

- Per Arco i revisori affermano che “al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, si raccomanda un tempestivo intervento per l’adozione di un idoneo sistema di controllo di gestione”.
- Per Casamassima c’è l’invito “a sollecitamente attivarsi per la determinazione delle procedure e delle modalità necessarie perché il controllo di gestione sia effettivamente operato anche al fine della valutazione dei funzionari preposti a ciascun servizio”.
- Per Castelfranco di Sotto il collegio dei revisori “auspica che venga implementato il controllo di gestione al fine di verificare l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa”.
- Per Cisternino viene sollecitato “l’inizio vero e proprio del controllo di gestione per verificare il raggiungimento dei diversi obiettivi fissati con il PEG ed il rispetto dei criteri di efficienza, di efficacia e di economicità”.
- Per Corridonia si sollecita l’istituzione del controllo di gestione. Lo stesso avviene per il comune di Grottammare e per quelli di Mortara, di Morbegno e di S. Salvo. Sempre del medesimo settore relativo al controllo di gestione e alla programmazione si sono particolarmente interessati i revisori di Bari, Milano, Napoli, Palermo e Roma.
- Per Bari, i revisori hanno affermato che a proposito del controllo di gestione, questo non è ancora perfettamente funzionante. Osservano che a fine 1999 “è stato rinnovato il Nucleo di Valutazione che vede ora la partecipazione del Direttore Generale e di due componenti “esterni”. Il nucleo si avvale del supporto del settore Staff e Organizzazione. A questo è affidata, in adesione al disposto del d.lgs. 286 del 1999, la nuova forma di “controllo strategico”. A giudizio dell’Organo di revisione, il miglioramento dell’efficacia dell’azione amministrativa e dell’efficienza delle strutture non può prescindere dal riassetto dell’organizzazione comunale che deve vedere coinvolti tutti gli organi competenti, compresi i dirigenti, allo scopo di definire competenze e responsabilità di ciascuno, in funzione dei risultati attesi, ed individuare i meccanismi operativi a cui dovranno uniformarsi i processi gestionali. I responsabili dei servizi non si limiteranno ad evidenziare le carenze strutturali per la realizzazione degli obiettivi, ma dovranno formulare proposte tendenti ad un utilizzo più razionale dei mezzi a loro disposizione, dando suggerimenti ed adottando strategie opportune per raggiungere al meglio gli obiettivi di propria competenza, individuando ed esplicando via via le potenziali sinergie tra le varie Ripartizioni. Essi dovranno impegnarsi nella gestione del servizio loro affidato, avendo cura di realizzare le entrate e liquidare le spese facenti capo al servizio, riducendo al minimo il fenomeno dei residui. Appare utile segnalare che la Suprema Corte di Cassazione - VI° Sez. Penale - con Sentenza n. 10987 del 21 ottobre 1998 ha affermato che “l’eccesso di burocrazia nella P.A. può trasformarsi in reato”.
- Per Milano i revisori ravvisano l’utilità di effettuare il completamento dei controlli interni e dell’analisi dei costi di gestione.
- Per Napoli è suggerita una maggiore attenzione alla costruzione di validi strumenti di gestione strategica e politica.
- Per Palermo, l’organo di revisione sollecita l’approvazione del nuovo regolamento di contabilità, in quanto lo stesso può rappresentare il mezzo fondamentale per assicurare il raggiungimento del duplice risultato dell’efficienza e del controllo della gestione. Sollecita una migliore organizzazione per l’effettuazione dei controlli interni.
- Anche per il comune di Roma vengono sollecitati maggiori interventi del controllo di gestione in settori diversi (soprattutto in tema di economicità) quali partecipazioni societarie, aziende speciali, canoni locativi, patto di stabilità e debiti fuori bilancio.
- Scarse sono le osservazioni dei revisori dei conti del comune di Torino in ordine alla programmazione e al controllo di gestione. La stessa situazione si riscontra per il comune di Verona.

Per quanto concerne la gestione dei tributi e dei crediti che costituiscono delle poste molto importanti delle entrate proprie nella complessa gestione degli enti (titoli I e III), i revisori dei conti vi si sono soffermati principalmente nei comuni di Bari, Bologna, Firenze, Napoli, Palermo e Roma, costituenti soltanto la metà delle grandi città formanti le classi demografiche 11[^] e 10[^].

- Per il comune di Bari l'organo di revisione segnala la problematica relativa alle quote inesigibili di tributi iscritti nei ruoli, le cui proporzioni sfiorano i 40 miliardi. Inoltre fa presente che "la riscossione, sia per i fitti reali dei fabbricati ad uso abitativo, sia per i canoni di diversa natura dell'E.R.P., continua ad attestarsi a livelli molto bassi. Si auspica pertanto che l'ente si attivi per la stipula di convenzioni finalizzate al recupero coattivo di tali somme". Lo stesso organo di revisione rileva che "le riscossioni in conto competenza appaiono assolutamente scarse ed inadeguate rispetto alle previsioni e in rapporto al valore patrimoniale dei beni. Le mancate riscossioni andranno ad incrementare i residui. Il recupero di questi ultimi non conferma nemmeno il dato percentuale dello scorso anno: segno questo di inefficienza gestionale. Il collegio ribadisce la necessità che l'Ente adotti i provvedimenti opportuni e necessari, sia per riscuotere i canoni e gli affitti correnti sia per recuperare quelli arretrati per i quali il pericolo di danno erariale è più che prevedibile, sia in funzione dell'entità delle cifre non riscosse sia in funzione della possibile difficoltà di individuare e rintracciare i naturali debitori".
- I revisori di Bologna si soffermano pure sulle condizioni necessarie per il rispetto del Patto di stabilità, individuandole anche nell'accelerazione delle modalità di riscossione delle entrate proprie. Al riguardo, sostengono, che "non appaiono soddisfacenti i tempi di acquisizione delle entrate connesse alle sanzioni amministrative per violazioni delle norme del codice della strada. Al di là dei numerosi interventi, normativi e giurisdizionali, sull'argomento, le procedure in essere, espresse in un arco temporale elevato, determinano situazioni di difficile esigibilità e quindi riscossione di parte delle somme messe a ruolo. Si rende pertanto opportuno verificare la possibilità, alla luce anche delle diverse ipotesi che paiono essere offerte dalla normativa, di forme alternative e integrative di quelle in essere od in ogni caso migliorative dell'esistente situazione".
- Per Firenze "si raccomanda anche che si profonda il massimo impegno nell'incasso dei crediti".
- Per il comune di Napoli viene rappresentato che "nel corso del 1999 non è stata definita la questione relativa alla dotazione organica dei Servizi tributari, che appare l'atto presupposto di qualsiasi miglioramento nell'attività di controllo, accertamento e riscossione dell'entrate tributarie dell'Ente". Lo stesso collegio "raccomanda la immediata assunzione di atti tesi a consentire un miglioramento della gestione dell'ICI al fine di raggiungere una contribuzione da parte di tutti i soggetti passivi dell'imposta ed un gettito adeguato per l'Ente". Ancora "si rappresenta che il sottodimensionamento dell'organico costituisce ostacolo alla corretta gestione dei tributi, come si evince anche dalle relazioni dei servizi competenti, e che, pertanto, il collegio raccomanda una immediata assunzione di provvedimenti, non escluso la terziarizzazione di tutte o parte delle attività di gestione del tributo, onde conseguire migliori risultati nell'attività di gestione, accertamento e riscossione del tributo". Infine "Il collegio raccomanda l'immediata adozione di provvedimenti che consentano di raggiungere una maggiore velocità nel procedimento di riscossione delle contravvenzioni in maniera da evitare che il lungo tempo trascorso tra l'elevazione delle contravvenzioni e la riscossione coattiva pregiudichi la possibilità di raggiungere efficacemente il soggetto debitore".
- Per il comune di Palermo l'organo di revisione effettua numerose, puntuali e approfondite osservazioni sulla maggior parte delle entrate tributarie. Rileva infine che "come segnalato negli esercizi precedenti il collegio non può che rinnovare l'invito a vigilare attentamente sulla riscossione dell'imposta sulla pubblicità al fine di evitare la formazione di crediti la cui riscossione viene ritardata rispetto ai tempi previsti dalla legge e dai regolamenti. Anche per tale comparto di entrata il collegio richiama l'attenzione dell'Amministrazione per un

sollecito recupero delle somme". Il collegio medesimo osserva ancora una volta che "il mancato e/o ritardato recupero delle somme può costituire danno erariale".

