

L'obiettivo è, anche, quello di rendere confrontabili all'esterno dell'ente i "dati" a rilevanza esterna dei singoli controlli, ma a tal fine è necessario che questi ultimi siano riconducibili alla stessa concezione del controllo (tale confrontabilità sembra apparire congeniale ad un controllo esercitato da una unità organizzativa appositamente individuata). Dovrebbero inoltre essere valorizzati pienamente quegli strumenti e quei meccanismi che il legislatore e i contratti collettivi hanno indicato per "coinvolgere" e "responsabilizzare" il controllo di gestione nelle scelte gestionali che l'amministrazione compie.

In questa prospettiva, ad esempio, potrebbe essere interpretata la previsione contenuta nell'art. 177, comma 1 del decreto legislativo n. 267, per la quale - come già si è ricordato - il responsabile del servizio può proporre una modifica della dotazione assegnatagli con il Peg (contabile, obiettivi, indicatori). Una proposta il cui accoglimento potrebbe essere subordinato all'acquisizione di un parere espresso dalla struttura preposta al controllo di gestione, mediante la quale viene avvalorata, o meno, la richiesta di modifica (scelta che naturalmente dovrebbe essere prevista nel regolamento di contabilità, rientrando nella estrinsecazione della autonomia organizzativa dell'ente).

Sempre in quest'ottica, già nella rilevazione dell'anno scorso si chiedeva agli enti di indicare se avessero effettuato l'accertamento previsto dall'art. 15, comma 4 del CCNL 1998/2000. Tale articolo stabilisce che gli importi da dedicare al trattamento economico accessorio (eventuali risorse aggiuntive e i risparmi di gestione) possono esser resi disponibili solo a seguito del preventivo accertamento da parte dei servizi di controllo o dei nuclei di valutazione delle effettive disponibilità di bilancio dei singoli enti, create a seguito dei processi di razionalizzazione e riorganizzazione delle attività ovvero espressamente destinate dall'ente al raggiungimento di specifici obiettivi di produttività e di qualità (nella rilevazione dell'anno precedente risulta che 107 comuni su 283 avevano attivato la procedura prevista in tale articolo).

La mancanza di un confronto istituzionale dedicato agli aspetti concernenti la struttura e il funzionamento dei controlli interni è una delle cause che ha contribuito, in questi anni, al diffondersi di una situazione molto diversificata, che la Sezione si è proposta di ricostruire e di interpretare per fornire il quadro generale. Nonostante le incertezze e la confusione applicativa rendessero difficile tale interpretazione, nel complesso si evidenzia una tendenza positiva: ogni anno il numero delle province e dei comuni che hanno istituito i servizi di controllo e/o nuclei di valutazione aumenta. Tale dato non tiene però conto del fatto che non pochi enti che dichiaravano di aver istituito detti servizi non riuscivano poi a passare alla fase della loro attivazione e/o del loro consolidamento nell'apparato amministrativo di cui sono parte. Ciò a causa non solo di difficoltà interpretative e organizzative, ma anche della poca chiarezza attribuita dall'ente al ruolo che tali servizi devono svolgere nell'ambito dell'apparato amministrativo cui ineriscono. Così come al ruolo ad essi attribuito dai vertici politici (più di un comune ha osservato che la mancata attivazione dei controlli dipende anche dai politici che credono poco nella utilità dei nuovi controlli) e all'avvicinarsi delle persone.

Le riflessioni proposte muovono dall'assunto che i controlli interni sono fondamentali per le amministrazioni ma non sono sufficienti a garantire la realizzazione di tutti gli strumenti e prodotti che in astratto essi possono attivare se non si realizza anche un efficace sistema di controlli esterni. Controlli interni ed esterni devono interagire attraverso modalità ancora in corso di approfondimento operativo, nonostante possano registrarsi già significative esperienze di controllo sulla gestione condotte dalla Sezione in ordine all'andamento di alcuni servizi degli enti locali.

4.4 Caratteristiche dell'indagine e della metodologia

L'impostazione metodologica della presente rilevazione sul funzionamento dei controlli interni, che la Sezione autonomie svolge in base all'art. 3, comma 7 della legge n. 20 del 1994, è ispirata alla disciplina contenuta nell'art. 147 del d.lgs. n. 267 del 2000. Essa, infatti, grazie alla specificazione delle finalità da perseguire con le quattro tipologie di controllo interno,

conferisce una maggiore chiarezza all'analisi e alla ricostruzione del quadro generale. La normativa precedente, incentrata sul controllo di gestione, non consentiva di distinguere tra le tipologie di controllo attuate, né di comprendere quanto esse fossero frutto di scelte consapevoli e quanto invece dipendessero dalla inadeguatezza delle norme.

