacia di questo tipo di controllo.

La Sezione di controllo di Perugia ha anche deliberato in merito all'adozione di misure correttive da parte dei comuni di Gubbio e Marsciano, sulla cui attuazione dei controlli interni lo scrivente aveva già relazionato lo scorso anno<sup>183</sup>. L'interessante riscontro è contenuto soprattutto nella relazione allegata alla Delibera n.40/2010 che ha appurato come il comune

<sup>182</sup> Colleghi e collaboratori hanno compilato questionari in forma anonima .

<sup>183</sup> pag. 151 e 152 .

di Gubbio non abbia ancora colmato le lacune evidenziate dalla Corte <sup>184</sup>. Viceversa, il comune di Marsciano<sup>185</sup>, pur non avendo ottemperato all'obbligo di insediare il controllo strategico, ha trasmesso alla Corte il referto sul controllo di gestione, ha adeguato compiutamente il regolamento di contabilità e quello sull'affidamento degli incarichi e ha uniformato la relazione previsionale e programmatica ai suggerimenti rivoltigli dalla locale Sezione.

### **ABRUZZO**

Le Delibere concernenti la sana gestione di taluni enti locali abruzzesi, comprensive dell'esame del funzionamento dei controlli interni, hanno riguardato, nel corso del 2010, le località di Roseto degli Abruzzi, Tortoreto, Chieti e Caporciano<sup>186</sup>. Quest'ultimo ha comunicato di non aver attivato il sistema.

Il comune di Roseto degli Abruzzi ha attivato il controllo di gestione e la valutazione dei dirigenti. Il primo è realizzato nell'ambito della verifica annuale dello stato di attuazione dei programmi, partendo dalle intenzioni espresse nella relazione previsionale e programmatica e dal PDO. Le relazioni prodotte da ciascun dirigente sul grado di realizzazione degli obiettivi vengono allegate alle delibere adottate dal Consiglio e trasmesse, assieme al rendiconto, alla Corte dei conti. Della valutazione dei dirigenti è riferito soltanto che è svolta da un organo a composizione mista.

Il comune di Tortoreto non ha fornito risposte esaurienti, limitandosi a produrre, in adunanza, una memoria in cui ha genericamente evidenziato che i controlli interni sono esercitati ai sensi del vigente regolamento per il funzionamento degli uffici e servizi. L'ente non ha neanche predisposto la relazione di cui all'art.198 bis del T. U. E. L..

Il comune di Chieti è del tutto inadempiente sia per quanto riguarda il controllo di gestione, che è ancora in fase di predisposizione, che in ordine al controllo strategico che è solo previsto. La valutazione della dirigenza è, invece, operativa ed è stata modificata appena nel 2009. Essa prevede un procedimento dinamico che parte dalla formulazione degli obiettivi, in sede di affidamento del PEG e approda alla formulazione di un giudizio redatto dall'apposito Nucleo. Questo giudizio, considerato di prima istanza, viene trasmesso al Sindaco che, unitamente alla Giunta, normalmente lo recepisce come valutazione di seconda istanza.

---

<sup>184</sup> cfr. Delibera n.95/2009 .

<sup>185</sup> cfr. Delibera n.38/2010 .

<sup>186</sup> Delibere, rispettivamente, n.23, 24, 328 e 335/ 2010, mentre altre sei decisioni di sana gestione non hanno trattato i controlli interni .