- Per il comune di Roma l'organo di revisione, tra le tante osservazioni, pone l'accento sulla lotta all'evasione fiscale. Al riguardo afferma che: "le azioni di recupero dell'evasione tributaria non stanno rispettando il programma che si è data l'Amministrazione. In particolare, si fa riferimento all'appalto vinto dalla società Gemma, che, per effetto anche di cause esogene all'Amministrazione, non ha contribuito, come auspicato, a far raggiungere i traguardi di un rilevante e consistente recupero dell'evasione. In particolare modo, si evidenzia la difficoltà, ormai cronica, di gestione del servizio "Affissioni e Pubblicità".

Lo stesso organo di revisione "evidenzia la limitata capacità di riscossione dei canoni locativi (anche in presenza di un aumento dell'ammontare accertato). Le azioni avviate di recupero delle somme non incassate non hanno ancora ottenuto particolare successo per molteplici cause, anche estranee all'Amministrazione".

Sempre a proposito della gestione dei tributi e dei crediti, gli organi di revisione economico finanziaria hanno formulato osservazioni e proposte per numerosi comuni della VI classe demografica; vale a dire: Ariccia (RM), Arco (TN), Castelfranco di Sotto (PI), Codigoro (FE), Cori (LT), Corridonia (MC), Latisana (UD), Menfi (PZ), Mortara (PV), Morbegno (SO), Ozieri (SS), Rionero in Vulture (PZ), S. Salvo (CH), Spilimbergo (PN), Venafrò (IS).

- Per Ariccia, i revisori osservano che il grado di autonomia tributaria "segna un decremento rispetto all'anno precedente di circa l'1,9%. Dal confronto dell'andamento dell'indice in oggetto rispetto a quello precedentemente commentato (grado di autonomia finanziaria) si riscontra come detto decremento sia da attribuirsi ad una ripresa dell'evasione dei tributi propri dell'Ente. In tal senso il collegio invita codesto Ente ad adottare gli opportuni provvedimenti al fine di recuperare tali risorse".
- I revisori di Arco si limitano, tra l'altro, a sollecitare "l'applicazione ovvero la revisione del regolamento approvato in materia di locazione di immobili ad uso abitativo".
- Quelli di Castelfranco di Sotto invitano "l'Ente a valutare forme innovative di riscossione delle entrate tributarie ed extratributarie con l'obiettivo di accelerare i tempi di riscossione e di ridurre gradatamente l'entità dei residui attivi".
- Per Codigoro "il collegio suggerisce di monitorare costantemente le spese correnti e le entrate in modo particolare quelle tributarie al fine di mantenere e/o aumentare l'autonomia finanziaria".
- Per Cori i revisori osservano che "dalla verifica effettuata sui residui attivi il collegio, riguardo alla concreta esigibilità delle singole partite, ritiene necessaria una successiva verifica, in particolare per l'incasso delle somme iscritte alla risorsa del servizio idrico integrato in considerazione della loro rilevanza".
- Per Corridonia, "a seguito dello scostamento verificatosi tra le previsioni e gli accertamenti dell'ICI, l'Organo di Revisione rinnova l'invito all'Amministrazione a tenere sotto costante controllo le entrate derivanti dagli accertamenti suddetti e ad adottare tempestivi ed idonei provvedimenti nel caso si rilevassero insufficienti per il raggiungimento dell'obiettivo stabilito e per il mantenimento dell'equilibrio economico-finanziario complessivo".
- Per Latisana i revisori raccomandano "all'amministrazione di potenziare l'attività di accertamento mediante l'adozione di procedure di controllo interno, atte ad individuare le aree di evasione in relazione alle specifiche tipologie di immobili".
- Per Menfi, dopo constatato che i proventi IRAP coprono il gettito dei tributi comunali soppressi, i revisori osservano "la mancata rilevazione di dati quali: numero utenze commerciali (imprese), numero unità immobiliari, numero passi carrai e mq. di suolo pubblico occupato in maniera temporanea ai fini della T.O.S.A.P.. Ritenendo che tali informazioni, opportunamente soppesate e interconnesse con altre variabili (n. utenze Enel, ...) rappresentino un valido strumento per la valutazione e la lotta a possibili forme di evasione, si invitano i responsabili del

servizio ad attivarsi al fine di creare un quadro di riferimento per un monitoraggio sistematico delle entrate derivanti da imposte e tasse comunali”.

- I revisori di Morbegno affermano che “dalla verifica effettuata sui residui attivi, al fine di verificare la sussistenza della ragione del credito e la concreta esigibilità della singole partite, si rileva che risultano iscritti proventi per condono edilizio provenienti dall’esercizio 1996 per Lit. 39.000.000. Il collegio sollecita la definizione delle pratiche e la riscossione del credito, dalla cui eventuale inesigibilità non deriva comunque un’alterazione degli equilibri di bilancio in quanto trattasi di entrate a destinazione vincolata”.
- Per Mortara, il collegio “a riguardo della concreta esigibilità delle singole partite ritiene necessaria una successiva verifica” per tre risorse specificamente individuate.
- Per Ozieri “il collegio ritiene necessario programmare l’attività di liquidazione e accertamento dei principali tributi al fine di consentire una rapida revisione delle dichiarazioni”.
- Per Rionero in Vulture alcune osservazioni e raccomandazioni dell’organo di revisione sono incentrate sul fatto che “i dati di bilancio innanzi esposti evidenziano, come per il precedente esercizio, un leggero aumento della pressione tributaria, giustificato in parte dalla continua erosione dei trasferimenti del governo centrale, per il resto, riteniamo che vadano attivate tutte quelle procedure che possono far emergere il sommerso per recuperare evasione di imposta, soprattutto nel settore I.C.I., al fine di ampliare la base imponibile e di conseguenza rendere più accettabile la pressione tributaria. A tale proposito ci preme sottolineare che l’ultimo accertamento sull’ I.C.I., appaltato ad una società esterna, non ha dato i frutti sperati perché basato solo su un controllo tra i dati catastali e quelli dichiarati dai contribuenti; nella realtà, invece, la vera evasione risiede nella mancata dichiarazione, anche agli uffici tecnici erariali, dei fabbricati produttori reddito; pertanto sarebbe opportuno un controllo fisico sul territorio per censire tutti i cespiti esistenti, magari ricorrendo anche ai lavoratori socialmente utili”.
- Scarse le osservazioni dei revisori di S. Salvo in merito alla riscossione dei tributi se non per l’affermazione che “l’indice positivo relativo al volume dei residui attivi scaturisce essenzialmente dalla mancata riscossione dei canoni acqua, depurazione e fognatura, addizionale IRPEF e tassa smaltimento rifiuti. Si invita l’Ente ad accelerare la riscossione delle predette entrate”.
- Lo stesso dicasi per il comune di Spilimbergo, per il quale i revisori osservano che “ai fini di un incremento delle entrate, ed in considerazione di una continua riduzione dei trasferimenti dallo Stato e da altri Enti, si invita l’Amministrazione ad effettuare controlli ed accertamenti sistematici sulle entrate tributarie, con particolare riferimento all’imposta comunale sugli immobili”.
- Per Venafro, il “collegio invita l’Ente a predisporre gli strumenti necessari sia per procedere ad una ricognizione delle utenze effettivamente allacciate alla rete idrica che a garantire la tempestiva emissione dei ruoli in modo da non pregiudicare la regolarità dei flussi finanziari in entrata”.

B. Fin qui sono state esaminate le relazioni dei revisori dei conti per verificare sia come essi hanno operato, sia per avere utili elementi di valutazione sull’attività gestoria degli enti. Ovviamente, sono stati considerati soltanto alcuni settori di tale attività; e lo si è fatto indirettamente, cioè attraverso le osservazioni degli stessi revisori. Alla fine del presente paragrafo seguiranno le valutazioni globali da parte della Sezione.