Il poco tempo trascorso dall'emanazione della nuova normativa sul sistema dei controlli interni configura una fase che complessivamente si può definire di assestamento.

E' quindi opportuno valutare i risultati che emergono in questa rilevazione come indicativi di una situazione in evoluzione, nella quale confluiscono realtà molto diverse, che potrebbe subire nel giro di un certo lasso di tempo degli aggiustamenti. I dati analizzati riguardano, infatti, sia vecchie esperienze (attivate sulla base della prima normativa che gli enti non hanno ritenuto finora di modificare), sia esperienze integralmente nuove, sia infine esperienze "vecchie" in via di riconsiderazione alla luce della più recente normativa.

La relazione sul funzionamento dei controlli interni - estesa alle province (100), ai comuni superiori agli 8.000 abitanti (1.329) e, per la prima volta, anche alle comunità montane (356), per un totale complessivo di 1.785 enti - quest'anno sarà articolata in due parti.

Con la prima parte - inserita nella presente Relazione al Parlamento - ci si propone di delineare il quadro generale in ordine allo stato di istituzione che le tipologie di controllo interno, introdotte dalla nuova normativa (controllo di gestione, valutazione dei dirigenti, controllo strategico, controllo di regolarità amministrativa e contabile) hanno ricevuto al 31 maggio 2001 nell'ambito degli enti locali.

Con la seconda parte - che sarà inserita nella Relazione al Parlamento sui risultati dei controlli eseguiti su gestioni di enti locali da rendere nel corrente anno - ci si propone di avviare un'analisi più approfondita sulle province e i comuni superiori ai 60.000 abitanti, nell'ambito dei quali è stato scelto un campione di enti i cui sistemi di controllo saranno sottoposti ad una valutazione più ravvicinata al fine di verificarne sul piano operativo il funzionamento.

L'elevato numero di enti interessati alla ricostruzione del quadro generale - esposto nella presente relazione - non consente di analizzare in profondità le scelte operate dai singoli enti né di evidenziare in modo più preciso l'ambito entro il quale sarà scelto il campione di enti.

La scelta di articolare in due parti la rilevazione sul funzionamento dei controlli interni nasce quindi dall'intento di conciliare l'obiettivo di continuare a fornire e aggiornare il quadro generale, cui nessun altro organismo provvede al momento, con quello di avviare approfondimenti più circoscritti in attuazione del preciso compito affidato alla Sezione autonomie dall'art. 3, comma 7 della legge n. 20 del 1994.

In questa prospettiva, ai 1.785 enti coinvolti nella presente rilevazione è stato inviato un questionario. Esso prevede una parte uguale per tutti gli enti, i cui dati vengono utilizzati per la citata ricostruzione del quadro generale, e un'altra parte, che varia per le province e i comuni superiori ai 60.000 abitanti, destinata a delineare in modo più approfondito il contesto organizzativo e funzionale entro il quale saranno considerati i controlli interni relativi a un campione di enti.

Entrambe le versioni del questionario sono state impostate seguendo le quattro tipologie di controllo interno introdotte dall'art. 1 d.lgs. 286 e dall'art. 147 d.lgs. 267. Esse sono state precedute da alcune domande volte a ricostruire gli intendimenti che gli enti locali stanno esprimendo in ordine all'applicazione di tali tipologie di controlli.

4.5 Analisi dei dati

Prima di analizzare il contenuto dei dati, si ritiene opportuno sottolineare l'apporto fornito dalle province, dai comuni e dalle comunità montane alla realizzazione di questa rilevazione, testimoniato dall'alto numero di risposte ricevute anche quest'anno. L'adesione così manifestata consente di contare su un rapporto tra Sezione autonomie e enti locali ormai consolidato; è infatti grazie a tale collaborazione che è possibile ricostruire una visione di insieme molto vicina, in termini di numerosità di risposte e di ricchezza di dati, alla situazione reale.

Al questionario inviato alle province e ai comuni superiori ai 60.000 abitanti al 31 maggio 2001 hanno risposto 86 province su 100³⁰, e 77 comuni su 96³¹.

Ai comuni inferiori ai 60.000 abitanti è stato inviato un questionario semplificato, cui hanno risposto, entro il 31 maggio 2001, 1134 comuni su 1233, pari all'92% del totale.

Al questionario inviato alle comunità montane hanno risposto 196 comunità su 356, pari al 55% del totale.

Il tasso di risposte degli enti – definibile come soddisfacente per le comunità montane (che, si ricorda, vengono coinvolte per la prima volta nell'analisi sul funzionamento dei controlli interni) e ottimo per province e comuni – conferma il valore conoscitivo della rilevazione, tanto più in quanto a tutt'oggi nessun altro organismo istituzionale provvede a raccogliere, analizzare e mettere a confronto le esperienze in atto nell'ambito degli enti locali.

Passando dal numero delle risposte ricevute all'esame del loro contenuto, il primo dato che appare con immediatezza è l'alta percentuale di province, comuni e comunità montane che hanno istituito tre dei quattro controlli interni introdotti per gli enti locali dall'art. 147 del d.lgs. 267 del 2000: il controllo di gestione, la valutazione del personale dirigenziale e il controllo di regolarità amministrativa e contabile. Minore, del tutto comprensibilmente, è il numero di enti che ha istituito il controllo strategico (v. tab. 1).

Giova puntualizzare che, ai fini della presente indagine, viene in linea di massima privilegiata l'espressione "istituzione dei controlli interni" e non quella "attivazione" dei medesimi, in quanto l'estensione della rilevazione non consente di individuare quelle realtà nelle quali il passaggio alla concreta attivazione dei controlli istituiti incontra eventuali difficoltà (organizzative e culturali) che ne impediscono il consolidamento nell'ambito dell'apparato amministrativo. A causa di tali difficoltà è quindi possibile che vi siano situazioni nelle quali l'adozione dei controlli interni rappresenta un mero adempimento. I dati esposti nella tab. n. 1 sono una conferma di come l'esigenza di dotarsi di strumenti nuovi per la misurazione e la valutazione dell'attività amministrativa sia sempre più diffusa e di come le differenze tra le diverse aree geografiche pur persistendo tendono ad attenuarsi rispetto al passato. I dieci anni trascorsi da quando per la prima volta venne contemplata la possibilità di dotarsi del controllo interno di gestione (legge 142 del 1990) non sono stati inutili, avendo contribuito a far familiarizzare gli enti con gli strumenti che possono essere conseguiti attraverso i nuovi controlli a supporto della programmazione e della gestione.

Si può quindi constatare che, anche se non sono state attivate sedi istituzionali mirate a favorire la circolazione delle informazioni e delle esperienze, tale circolazione – con tempi probabilmente più lunghi - si sta comunque realizzando.

³⁰ Al 31 maggio 2001 non hanno ancora restituito il questionario le province di Asti, Mantova, Vicenza, Firenze, Massa Carrara, Ascoli Piceno, Benevento, Salerno, Bari, Brindisi, Cosenza, Cagliari e Oristano. Il questionario della provincia di Catania è pervenuto dopo la chiusura della prima fase della rilevazione.

³¹ I comuni di Como, Vigevano, Udine, Carpi, Grosseto, Lucca, Massa, Afragola, Giugliano in Campania, Caltanissetta, Piacenza, Torre del Greco, Taranto, Reggio Calabria, Napoli e Pozzuoli non hanno ancora restituito il questionario. I questionari dei comuni di Latina, Potenza e Bari non sono stati utilizzati in questa parte perché pervenuti dopo la chiusura della prima fase della rilevazione.

Controlli interni

Tab. 1 - Province, Comuni e Comunità montane. Quadro generale del grado di istituzione dei controlli interni

Area geografica	Enti di competenza (n°)	Enti che hanno risposto (n°)	Enti che hanno istituito il controllo di gestione %	Enti che hanno istituito la valutazione della dirigenza %	Enti che hanno istituito il controllo strategico %	Enti che hanno istituito il controllo di regolarità amministrativa %
Province						
Nord	43	40	85	98	38	95
Centro	27	24	79	96	25	100
Sud	30	22	50	86	18	95
Totale	100	86	74	94	29	97
Comuni						
Nord	571	506	59	90	26	82
Centro	260	220	61	90	27	74
Sud	498	408	49	72	25	76
Totale	1329	1134	56	84	26	78
Comunità montane						
Nord	171	91	51	56	12	78
Centro	88	48	58	65	23	79
Sud	97	57	47	68	23	89
Totale	356	196	52	62	18	82

Nella tab. 1 viene esposto il livello medio di istituzione dei controlli interni nell'ambito delle province, dei comuni e delle comunità montane per area geografica d'appartenenza. I dati esposti si prestano a due tipi di lettura: una verticale, che consente di confrontare il livello medio di istituzione ricevuto dai quattro nuovi controlli tra gli enti considerati (province, comuni e comunità montane) secondo l'area geografica; e una orizzontale, che consente di ricostruire per ente e per area geografica il grado di istituzione ricevuto dai quattro nuovi controlli.