Intanto, però, occorre completare il quadro d’insieme sul funzionamento degli organi di revisione, confrontando - come già fatto presente all’inizio - le loro relazioni con altri dati, e precisamente con quelli ricavabili dai rendiconti e da documenti a questi allegati. Ciò allo scopo di avere riscontri oggettivi su quello che gli organi di revisione hanno fatto o hanno ommesso di fare.

A tale riguardo, l’attenzione della Sezione si è incentrata sui seguenti fenomeni gestori:

- a) residui attivi;
- b) residui passivi;

- c) rigidità della spesa corrente;
- d) autonomia finanziaria.

Tali fenomeni sono numericamente rappresentati nell'allegata tabella.

In essa emergono:

1. l'indice di incidenza dei residui attivi, che è dato dal rapporto percentuale tra il totale dei residui attivi provenienti dalla competenza e il totale degli accertamenti in conto competenza;
2. l'indice di incidenza dei residui passivi, che è dato dal rapporto percentuale tra il totale dei residui passivi provenienti dalla competenza ed il totale degli impegni in conto competenza.

I dati di cui ai suddetti punti 1 e 2 si riferiscono a quei crediti e a quei debiti che il comune ha nei confronti di terzi, ma che, nati nel corso dell'anno, non sono stati, rispettivamente, riscossi e pagati entro il 31 dicembre del medesimo anno. Per cui diventano residui da gestire nel tempo a venire.

Un indice percentuale di incidenza molto elevato tanto per i residui attivi che per quelli passivi potrebbe essere sintomatico di una insufficiente capacità gestoria (lentezza operativa) nella riscossione dei crediti e nel pagamento dei debiti. Non solo, ma qualora dal raffronto tra la percentuale dei residui attivi e quella dei residui passivi la prima risultasse molto più elevata della seconda, l'ente potrebbe essersi trovato in momenti di disequilibrio di liquidità, con conseguente possibile necessità di ricorso ad onerose anticipazioni di tesoreria.

Dalla tabella sopraccitata si riscontra che tra i comuni delle grandi città che hanno elevate percentuali di residui attivi - rispetto al dato medio del 44,07% - figurano: Venezia (57,86%), Napoli (53,23%), Bari (58,91%) e Palermo (53,85%); mentre tra i comuni della classe VI - rispetto al dato medio del 45,05% - figurano: Spoltore (62,90%), Venafro (69,78%), Brunico (59,91%), Cisternino (63,87%), Cittanova (59,96%) e Menfi (64,22%).

I comuni con percentuali basse sono, tra le grandi città: Milano (31,22%), Bologna (34,07) e Verona (32,07%), mentre tra quelli della classe VI figurano Morbegno (24,96%), Codigoro (19,27%) e Corridonia (22,98%).

Per quanto riguarda i residui passivi, le percentuali più elevate delle grandi città - rispetto al dato medio del 36,12% - si registrano nei comuni di Venezia (50,23%), Firenze (41,61%), Roma (40,27%) e Catania (40,26%); mentre tra i comuni della classe VI - rispetto al dato medio del 37,39% - si riscontrano Brunico (58,20%), Latisana (47,70%) Spilimbergo (52,73%), Venafro (64,63%), Amantea (48,06%) e Ozieri (53,03%).

Si registrano percentuali basse a Milano (21,27%), Genova (29,89%), Mortara (19,22%), Codigoro (18,56%), Castelfiorentino (26,56%) e Boscotrecase (26,10%).

Dai suddetti dati è facile desumere la posizione dei diversi enti in ordine alla celerità nella riscossione delle entrate e nell'erogazione delle spese. Ma si riscontra altresì il maggiore o minore equilibrio o disequilibrio temporale circa i movimenti di tesoreria quando si pongano a confronto i residui attivi e quelli passivi del medesimo ente. Fenomeni di disequilibrio si registrano per i comuni di Milano, Genova, Napoli, Bari, Palermo, per le grandi città; e Arona, Castelfranco di Sotto, San Salvo, Spoltore, Boscotrecase, Casagiove, Casamassima, Cisternino, Cittanova, Grammichele e Menfi, per gli enti della VI classe demografica.

Per le situazioni sopra descritte hanno formulato osservazioni di rilievo soltanto i revisori di Venezia, mentre quelli di Napoli e S. Salvo si limitano a raccomandare una più veloce riscossione delle entrate. Gli altri hanno sostanzialmente taciuto.

Particolare considerazione è stata data, nella presente indagine, agli indicatori finanziari ed economici della spesa relativamente alla "rigidità" della spesa corrente. Vale a dire, è stato realizzato il rapporto percentuale tra la spesa del personale, le quote di capitale dei mutui e gli interessi passivi sugli stessi, da un lato, e le entrate correnti, dall'altro.

Si è constatato che da una percentuale media pari al 49,94% - dato medio per le grandi città - si discostano in misura piuttosto elevata i comuni di Milano (63,58%) e Roma (63,57%), mentre per

i comuni della VI classe demografica – il cui dato medio è 44,58% - quelli che si discostano verso l'alto sono Amelia (54,31%), Corridonia (54,48%), Pisticci (54,58%) e Cittanova (63,79%).

Delle grandi città hanno percentuali basse Venezia (36,02%) e Bari (38,17%); mentre tra i comuni piccoli si evidenziano Arona (33,78%), Castellanza (31,92%), Bordighera (31,66%) e Codigoro (31,90%).

I dati sopraccitati stanno ad indicare, come avanti specificato, la rigidità della spesa corrente; vale a dire, l'incidenza che la spesa del personale, unitamente alle quote di ammortamento mutui (comprehensive degli interessi) ha sulle entrate correnti. Di conseguenza, è possibile rilevare la percentuale di differenza sulla quale gli amministratori possono contare per la gestione di altri settori previsti in bilancio.

In relazione ai dati sopraesposti, nessun revisore ha formulato considerazioni, limitandosi, in taluni casi, ad evidenziare l'aumento della percentuale rispetto all'anno precedente ma senza soffermarsi sulle cause di tale variazione.

Gli altri non risulta abbiano fatto alcuna considerazione al riguardo.

Nella presente relazione specifico rilievo è stato dato agli indicatori finanziari ed economici dell'entrata per inferirne l'autonomia finanziaria dei 52 enti del campione; autonomia finanziaria che si intende riferita alle entrate proprie, cioè al rapporto percentuale tra la somma dei titoli I e III e il totale delle entrate correnti.

Per le 12 grandi città il dato medio di tale rapporto è pari al 57,59%. I comuni con entrate proprie elevate rispetto al cennato dato medio sono Venezia (72,63%), Verona (71,01%), Bologna (73,64%) e Firenze (71,20%).

Per i 40 enti appartenenti alla VI classe demografica – i cui dato medio è 60,73% - quelli con percentuali elevate di entrate proprie sono Bordighera (84,91%), Lerici (78,80%), Corciano (79,53%) e Ariccia (80,03%).

Viceversa gli enti che si trovano al di sotto del predetto dato medio sono Napoli (39,07%), Catania (33,60%) e Palermo (32,64%), nonché, soprattutto, Boscotrecase (31,79%), Grammichele (30,48%) e Menfi (31,61%).

In merito ai dati sopra riportati occorre tener presente che le relative percentuali hanno anche una valenza ai fini dell'accertamento della condizione di ente locale strutturalmente deficitario. Ciò in applicazione del decreto del Ministero dell'Interno 6 maggio 1999 n. 227 con il quale è stato adottato il "Regolamento recante norme per la definizione dei parametri obiettivi", appunto, "ai fini della individuazione degli enti locali in condizioni di deficitarietà strutturale". Infatti, l'art. 2, comma 1 lettera f), prescrive che il volume complessivo delle entrate proprie non deve essere inferiore al 32% rispetto alle entrate correnti per i comuni con oltre 250.000 abitanti – quindi per le 12 grandi città del campione – e al 35% per i comuni da 3.000 a 59.999 abitanti – quindi per gli altri 40 comuni del campione medesimo.

Dai dati riportati nella citata tabella, mentre tutte le grandi città risultano in posizioni superiori alla richiesta percentuale del 32%, tra i comuni della VI classe demografica quelli di Boscotrecase, Grammichele e Menfi si trovano al di sotto della soglia del 35% e, quindi, rischiano – se si verificano anche le altre condizioni previste dal citato art. 2 del decreto n. 227 del 1999 del Ministero dell'Interno – di trovarsi nella condizione "di ente locale strutturalmente deficitario".

In riferimento alle percentuali relative agli indici di autonomia finanziaria, mentre tra quelle superiori alla media solo il collegio dei revisori di Ariccia ha positivamente commentato "il consolidarsi dell'aumento della base imponibile dei tributi locali", nessuna osservazione viceversa viene formulata dai revisori degli altri comuni e soprattutto da quelli che sono addirittura al di sotto della percentuale prevista dal citato decreto n. 227 del 1999 del Ministero dell'Interno.

Conclusioni

Fin qui sono stati riportati dati e descritti fenomeni concernenti differenti profili delle gestioni degli enti territoriali minori, desunti dalle relazioni che i revisori dei conti redigono ai sensi dell'art. 239 del testo unico n. 267 del 18 agosto 2000 delle leggi sull'ordinamento degli

enti locali. Per cui la Sezione ha potuto così disporre di ulteriori elementi di valutazione ai fini delle sue diverse indagini.

Ma le medesime relazioni hanno fornito non pochi elementi di giudizio anche sul funzionamento degli stessi organi di controllo interno addetti alla revisione economico - finanziaria, soprattutto quando esse sono state poste a raffronto con i dati del rendiconto e dei documenti a questo allegati.

Occorre comunque evidenziare che le predette relazioni costituiscono un documento essenziale affinché il consiglio degli enti possa avere piena contezza dell'operato della giunta e della struttura permanente. Esse, infatti, accompagnano la proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione già approvato dall'organo esecutivo. E oltre ad attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, devono contenere anche rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Devesi, inoltre, rammentare che, contrariamente a quanto avviene per gli altri tre organi di controllo interno previsti dal d.lgs. n. 286 del 1999 - che non sempre risultano istituiti - i revisori dei conti operano da anni in tutti gli enti locali. La loro attività, si può dire, è ormai "collaudata", e risulta validamente supportata dagli ordini professionali di cui i singoli membri dei collegi fanno parte. Infatti, gli ordini dei revisori ufficiali dei conti, quello dei dottori e dei ragionieri commercialisti offrono da vario tempo ai loro associati le linee guida per l'esercizio della funzione di revisione.

Orbene, non v'è dubbio che tale ausilio può essere particolarmente efficace, soprattutto perché tende a fornire gli elementi di base per un tipo di compiti che certamente non è facile da svolgere e per avere una certa uniformità nella metodologia. Solo che il tutto dovrebbe essere adattato alle diverse realtà locali, le quali differiscono da ente ad ente. Sovente, invece, i revisori si limitano a compilare acriticamente i modelli forniti dalle loro associazioni di categoria e non danno la dovuta rilevanza a fenomeni gestori che, viceversa, incidono profondamente nell'economia complessiva dell'ente. Ne scaturisce conseguentemente una non esaustiva rappresentazione della realtà all'organo consiliare, del quale i revisori dovrebbero rappresentare la vera - se non l'unica - "longa manus".

Dall'indagine eseguita, la Sezione ha ricavato il convincimento che i revisori, fatta eccezione per taluni collegi, non hanno pienamente corrisposto alle finalità della legge istitutiva. Occorre, pertanto, un maggior approfondimento dei fenomeni gestori, con la conseguente segnalazione delle eventuali disfunzioni accertate a chi della cura dell'ente porta istituzionalmente la massima responsabilità.

XIV LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

| ENTI | | INDICI DI INCIDENZA DEI RESIDUI | | INDICATORI FINANZIARI ED ECONOMICI DELLA SPESA | INDICATORI FINANZIARI ED ECONOMICI DELL'ENTRATA |
|---------|-----|---|---|---|--|
| | | ATTIVI | PASSIVI | RIGIDITA' SPESA CORRENTE | AUTONOMIA FINANZIARIA |
| | | RAPPORTO % TRA IL TOTALE DEI RESIDUI ATTIVI DALLA COMPETENZA E IL TOTALE DEGLI ACCERTAMENTI IN C/COMPETENZA | RAPPORTO % TRA IL TOTALE DEI RESIDUI PASSIVI DALLA COMPETENZA E IL TOTALE DEGLI IMPEGNI IN C/COMPETENZA | RAPPORTO % TRA LA SPESA DEL PERSONALE + LE QUOTE CAPITALE MUTUI + GLI INTERESSI PASSIVI E LE ENTRATE CORRENTI | RAPPORTO % TRA LE ENTRATE PROPRIE (TITOLO I + TITOLO III) E IL TOTALE DELLE ENTRATE CORRENTI |
| | CL. | | | | |
| TORINO | 11 | 36,15 | 36,40 | 48,66 | 59,32 |
| MILANO | 11 | 31,22 | 21,27 | 63,58 | 67,36 |
| GENOVA | 11 | 40,21 | 29,89 | 49,90 | 57,15 |
| VENEZIA | 10 | 57,86 | 50,23 | 36,02 | 72,63 |
| VERONA | 10 | 32,07 | 30,01 | 46,61 | 71,01 |
| BOLOGNA | 10 | 34,07 | 33,06 | 54,17 | 73,64 |
| FIRENZE | 10 | 40,94 | 41,61 | 49,05 | 71,20 |
| ROMA | 11 | 42,70 | 40,27 | 63,57 | 60,10 |
| NAPOLI | 11 | 53,23 | 38,68 | 50,15 | 39,07 |
| BARI | 10 | 58,91 | 33,12 | 38,17 | 53,34 |
| CATANIA | 10 | 47,66 | 40,26 | 51,41 | 33,60 |
| PALERMO | 11 | 53,85 | 38,65 | 47,95 | 32,64 |
| MEDIA | | 44,07 | 36,12 | 49,94 | 57,59 |

XIV LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

| ENTI | | INDICI DI INCIDENZA DEI RESIDUI | | INDICATORI FINANZIARI ED ECONOMICI DELLA SPESA | INDICATORI FINANZIARI ED ECONOMICI DELL'ENTRATA |
|-----------------------|-----|---|---|---|--|
| | | ATTIVI | PASSIVI | RIGIDITA' SPESA CORRENTE | AUTONOMIA FINANZIARIA |
| | | RAPPORTO % TRA IL TOTALE DEI RESIDUI ATTIVI DALLA COMPETENZA E IL TOTALE DEGLI ACCERTAMENTI IN C/COMPETENZA | RAPPORTO % TRA IL TOTALE DEI RESIDUI PASSIVI DALLA COMPETENZA E IL TOTALE DEGLI IMPEGNI IN C/COMPETENZA | RAPPORTO % TRA LA SPESA DEL PERSONALE + LE QUOTE CAPITALE MUTUI + GLI INTERESSI PASSIVI E LE ENTRATE CORRENTI | RAPPORTO % TRA LE ENTRATE PROPRIE (TITOLO I + TITOLO III) E IL TOTALE DELLE ENTRATE CORRENTI |
| | PR. | | | | |
| ARONA | NO | 49,68 | 32,82 | 33,78 | 75,62 |
| COSSATO | BI | 43,37 | 39,77 | 48,69 | 73,62 |
| CASTELLANZA | VA | 51,37 | 42,49 | 31,92 | 76,81 |
| MORBEGNO | SO | 24,96 | 26,89 | 45,48 | 66,37 |
| MORTARA | PV | 26,32 | 19,22 | 39,63 | 71,95 |
| FELTRE | BL | 31,78 | 32,31 | 49,50 | 61,39 |
| PONTE SAN NICOLO' | PD | 43,89 | 34,62 | 37,08 | 70,86 |
| BORDIGHERA | IM | 42,53 | 38,78 | 31,66 | 84,91 |
| LERICI | SP | 42,24 | 34,94 | 40,70 | 78,80 |
| ARCO | TN | 32,16 | 37,94 | 46,63 | 41,82 |
| BRUNICO | BZ | 59,91 | 58,20 | 40,24 | 61,40 |
| CODIGORO | FE | 19,27 | 18,56 | 31,90 | 76,96 |
| NOVI DI MODENA | MO | 37,30 | 32,61 | 51,52 | 69,41 |
| LATISANA | UD | 53,18 | 47,70 | 40,44 | 50,16 |
| SPILIMBERGO | PN | 50,93 | 52,73 | 39,72 | 65,02 |
| CASTELFIORENTINO | FI | 31,70 | 26,56 | 39,48 | 76,66 |
| CASTELFRANCO DI SOTTO | PI | 48,80 | 38,19 | 53,21 | 76,43 |
| MONSUMMANO TERME | PT | 29,97 | 32,01 | 51,37 | 61,91 |
| AMELIA | TR | 40,95 | 32,07 | 54,31 | 54,75 |
| CORCIANO | PG | 48,01 | 40,93 | 36,44 | 79,53 |
| CORRIDONIA | MC | 22,98 | 28,01 | 54,48 | 67,01 |
| GROTTAMMARE | AP | 39,98 | 30,95 | 39,48 | 73,83 |
| ARICCIA | RM | 47,93 | 40,58 | 36,02 | 80,03 |
| CORI | LT | 38,07 | 37,53 | 43,36 | 46,27 |
| SAN SALVO | CH | 56,73 | 30,30 | 53,13 | 76,37 |
| SPOLTORE | PE | 62,90 | 35,63 | 39,15 | 49,89 |
| VENAFRO | IS | 69,78 | 64,63 | 42,38 | 66,99 |
| ATRIPALDA | AV | 42,73 | 40,50 | 48,88 | 51,77 |
| BOSCOTRECASE | NA | 37,51 | 26,10 | 59,36 | 31,79 |
| CASAGIOVE | CE | 55,03 | 39,17 | 41,26 | 57,87 |
| CASAMASSIMA | BA | 58,45 | 31,53 | 39,78 | 61,93 |
| CISTERNINO | BR | 63,87 | 42,53 | 48,02 | 54,91 |
| PISTICCI | MT | 46,22 | 37,14 | 54,58 | 45,22 |
| RIONERO IN VULTURE | PZ | 49,32 | 45,84 | 39,06 | 52,24 |
| AMANTEA | CS | 50,61 | 48,06 | 53,35 | 62,84 |
| CITTANOVA | RC | 59,96 | 42,19 | 63,79 | 36,71 |
| GRAMMICHELE | CT | 41,36 | 31,00 | 44,03 | 30,48 |
| MENFI | AG | 64,22 | 38,46 | 50,48 | 31,61 |
| GUSPINI | CA | 42,12 | 32,90 | 44,91 | 37,14 |
| OZIERI | SS | 44,03 | 53,03 | 44,16 | 39,98 |
| MEDIA | | 45,05 | 37,39 | 44,58 | 60,73 |