In via preliminare va osservato che complessivamente si evidenzia un livello piuttosto elevato di istituzione per i tre tipi di controllo che erano già conosciuti (controllo di gestione, valutazione dei dirigenti, controllo di regolarità contabile e amministrativa). Per quanto riguarda il controllo di gestione e la valutazione dei dirigenti essi erano noti e praticati in base alla normativa dei primi anni '90 (legge 142 del 1990 e d.lgs. 29 del 1993 e C.C.N.L.).

Quanto poi al controllo di regolarità amministrativa e contabile, l'alto livello di istituzione ricevuto si spiega in quanto siffatta tipologia di controllo ricomprende modalità già conosciute, come quella esercitata dal collegio dei revisori. Minore, invece, è il tasso di istituzione del controllo strategico. La ragione della differenza è dovuta al poco tempo trascorso dalla previsione di tale tipo di controllo nell'ambito di quelli introdotti dai decreti citati.

Il maggior tasso di istituzione tra le quattro tipologie di controllo è stato conseguito dal controllo di regolarità amministrativa e contabile (province 97%, comuni 78%, comunità montane 82%) e dalla valutazione per la dirigenza (a questa forma di controllo, come è noto, è collegata l'attribuzione di benefici economici), la quale ha raggiunto il seguente grado di istituzione: province 94%; comuni 84%, comunità montane 62%. L'alto grado di istituzione registrato da questi due tipi di controllo era prevedibile in quanto, essendo conosciuti ed esercitati da più tempo, essi si innestano su esperienze e logiche già presenti all'interno degli enti locali.

Mediamente più basso è il tasso di istituzione del controllo di gestione; infatti dichiarano di avervi provveduto il 74% delle province, il 56% dei comuni e il 52% delle comunità

montane. I dati relativi al grado di istituzione del controllo di gestione possono essere valutati positivamente, nonostante siano mediamente più bassi rispetto al grado di istituzione registrato per il controllo di regolarità amministrativa e contabile e per la valutazione dei dirigenti. Infatti va considerato che, nelle rilevazioni precedenti, il dato di istituzione del controllo di gestione poteva contenere situazioni comprensive di più tipi di controllo, dando luogo alla sovrapposizione di più funzioni in capo alla stessa struttura (in particolare era la valutazione dei dirigenti che veniva affidata alla struttura preposta al controllo di gestione). Attualmente la possibilità di utilizzare quattro tipologie di controllo consente di ridurre i casi di sovrapposizione che si registravano in passato (v. anche tab. 4).

Notevolmente più basso è ovviamente, per le ragioni prima indicate, il tasso di istituzione del controllo strategico, che risulta realizzato mediamente dal 29% delle province, dal 26% dei comuni e dal 18% delle comunità montane.

Province. Nell'ambito delle province il controllo di regolarità amministrativa e contabile (97%) e la valutazione dei dirigenti (94%) hanno ricevuto il più alto livello di istituzione con differenze relativamente basse tra le diverse aree geografiche. Mentre per il controllo di gestione (74%) e per quello strategico (29%) le differenze per area geografica sono più accentuate.

Per il controllo di gestione la differenza tra il grado di istituzione ricevuto tra le province del Nord (85%) e quello ricevuto tra le province del Sud (50%) è addirittura di 35 punti.

Per il controllo strategico si constata il 38% di istituzione tra le province del Nord contro il 18% di quello registrato tra quelle del Sud. Nella relazione dell'anno scorso, al 31 maggio 2000, 8 province su 60 (pari al 13%) dichiaravano di avere istituito tale controllo. Un anno dopo si registra quindi un aumento di 16 punti percentuali.

Comuni. Anche per i comuni i due tipi di controllo maggiormente istituiti riguardano la valutazione dei dirigenti (84%) e il controllo di regolarità contabile e amministrativa (78%).

Per la valutazione della dirigenza si registra una differenza di 18 punti tra il grado di istituzione dichiarato dai comuni del Sud (72%) e quello dei comuni del Nord (90%) e del Centro (90%).