4 Il funzionamento dei controlli interni²⁵

4.1 L'istituzione dei controlli interni

4.1.1 Premessa

Il 1990 viene ricordato come l'anno in cui – nell'ambito della complessiva riorganizzazione della pubblica amministrazione – sono state gettate le fondamenta per una riforma dei controlli tradizionalmente conosciuti nel settore pubblico. Il 1999 e il 2000, invece, saranno ricordati come gli anni in cui l'edificio dei nuovi controlli è stato completato: da questa data in poi il processo e la sua evoluzione continuano, dipendendo dalle modalità interpretative e attuative offerte dalle singole amministrazioni.

Sono stati necessari circa dieci anni perchè le amministrazioni potessero avvalersi di una normativa in grado di fare chiarezza sui dubbi interpretativi e applicativi che avevano caratterizzato le esperienze iniziali. E' solo con l'emanazione del decreto n. 286 del 1999, infatti, che viene messa a punto per la prima volta una disciplina organica in materia di controlli interni. La normativa in esso contenuta fornisce una risposta a molti degli interrogativi a cui non rispondeva, e forse non poteva rispondere, quella codificata nel d.lgs. 29 del 1993, la quale scontava il fatto di essere inserita nel complessivo disegno di riqualificazione della pubblica amministrazione nel quale l'introduzione del controllo interno di gestione non rappresentava che uno degli strumenti contemplati. L'elemento portante della normativa del 1993, infatti, era rappresentato da una visione "strategica" del processo di riorganizzazione dell'amministrazione che mirava a valorizzare la concezione sistemica e le interconnessioni tra le innovazioni stesse (basti pensare che il controllo di gestione appariva inserito nell'articolo intitolato alla "verifica dei risultati - responsabilità dirigenziali"), piuttosto che a proporre una visione "tattica" che avrebbe implicato una maggiore attenzione e specificazione del dettaglio.

Questo non significa che la prima normativa in materia di controlli interni, che peraltro focalizzava l'attenzione intorno al controllo di gestione (art. 20 d.lgs. 29 del 1993 e, per gli enti locali in particolare, artt. 57, comma 7 l. 142 del 1990 e 39, 40 e 41 d.lgs. 77 del 1995), si fosse rivelata inutile. Anzi, le esperienze avviate in base ad essa hanno contribuito alla maturazione di una nuova cultura del controllo, rendendo le amministrazioni più sensibili in ordine alla opportunità di adottare adeguati strumenti di misurazione per migliorare la gestione. Inoltre, e forse soprattutto, essa ha contribuito a rendere più familiari termini e logiche tradizionalmente sconosciuti in ambito pubblico. Sarebbe quindi fuorviante valutare tale normativa solo sulla base dei risultati derivanti dal livello di attuazione che si è registrato, senza tenere conto del contesto in cui è stata prevista e delle caratteristiche della realtà a cui la stessa si rivolgeva.

Ciò non toglie che, in attesa dell'emanazione del d.lgs. 286 e nel tentativo di individuare le cause dei ritardi attuativi, ci si interrogasse anche se la stessa normativa non offrisse il pretesto a tali ritardi, così come al diffondersi di una certa confusione applicativa, determinando il perseguimento di concezioni e logiche eterogenee, non sempre coerenti con le caratteristiche intrinseche del controllo di gestione. Oggi, la messa a punto di una disciplina specifica in materia di controlli interni legittima una lettura critica di quella contenuta nell'art. 20 del d.lgs. 29 del 1993 e fa comprendere come essa potesse aver dato adito a dubbi interpretativi di vario genere; ciò sebbene autorevoli orientamenti dottrinari trovino paradossale che per la introduzione di strumenti di misurazione volti ad ottimizzare l'utilizzo delle risorse pubbliche fosse necessaria l'emanazione di apposite norme.

²⁵ La rilevazione sul funzionamento dei controlli interni, che la Sezione svolge in attuazione dell'art. 3, comma 7 della legge n. 20 del 94, è articolata in due parti. La prima parte è costituita dalla presente relazione ed è finalizzata a ricostruire il quadro generale dell'istituzione dei quattro controlli specificati dai decreti legislativi n. 286 del 1999 e 267 del 2000. La seconda parte, che mira ad approfondire in modo più puntuale le modalità organizzative e di funzionamento dei detti controlli in un numero limitato di enti, sarà pubblicata nella Relazione al Parlamento sui risultati dei controlli eseguiti su gestioni di enti locali nell'anno 2001.

Certamente la tecnica legislativa utilizzata e il non aver prefigurato sin dall'inizio da parte del legislatore – nonostante il forte carattere innovativo del tipo di controllo previsto dall'art. 20 - la possibilità per gli enti locali di avvalersi del confronto con esperienze già consolidate o già avviate non ne hanno facilitato la comprensione.

Basti pensare, per fare un esempio, come non fosse facile, in base alla strutturazione dell'art. 20 del d.lgs. 29 del 1993, distinguere nell'ambito delle esperienze attuate quelle che - in quanto concepite a favore degli organi politici - si configuravano più vicine al controllo strategico da quelle che - in quanto costruite a sostegno dell'amministrazione attiva - si rivelavano più vicine al controllo di gestione. Analogamente non era facile la comprensione dell'intreccio che si era venuto a determinare tra il controllo propriamente inteso e la determinazione dei criteri per la valutazione dei dirigenti (attribuita dal contratto dei dirigenti ai servizi di controllo e/o nuclei di valutazione); così come la poca chiarezza in ordine alle finalità non contribuiva a chiarire che tipo di rapporto dovesse intercorrere tra il controllo di regolarità contabile esercitato dal collegio dei revisori e quello di gestione esercitato dal servizio di controllo e/o nucleo di valutazione.

A prescindere da quali possano essere state le ragioni tecniche che hanno indotto il legislatore a prevedere l'introduzione del controllo di gestione per tutte le amministrazioni nel contesto del d.lgs. 29 del 1993, alla luce delle esperienze maturate appare quanto mai opportuna la successiva disciplina contenuta nel d.lgs. 286, la quale oggi rende possibile la comprensione del tipo di aiuto che gli strumenti prodotti dai nuovi controlli possono dare ai vertici politici e amministrativi.

E' così in particolare per quella delineata nell'art. 1, che ricompone in un disegno organico tutti gli aspetti che dovrebbero caratterizzare la corretta impostazione di un sistema dei controlli. L'art. 1 distingue, in base alle finalità da perseguire, i controlli interni in quattro tipologie, indicandone i destinatari, i principi a cui l'ente deve attenersi nella progettazione del sistema di tali controlli ed i rapporti che devono intercorrere tra gli stessi per valorizzarne e non disperderne i risultati.

Per gli enti locali un'apposita normativa, che ricalca quella prevista in via generale dal decreto 286, è contenuta nel d.lgs. 267 del 2000 (testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) ed in particolare essa si trova negli articoli: 147 ("tipologia dei controlli interni"), 148 ("controllo della Corte dei conti"), 196 ("controllo di gestione"), 197 ("modalità del controllo di gestione") e 198 ("referto del controllo di gestione").

Più in particolare, per quanto qui interessa ricordare, il primo comma dell'art. 147 recepisce le tipologie del controllo previste dall'art. 1 d.lgs. 286 del 1999: controllo di regolarità amministrativa e contabile; controllo di gestione; valutazione dei dirigenti; controllo strategico.

Il secondo comma precisa che: "i controlli interni sono ordinati secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, quale risulta dagli articoli 3, comma 1 lettere b) e c), e 14 del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni ed integrazioni".

Il terzo comma prevede per gli enti locali la possibilità di derogare, nella organizzazione dei controlli interni, ai principi di cui all'art. 1, comma 2 d.lgs. 286 del 1999 (distinzione tra struttura preposta al controllo di gestione e quella preposta alla valutazione; tra struttura a cui è affidato il controllo di gestione e quella a cui è affidato il controllo di regolarità amministrativa e contabile)²⁶.

²⁶ Pur ritenendo opportuna questa deroga perché consente flessibilità all'organizzazione dei controlli interni in realtà molto diversificate, si deve anche osservare che la stessa non può ricondursi alla sola possibilità di affidare più controlli di natura diversa ad una stessa struttura. In questo senso è utile richiamare la relazione al decreto n. 267/2000, la quale a proposito dell'art. 147 precisa "... gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, si dotano di strumenti volti ad adeguare i propri ordinamenti alla disciplina generale dei controlli interni stabilita dal d.lgs. 30 luglio 1999, n. 286. Quest'ultimo individua distintamente le attività da demandare alle strutture dei controlli interni, prevede l'affidamento di tali attività a distinte strutture e fissa, a livello di principi organizzativi, criteri di incompatibilità tra le diverse funzioni di controllo interno, evitando la confusione tra i

Il quarto comma ribadisce quanto era già previsto dall'art. 10, comma 5, del d.lgs. 286 e cioè la possibilità di istituire, attraverso convenzione, uffici unici per i controlli interni tra più enti.

4.2 Le problematiche aperte dal d.lgs. 267 del 2000

Prima di analizzare i dati rilevati nel 2001, si ritiene opportuno proporre alcune riflessioni che scaturiscono da un esame della realtà (emersa in questi anni) alla luce della nuova normativa e in particolare dell'art. 147 del d.lgs. 267 del 2000.

L'art. 147 – come è noto – è rivolto agli enti locali e la disciplina in esso contenuta non si è limitata a recepire quella prevista dall'art. 1 del d.lgs. 286, ma sembra, con la previsione dei commi 3 e 4, farsi carico in modo specifico dei problemi dei comuni più piccoli, che rappresentano la stragrande maggioranza dei comuni italiani (sono 6.771 i comuni con popolazione inferiore a 8.000 abitanti; 1.233 quelli da 8.000 a 59.999 e solo 96 quelli superiori a 60.000 abitanti), lasciando ad essi la possibilità di determinare le modalità attuative.

La libertà di scegliere tali modalità - derogabilità dei principi contenuti nel d.lgs. 286 (intesa come possibilità di semplificare la struttura organizzativa) e previsione di uffici unici tra più enti – fa ritenere che il legislatore abbia inteso favorire nell'ambito degli enti locali il perseguimento delle finalità assegnate ai controlli interni, lasciando agli enti stessi ampia facoltà in ordine alla determinazione dei criteri organizzativi.

Tra le modalità organizzative che gli enti locali possono adottare in base ai commi 3 e 4 dell'art. 147, sembrerebbero rientrare alcune esperienze già conosciute tra quelle realizzate dagli enti stessi in base alla prima normativa, come ad esempio l'intestazione del controllo di gestione al collegio dei revisori, l'attribuzione della valutazione dei dirigenti alla struttura preposta al controllo di gestione (il 10% dei comuni tra gli 8.000 e i 60.000 abitanti scelgono di affidare il controllo di gestione al collegio dei revisori; il 20% di affidare la valutazione dei dirigenti e/o del personale apicale alla struttura preposta al controllo di gestione) ovvero l'istituzione di uffici unici tra più comuni.

Sin dall'inizio la Sezione manifestò l'esigenza di cautela in ordine ad alcune di tali scelte. L'affidamento del controllo di gestione al collegio dei revisori, anche se poteva apparire una soluzione idonea a risolvere il problema della scarsità delle risorse umane e finanziarie dei comuni più piccoli, non sembrava costituire la scelta più adeguata alla valorizzazione e alla comprensione degli strumenti che il legislatore aveva inteso fornire a supporto dei vertici politici e amministrativi.

Infatti, sembrava oggettivamente difficile che il controllo di gestione, attività interna all'amministrazione da svolgere in modo sistematico e continuativo, potesse essere esercitato dal collegio dei revisori. In questi casi il controllo di gestione rischiava di assumere un ruolo residuale rispetto alle altre funzioni che la legge attribuisce specificamente al collegio dei revisori, determinando così una perdita della visibilità del nuovo controllo proprio nel momento della sua implementazione.

Anche l'intestazione della definizione dei criteri per la valutazione dei dirigenti alla struttura preposta al controllo di gestione – scelta inizialmente contemplata dal contratto collettivo nazionale dei dirigenti e oggi resa possibile per gli enti locali dalla deroga prevista nel comma 3 dell'art. 147 – non poteva non suscitare riserve, perché si temeva che attraverso tale soluzione venisse privilegiata l'attività connessa alla determinazione dei criteri per la detta valutazione, da cui dipende l'erogazione dei benefici economici, a scapito del controllo propriamente detto. Così come si temeva che attraverso la medesima scelta il controllo di gestione corresse il rischio di venire attratto nell'ambito della negoziazione sindacale (nella quale rientra senz'altro la valutazione del personale).

controlli di tipo collaborativo e controlli di tipo repressivo e assicurando, per altro verso, la distinzione fra attività di supporto a quelle di indirizzo politico e attività finalizzate al miglioramento della ordinaria gestione amministrativa”.

L'istituzione di uffici unici tra più comuni è apparsa invece a questa Sezione la scelta più idonea a risolvere alcuni dei problemi dei comuni minori (come, ad esempio, la scarsità delle loro risorse umane e finanziarie).

In questa prospettiva, nelle ultime due relazioni è stata descritta l'esperienza che il comune di Guastalla (provincia di Reggio Emilia) ha attivato con altri comuni (esperienza iniziata per la valutazione dei dirigenti ed estesa, nonostante alcune difficoltà organizzative dovute al diverso livello di esigenze dei comuni partecipanti, al controllo di gestione, che associa ogni anno sempre più comuni)²⁷.

Bisogna peraltro rilevare che le esperienze per l'esercizio della valutazione e/o del controllo di gestione in forma associata da parte di più comuni sono in aumento e costituiscono una realtà che merita di essere approfondita e diffusa in quanto la loro conoscenza può essere di stimolo per quegli enti che ancora cercano la soluzione più idonea per la loro realtà²⁸. L'istituzione di uffici unici, infatti, non soltanto risponde al problema di risorse umane e professionali scarse, ma valorizza anche la cultura del confronto delle metodologie e dei dati utilizzati da più enti, imponendo riflessioni e stimoli altrimenti impossibili, e dunque evitando al rischio di autoreferenzialità a cui è esposto lo stesso controllo di gestione. In questa ottica avrebbero potuto essere utili forme di agevolazione in grado di motivare gli enti ad intraprendere e promuovere forme associate.