Il controllo di gestione risulta istituito a livello nazionale mediamente dal 56% dei comuni: il livello più alto di istituzione si registra tra i comuni del Centro (61%) e del Nord (59%), mentre per i comuni del Sud è del 49%.

Per il controllo strategico il grado di istituzione è omogeneo tra le tre aree geografiche; infatti la differenza che si riscontra tra i comuni del Sud (25%), quelli del Nord (26%) e quelli del Centro (27%) oscilla fra uno e due punti percentuali.

Comunità montane. Nell'ambito delle comunità montane il controllo che ha ricevuto il più alto grado di istituzione è quello di regolarità amministrativa e contabile (82%), seguito dalla valutazione della dirigenza (62%). Per quanto riguarda il sistema di valutazione, i dati evidenziano un livello di maggior attivazione tra le comunità montane del Sud (68%), seguito da quello riscontrato nelle comunità del Centro (65%) e del Nord (56%).

Il controllo di gestione è stato mediamente istituito dal 52% delle comunità montane. Il livello più alto di istituzione di tale controllo si riscontra tra le comunità montane situate al Centro (58%), seguite da quelle del Nord (51%) e del Sud (47%).

Il 18% delle comunità montane dichiara di aver istituito anche il controllo strategico. Il livello più alto di istituzione di tale controllo si riscontra tra le comunità del Centro (23%) e quelle del Sud (23%).

Il grado di istituzione dei controlli interni nell'ambito delle province, dei comuni e delle comunità montane evidenzia una situazione che, anche alla luce dei dati registrati nelle relazioni precedenti, può definirsi complessivamente in evoluzione, in quanto un numero sempre maggiore di enti locali si misura con l'adozione di tali controlli.

Tab. 2 - Province, Comuni e Comunità montane. Stato di attuazione e intendimenti espressi in ordine ai controlli interni

	Enti di competenza (n°)	Enti che hanno risposto (n°)	Sì, integralmente %	Sì, parzialmente %	No, ma intende adottarli %	No, e non intende adottarli %	n.r. %	Totale %
Province	100	86	23	65	11	1	0	100
Comuni	1329	1134	16	58	23	1	2	100
Comunità montane	356	196	15	54	22	5	4	100

Per comprendere il senso di una situazione che viene qualificata in evoluzione, si sono poste alcune domande al segretario degli enti coinvolti nella rilevazione, per cercare di capire in modo più preciso il livello di condivisione dello schema-sistema dei controlli interni fornito in via generale dall'art. 1 d.lgs. 286 e, per gli enti locali, dall'art. 147 d.lgs. 267 e quindi gli intendimenti che gli enti esprimono in ordine all'adozione dello stesso.

A questo riguardo va evidenziato che solo l'1% delle province e dei comuni e il 5% delle comunità montane ha risposto che non intende adottare il sistema dei controlli indicato dai citati decreti. Tra coloro che lo hanno adottato, o intendono adottarlo, spicca per tutti e tre i tipi di enti l'alta percentuale di quelli che hanno risposto di aver adottato tale sistema, integralmente (23% delle province, 16% dei comuni e 15% delle comunità montane) o parzialmente (rispettivamente 65%, 58% e 54%). Infine l'11% delle province, il 23% dei comuni e il 22% delle comunità montane dichiarano di non averlo ancora adottato ma che intendono adottarlo.

Agli enti che hanno dichiarato di non aver utilizzato la tipologia dei nuovi controlli si è chiesto di indicarne le ragioni. Non tutti gli enti hanno risposto a queste domande.

Un altro aspetto che si intendeva conoscere riguardava le ragioni per le quali l'ente non riteneva di utilizzare il sistema dei nuovi controlli. A questo fine si è domandato quali siano state le cause per le quali gli enti non ritengono di adottare lo schema proposto dal legislatore (v. tab. 3).

Tab. 3 - Province, comuni e comunità montane. Cause del mancato utilizzo dei controlli interni

	Enti che non hanno utilizzato la tipologia dei controlli interni (n°)	Scarsità risorse umane %	Scarsità risorse finanziarie %	Non condivisione del sistema d.lgs. 286 del 1999 %	Inadeguatezza tipologia rispetto alle esigenze %	Altro %	n.r. %
Province	66	24	14	0	3	7	52
Comuni	896	14	5	0,4	4	20	63
Comunità montane	158	12	4	0	8	34	43

I fattori che ostacolano l'adozione dello schema proposto dai decreti sono principalmente la scarsità di risorse umane e finanziarie. Contrariamente alle attese, secondo cui avrebbero dovuto essere i comuni più piccoli a indicare la scarsità delle risorse come ragione principale, sono le province a imputare a detta scarsità la loro difficoltà ad adeguarsi allo schema proposto dal legislatore. Infatti, il 24% delle province, a fronte del 14% dei comuni e dell'12% delle comunità montane, segnala la difficoltà di reperire adeguate risorse professionali per l'istituzione e l'implementazione dei controlli.

Il 14% delle province rispetto al 5% dei comuni e il 4% delle comunità montane indica come prima ragione la scarsità di risorse finanziarie.

I dati esposti nelle prime tre tabelle consentono di affermare che nel complesso gli enti locali condividono il sistema proposto dai d.lgs. 286 del 1999 e 267 del 2000.

Infatti, solo un esiguo numero di enti dichiara di ritenere il sistema dei controlli proposto con essi inadeguato rispetto alle esigenze del proprio ente. La più alta percentuale viene espressa a questo proposito dalle comunità montane (8% contro il 4% dei comuni e il 3% delle province). Il fenomeno potrebbe spiegarsi con le peculiarità amministrative e organizzative di questi ultimi enti, le cui dimensioni in genere sono molto ridotte.

Va registrata inoltre una percentuale di enti (20% comuni e 34% comunità montane) che segnalano altre o più di una delle ragioni indicate (ad esempio fase di riorganizzazione interna, scarsa volontà politica...).

4.5.1 Controllo di gestione

Tab. 4 - Comuni. Grado di istituzione del controllo di gestione per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comuni di competenza	Comuni che hanno risposto (a)	Comuni che hanno istituito il controllo di gestione (b)	% b/a
V classe demografica				
Nord	141	123	71	58
Centro	48	40	17	43
Sud	96	77	41	53
Totale	285	240	129	54
VI classe demografica				
Nord	264	231	118	51
Centro	105	93	56	60
Sud	219	186	86	46
Totale	588	510	260	51
VII classe demografica				
Nord	126	117	77	66
Centro	89	73	48	66
Sud	145	117	54	46
Totale	360	307	179	58
VIII classe demografica				
Nord	17	13	10	77
Centro	9	6	6	100
Sud	24	19	13	68
Totale	50	38	29	76
IX classe demografica				
Nord	17	16	16	100
Centro	7	6	5	83
Sud	10	7	3	43
Totale	34	29	24	83
X classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	1	100
Sud	2	1	1	100
Totale	6	5	5	100
XI classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	1	100
Sud	2	1	0	0
Totale	6	5	4	80

Tra i comuni della XI classe demografica del Sud il comune di Napoli non ha restituito il questionario e il comune di Palermo ha dichiarato che il controllo di gestione è in corso di attivazione

Prima di commentare i dati riportati nella tab. 4, va ricordato che il d.lgs. n. 267 del 2000 recepisce gli art. 39, 40 e 41 del d.lgs. 77 del 1995, dedicati al controllo di gestione, negli articoli 196 ("controllo di gestione"), 197 ("modalità del controllo di gestione") e 198 ("Referto del controllo di gestione"), non apportando sostanziali modifiche a quanto già previsto.

Per comprendere le linee di tendenza espresse dai comuni in ordine all'adozione del controllo di gestione, è importante considerare le due variabili che maggiormente pesano nella scelta di istituire tale controllo: l'appartenenza geografica e le dimensioni. Il grado di istituzione del controllo di gestione riportato nella tab. 4 può essere letto in rapporto ad entrambe le variabili.

Anche i dati di quest'anno confermano, sebbene in misura più attenuata e meno lineare che in passato, una linea di tendenza già riscontrata nelle rilevazioni precedenti e cioè che sono generalmente i comuni minori quelli che incontrano più difficoltà a realizzare gli strumenti previsti dalla riforma in atto.

I comuni della V, VI e VII classe presentano, infatti, un grado medio di istituzione (rispettivamente 54%, 51% e 58%) tendenzialmente inferiore a quello espresso dai comuni delle classi superiori VIII e X (rispettivamente 76% e 100%). Un dato che sembrerebbe contraddire la tendenza generale riguarda i comuni della IX classe situati al Sud; di questi solo il 43% dichiara di aver istituito il controllo di gestione. Si tratta di una delle percentuali più basse in riferimento sia alle dimensioni del comune che all'area di appartenenza.