Le perplessità che si erano manifestate in ordine alla scelta di concentrare più funzioni in capo alla stessa struttura erano rafforzate anche dal fatto che si riteneva che, nella fase di prima impostazione e di avvio dei controlli interni, fosse indispensabile assicurare il massimo della chiarezza e della visibilità a funzioni così nuove e importanti come quelle attribuite ai nuovi controlli e in particolare al controllo di gestione.

La disciplina contenuta nell'art. 147, pur apparendo particolarmente importante ai fini dell'organizzazione dei controlli da istituire "all'interno" di un ente, non sembra tenere in particolare considerazione le esigenze di coordinamento e confronto che i controlli interni, ma soprattutto il controllo di gestione, richiedono per la realizzazione non soltanto degli ambiti di analisi specificamente "interni" ma anche di quelli "a prospettiva esterna" (come, ad esempio, l'analisi che dovrebbe compiere il Ministero dell'Interno ai sensi dell'art. 228, comma 5, 6 e 7, richiamata

²⁷ Per le modalità operative di funzionamento dell'ufficio associato, che continua ad attrarre nuovi partecipanti, si rinvia alla relazione allegata alla delibera n.7 del 2000 di questa Sezione. Nella relazione sul funzionamento dell'ufficio associato inviata nel 2001 sono evidenziate le difficoltà derivanti dalle diversità che presentano i comuni partecipanti "per cultura organizzativa, piena attuazione degli istituti contrattuali, interesse strategico a proseguire e approfondire i temi collegati allo scopo dell'ufficio...", diversità che rallentano il funzionamento operativo dell'ufficio associato. Anche al fine di superare queste "criticità" lo stesso ufficio associato sottolinea la strategicità di un percorso culturale che non può che essere affidato alla formazione non solo dei responsabili dei servizi comunali, ma anche del restante personale.

²⁸ In quest'ottica vanno lette le intenzioni espresse da 133 comuni (della V,VI, VII classe demografica) in favore della costituzione di uffici unici per lo svolgimento dei controlli interni: principalmente per l'esercizio associato del controllo di gestione e/o della valutazione dei dirigenti. Alcuni di questi enti, tuttavia, sono andati ben oltre la semplice proposta, avendo già intrapreso iniziative rivolte alla verifica delle condizioni per la costituzione di tali uffici, come nei casi segnalati da alcuni comuni della provincia di Forlì-Cesena, o di Milano, o Lecco o Modena. Altri, invece, hanno già avviato la gestione associata del controllo di gestione e/o della valutazione dei dirigenti.

Tra le esperienze più significative di gestione associata per il controllo di gestione vanno segnalate quelle di: Bastia Umbra con i comuni di Bettona, Cannara e Torgiano (tutti in provincia di Perugia); Piazzola sul Brenta con il comune di Curtarolo (in provincia di Padova);

Per quanto riguarda invece la valutazione dei dirigenti sono state segnalate le esperienze dei comuni di: Nonantola con il comune di San Cesario sul Panaro (in provincia di Modena); Avigliana con i comuni di Coazze e Rubiana (provincia di Torino); Bruscianno con il comune di Castello di Cisterna (provincia di Napoli); Trebaseleghe con i comuni di Massanzago e Piombino Dese (provincia di Padova); Duino Aurisina con i comuni di San Dorligo della Valle, Sgonico, Monrupino e la comunità montana del Carso (provincia di Trieste).

Si occupano sia della valutazione che del controllo di gestione gli uffici associati costituiti dal comune di Lugo con altri 10 comuni della provincia di Ravenna e dal comune di Ciriè con i comuni di Rivarolo e Borgaro della provincia di Torino.

peraltro dall'art. 197 d.lgs. 267, il quale precisa che la verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile, per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali che è chiamato a svolgere tale Ministero).

In una realtà ampia ed eterogenea, come quella degli enti locali, difficilmente le esigenze della fattibilità delle analisi "a prospettiva esterna" sarebbero assicurate se venissero rimesse soltanto alle iniziative promosse spontaneamente dagli stessi enti. Per realtà molto meno complesse e organizzativamente più uniformi tali esigenze sono state espressamente considerate (per le amministrazioni statali l'art. 4, comma 2, d.lgs. 286 del 1999, prevede che il Presidente del Consiglio dei Ministri stabilisca, con propria direttiva periodicamente aggiornabile, i requisiti minimi cui deve ottemperare il sistema dei controlli di gestione delle amministrazioni statali).

La mancata previsione di un momento di coordinamento e di confronto sembra privilegiare una concezione monistica delle realtà locali che non tiene sufficientemente conto né delle esigenze di armonizzazione generale, né di quelle espresse dagli stessi enti locali, che hanno cercato di ovviare alla mancanza di tale confronto dando vita, spontaneamente, a iniziative volte a creare momenti di coordinamento e di confronto tra più esperienze. Ciò è accaduto allo scopo non solo di trarre stimoli reciproci, ma anche di mettere a punto metodologie comuni, in grado di ridurre il rischio di autoreferenzialità a cui espone un controllo centrato unicamente sulla realtà locale (l'esperienza di Orbassano e altri comuni della provincia di Torino ne è un esempio pratico).²⁹

4.3 Riflessioni alla luce della nuova normativa sui controlli interni

Il poco tempo trascorso dall'emanazione della nuova normativa in materia di controlli interni non consente ancora di formulare considerazioni definitive in ordine al recepimento e ai cambiamenti che essa sta producendo nell'ambito degli enti locali e pertanto possono proporsi solo alcuni spunti per una prima riflessione.

In questa prospettiva in via preliminare potrebbe essere opportuno precisare che cosa si deve intendere esattamente con il riconoscimento della libertà organizzativa conferita agli enti locali dall'art. 147, comma 3 e che cosa l'utilizzo di tale libertà comporta in concreto sul funzionamento dei controlli.

La libertà di scegliere il modello organizzativo ritenuto più idoneo alle esigenze dell'ente non dovrebbe essere interpretata solo come possibilità di derogare ai criteri di incompatibilità fra le diverse funzioni attribuite ai controlli interni ma anche come possibilità, mantenendosi all'interno delle distinzioni tra i quattro tipi di controllo, di scegliere ad esempio la collocazione, la composizione della struttura/delle strutture preposte ai controlli all'interno dell'ufficio o servizio ritenuti più idonei allo svolgimento di quel tipo di controllo; e infine anche come possibilità, prevista nel proprio regolamento di contabilità, di subordinare la richiesta di modifica del Peg avanzata dal responsabile del servizio alla acquisizione di un parere espresso dalla struttura preposta al controllo di gestione. Così come potrebbero essere valorizzati e recepiti sempre nei regolamenti di contabilità quegli strumenti e quei meccanismi che il legislatore e i contratti collettivi hanno indicato per "responsabilizzare" il controllo di gestione (esempio art. 15, comma 4, del CCNL 1998/2000).

²⁹ Una esperienza particolarmente interessante per la realizzazione dei confronti e delle comparazioni è quella, già descritta nella precedente relazione, condotta dai comuni di Beinasco, Cuneo, Michelino, Orbassano, Rivalta, Rivoli e Voliera (che attualmente coinvolge complessivamente 18 comuni, alcuni anche del Sud). Dopo aver costituito un apposito gruppo di lavoro, al quale partecipano i responsabili del controllo di gestione di ciascun comune, che ha messo a punto le linee guida del controllo di gestione per i partecipanti, nel 2000 l'attività è proseguita attraverso: l'individuazione di "linee tendenziali e parametri di riferimento finalizzate all'analisi comparativa con i dati di comuni analoghi; la verifica degli scostamenti dei dati di ciascun comune rispetto ai parametri medi; l'analisi dei processi produttivi per individuare le cause degli scostamenti di sensibile entità; la concertazione con i responsabili dei servizi per definire piani di intervento".

Rispetto agli effetti che una libertà organizzativa, eventualmente intesa solo come possibilità di utilizzare una maggiore varietà di modelli attuativi, potrebbe produrre sul pieno funzionamento del controllo di gestione, può essere opportuno considerare (semplificando inevitabilmente la realtà) sia l'analisi che il sistema di controllo deve realizzare in funzione del miglioramento dell'amministrazione (nell'ambito della quale possono distinguersi due profili operativi: l'analisi specificamente interna e quella "a prospettiva esterna"), sia quegli aspetti da apprezzare sin dal momento della progettazione del controllo di gestione, anche in funzione della realizzazione del sistema dei controlli interni/esterni.

Con riguardo alla analisi finalizzata propriamente alla amministrazione di cui è parte il controllo, ci si chiede se modalità organizzative troppo diversificate non determinino una eccessiva polverizzazione dei modelli, condizionando il conseguimento delle finalità attinenti al funzionamento del controllo (ad esempio se controlli molto diversificati siano in grado di assicurare l'ottimizzazione delle risorse); ed eventualmente quali modalità (solo interne e/o anche esterne) di analisi garantirebbero che tale uso è quello ottimale; o come sarebbero realizzabili eventuali confronti orizzontali estesi a un numero più o meno limitato di enti. A questo proposito va ribadito che l'art. 228, commi 5, 6 e 7, del d.lgs. 267 prevede che il Ministero dell'interno realizzi una propria analisi.

Rispetto agli aspetti che potrebbero condizionare il complessivo sistema dei controlli, ci si chiede ancora se non sia opportuno sin dal momento della impostazione contemplare anche il rapporto che dovrebbe instaurarsi tra controlli (interni ed esterni) per realizzare un sistema efficace e funzionale.

Nell'intestare nuove forme di controllo alla Corte dei conti, la l. 20 del 1994 ha concepito un controllo esterno che dialoga con i controlli interni, realizzando un rapporto dialettico e una logica aperta, discostandosi radicalmente dal solco della tradizione (controllo di legittimità su atti).

In questa prospettiva, la Corte dei conti è chiamata ad esercitare il controllo sulla gestione avvalendosi anche dell'esito di altri controlli - quelli interni appunto - per verificare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa, così come la valutazione sul funzionamento dei controlli interni. Qui va anche ricordato che l'art. 148 del d.lgs. 267 prevede espressamente che la Corte dei conti eserciti il controllo sulla gestione degli enti locali, ai sensi delle disposizioni contenute nella legge n. 20 del 1994.

Una certa armonizzazione delle modalità organizzative utilizzate dagli enti locali consentirebbe, peraltro, di ridurre le differenze, comunque incompressibili, derivanti dalla diversità delle impostazioni operative/metodologiche seguite (si pensi a quanto diventerebbe più facile comparare, ad esempio, la gestione dei rifiuti solidi di più comuni se le informazioni fornite dai controlli di gestione interni fossero espressione di logiche e concezioni del controllo analoghe).

Il nuovo ruolo attribuito dalla legge n. 20 alla Corte dei conti presuppone lo sviluppo di forti interazioni tra controllore interno ed esterno, allo scopo di stimolare progressivi arricchimenti e perfezionamenti dei sistemi di controllo/valutazione, di validare le modalità di misurazione utilizzate garantendone la congruità tecnica e, soprattutto, di consentire la confrontabilità dei dati tra sistemi di amministrazioni diverse.

Se gli spunti di riflessione proposti, che comunque non hanno nessuna pretesa definitiva, sono condivisibili, sarebbe opportuno favorire la creazione di un confronto ampio e approfondito in ordine all'individuazione del contenuto di quei requisiti di base la cui osservanza è necessaria per evitare una eccessiva polverizzazione organizzativa e rendere il funzionamento dei controlli interni più efficace.

Si tratta di un obiettivo non facile da conseguire, perché il confronto è reso difficile dalla natura stessa dei controlli interni i quali, proprio perché "interni", devono essere flessibili e adattabili alle singole realtà. Inoltre, per superare la refrattarietà a riconoscere l'opportunità di riferirsi a regole esterne, queste ultime dovrebbero essere avvertite come una necessità dagli stessi enti locali.

Al di là delle difficoltà operative, una riflessione sulla opportunità di creare un confronto può essere utile in quanto l'emanazione della nuova normativa, pur indispensabile ad imprimere un salto di qualità al processo avviato sin dal 1990, non è sufficiente se gli stessi enti non contribuiscono in modo ragionevole e condiviso alla sua applicazione. L'osservanza di alcuni requisiti di base a cui informare il sistema dei controlli interni non dovrebbe ritenersi in contrasto con il rispetto delle autonomie, né con le possibilità dei comuni più piccoli, i cui ritardi attuativi non sono attribuibili solo alla scarsità delle loro risorse, ma anche alle difficoltà culturali che essi mostrano ad accettare "modelli alternativi" rispetto al modello astratto proposto dal legislatore.

Per rendere praticabile la realizzazione di tale confronto, sarebbe necessario individuare preliminarmente i soggetti che dovrebbero provvedervi (quale criterio privilegiare per la scelta del soggetto: istituzionale, esponenziale o misto?) e stabilire se tale confronto debba essere condotto a livello istituzionale o rimesso semplicemente alle iniziative spontanee promosse dagli stessi enti.

Il criterio da adottare per la scelta dei soggetti dovrebbe, comunque, tenere conto della estensione che si intende dare al confronto (provinciale, regionale, nazionale, uno o più di uno degli ambiti indicati. Ad esempio il comune di Tradate - provincia di Varese - auspica iniziative regionali per diffondere la cultura dei controlli interni anche mediante la proposta di procedure di base).

In questa sede non possono essere date puntuali indicazioni né in ordine alla scelta dei soggetti, né in ordine alla estensione da attribuire agli eventuali confronti che si riconoscesse opportuno favorire. Si può solo ricordare ancora una volta che il legislatore ha previsto ambiti di analisi da realizzare ad opera del Ministero dell'Interno e la costituzione di una banca dati presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Qui si può sottolineare che - come è già stato osservato - l'esigenza di realizzare una sede di confronto in ordine alle modalità organizzative e operative è talmente avvertita che nel corso di questi anni si sono registrate, da parte dei comuni e delle province, molte iniziative spontanee che cercavano di creare situazioni di coordinamento e di confronto estese a più enti. Il valore di queste iniziative in termini di approfondimento, produzione e circolazione di informazioni è naturalmente positivo, ma ben altrimenti incisiva - in termini di visibilità e di estensione - sarebbe stata la ricezione di tale esigenza a livello istituzionale.

Eventuali confronti istituzionali (se, come è probabile, quelli creati spontaneamente non possono essere giudicati sufficienti) dovrebbero essere concepiti in termini flessibili. Il loro ruolo di impulso andrebbe perseguito attraverso la promozione e la diffusione delle modalità strutturali e operative delle esperienze già avviate, modulandosi in rapporto all'evoluzione della situazione generale.

In questa prospettiva, acquisire l'adesione degli enti locali in ordine ad un percorso eventualmente "istituzionale" (locale e/o nazionale) è indispensabile. Essi dovrebbero convenire sul fatto che un confronto "istituzionale" non riproporrebbe la logica centralistica tradizionale, attenta a garantire unicamente il rispetto di modelli uniformi all'interno di un quadro burocratico/adempimentale ma, al contrario, sarebbe in grado di offrire un supporto alle necessità derivanti dall'eterogeneo universo degli enti locali. In nessun caso l'esigenza di armonizzare il sistema dovrebbe contrapporsi al rispetto della diversità derivante dalla specificità delle singole situazioni.

Il confronto dovrebbe riguardare l'approfondimento delle eventuali problematiche attuative ancora aperte - nonostante l'emanazione della più recente normativa - in ordine alla struttura e al funzionamento dei controlli interni istituiti.

Per il controllo di gestione, ad esempio, l'individuazione dei requisiti minimi, la cui osservanza sembrerebbe indispensabile per garantirne la proficuità, non dovrebbe prescindere dal fatto che si tratta di un controllo interno sistematico e continuo che, per essere in grado di segnalare le criticità, deve fornire tempestivamente dati ed informazioni (oltre che proposte e/o osservazioni) all'amministrazione.