Mediamente nell'ambito della stessa dimensione i comuni collocati al Sud manifestano una maggiore difficoltà nell'attivarsi, tranne i comuni della V classe (53%), che, invece presentano una percentuale di 10 punti superiore a quella registrata tra i comuni del Centro (43%) e inferiore di soli 5 punti a quella registrata tra i comuni del Nord (58%).

Tutti gli altri comuni, anche delle classi superiori, se collocati al Sud manifestano maggiori difficoltà. Per i comuni della IX classe il 100% dei comuni situati al Nord dichiara di aver istituito il controllo di gestione, rispetto al 43% di quelli che appartengono al Sud.

Pur costituendo il controllo di gestione il controllo più conosciuto tra quelli interni, (la sua adozione fu prevista, anche se in forma facoltativa, già nella legge 142 del 1990 e poi obbligatoriamente dal d.lgs. 29 del 1993), non sono possibili comparazioni puntuali dei dati risultanti al 31 maggio 2001 con quelli rilevati negli anni scorsi, in quanto il controllo di gestione istituito in base alle richiamate norme rispecchia situazioni nelle quali spesso si sovrappongono più tipi di controllo. In base alla prima normativa, gli enti sembravano più preoccupati di identificare la struttura da preporre al "nuovo" controllo che di comprendere esattamente le funzioni che ad essa avrebbero dovuto essere attribuite. Pertanto alle strutture istituite, pur concepite in funzione dell'esercizio del controllo di gestione ai sensi dell'art. 20, comma 2, del d.lgs. 29 del 1993, venivano conferiti compiti che spesso nulla avevano a che fare con tale tipo di controllo. Il caso più semplice da interpretare era quello in cui la struttura nata per il controllo di gestione veniva di fatto utilizzata - in parte o solo - per la definizione dei criteri per la valutazione dei dirigenti (per i comuni della V e della VI classe demografica oltre il 50% delle strutture attivate al 31 maggio 2000 svolgevano entrambe tali funzioni).

Nell'ambito di un'analisi come l'attuale, che privilegia la ricostruzione del quadro generale e non l'approfondimento dei singoli sistemi istituiti, la possibilità di registrare il tasso di istituzione tenendo conto della dimensione e dell'appartenenza geografica è importante perché consente di comprendere le linee di tendenza in base alle quali si diffonde l'anzidetto controllo in riferimento ad un numero di enti molto vasto.

Tab. 5 - Comuni. Unità organizzativa che svolge il controllo di gestione per area geografica e classe demografica³²

Area geografica	Comuni che hanno istituito il controllo di gestione	Struttura autonoma esterna o mista	Struttura preposta alla valutazione dei dirigenti	Settore servizio amministrazione	Collegio dei revisori	Altro
V classe demografica						
Nord	71	13	25	20	10	3
Centro	17	5	4	1	3	4
Sud	41	12	17	3	8	1
Totale	129	30	46	24	21	8
VI classe demografica						
Nord	118	14	34	53	9	8
Centro	51	6	24	17	2	7
Sud	86	15	35	17	18	1
Totale	260	35	93	87	29	16
VII classe demografica						
Nord	77	9	8	54	0	6
Centro	48	12	13	19	2	2
Sud	54	13	19	17	4	1
Totale	179	34	40	90	6	9

Per l'esercizio del controllo di gestione un numero piuttosto consistente di enti si avvale di strutture miste (normalmente il segretario più uno o due componenti esterni). In totale su 568 comuni che hanno attivato il controllo di gestione, 99 (pari al 17%) lo hanno attribuito a questa struttura; 179 comuni (pari al 32%) ha affidato il controllo di gestione al nucleo di valutazione, cioè alla stessa struttura che svolge la valutazione dei dirigenti; 201 comuni (pari al 35%) hanno affidato tale controllo ad un ufficio/servizio dell'amministrazione attiva. Tra gli uffici indicati rientrano: direzione generale, segreteria generale, uffici finanziari (ragioneria, ufficio del bilancio, servizio economico-finanziario); 56 comuni (pari al 10%) hanno affidato il controllo di gestione al collegio dei revisori.

³² Le tabelle che riportano i dati relativi alle unità organizzative che svolgono i controlli interni riguardano solo i Comuni della V, VI e VII classe e le Comunità montane. Per i Comuni dalla VIII classe in poi e per le Province verrà svolto un approfondimento nella Relazione al Parlamento sui risultati dei controlli eseguiti su gestioni di enti locali.

4.5.2 Valutazione dei dirigenti

Tab. 6- Comuni. Grado di istituzione della valutazione dei dirigenti per area geografica e classe demografica.

Area geografica	Comuni di competenza	Comuni che hanno risposto	Comuni che hanno istituito la valutazione dei dirigenti o apicali/responsabili di servizio	%
		(a)	(b)	b/a
V classe demografica				
Nord	141	123	103	84
Centro	48	40	33	83
Sud	96	77	53	69
Totale	285	240	189	79
VI classe demografica				
Nord	264	231	208	90
Centro	105	93	84	90
Sud	219	186	132	71
Totale	588	510	424	83
VII classe demografica				
Nord	126	117	112	96
Centro	89	73	68	93
Sud	145	117	84	72
Totale	360	307	264	86
VIII classe demografica				
Nord	17	13	12	92
Centro	9	6	6	100
Sud	24	19	18	95
Totale	50	38	36	95
IX classe demografica				
Nord	17	16	16	100
Centro	7	6	6	100
Sud	10	7	4	57
Totale	34	29	26	90
X classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	1	100
Sud	2	1	1	100
Totale	6	5	5	100
XI classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	1	100
Sud	2	1	1	100
Totale	6	5	5	100

L'analisi dei dati sulla istituzione della valutazione dei dirigenti nei comuni distinti per area geografica e per classe demografica conferma l'ampia diffusione di questo controllo. Il dato non sorprende - come si è già ricordato - perché alla attivazione della valutazione dei dirigenti è connessa l'attribuzione di benefici economici. Proprio per questo motivo in passato si sono espresse riserve in ordine all'istituzione del controllo di gestione e della valutazione della dirigenza alla stessa struttura. Si temeva infatti che attraverso tale scelta venisse privilegiata - come i dati confermavano - la "valutazione" a scapito del "controllo" propriamente detto e che il controllo di gestione venisse attratto nell'ambito della contrattazione collettiva. L'affidamento alla stessa struttura di questi due controlli è una scelta che i comuni operavano in base all'art. 20 del d.lgs. 29 del 1993 ed agli artt. 23 e 43 del CCNL dei dirigenti

degli enti locali (naturalmente non è detto che tutti i comuni ritengano di riconsiderare tale scelta alla luce della nuova normativa).

Al 31 maggio 2001 tra i modelli applicativi registrati nei comuni da 8.000 a 60.000 abitanti la scelta di affidare la valutazione dei dirigenti e il controllo di gestione alla stessa struttura è seguita da 44 comuni su 189 della V classe demografica (pari al 23%), da 93 comuni su 424 della VI classe (pari al 22%) e da 39 comuni su 264 della VII classe (pari al 15%) (V. tab 7).

Uno dei principali obiettivi perseguiti con la nuova disciplina sui controlli interni è stato quello di specificare i tipi di controllo e di stabilire i confini e i rapporti che avrebbero dovuto instaurarsi fra essi. In questa prospettiva la scelta di continuare ad affidare più tipi di controllo alla stessa struttura può essere imputata - in mancanza della conoscenza di puntuali ragioni - sia alle dimensioni degli enti che fanno tale scelta (anche se i comuni della V, VI e VII classe non possono propriamente definirsi piccoli), sia al fatto che le risultanze della presente rilevazione rispecchiano una situazione in fase di assestamento (tanto come possibilità di riconsiderare i modelli attuati alla luce della nuova normativa, quanto come aumento del numero di enti che adottano i controlli interni).

Le modalità di esercizio del sistema di valutazione di dirigenti sono previste nell'art. 5 del d.lgs. 286 del 1999. Detto articolo, intitolato "Valutazione del personale con incarico dirigenziale", definisce i principi e la procedura a cui deve attenersi l'esercizio di tale forma di controllo. Rispetto ai rapporti tra i diversi tipi di controllo, è importante il primo comma che afferma che le pubbliche amministrazioni, sulla base anche dei risultati del controllo di gestione, valutano, in coerenza a quanto stabilito al riguardo dai contratti collettivi nazionali di lavoro, le prestazioni dei propri dirigenti.

I dati esposti nella tab. 6 non richiedono particolari commenti perché si tratta, come già sottolineato di un controllo il cui tasso di istituzione è complessivamente alto. Va solo evidenziato che anche per la valutazione come per il controllo di gestione, nell'ambito della stessa dimensione i comuni del Sud sono quelli che presentano il tasso di istituzione più basso, tranne quelli appartenenti alla X e XI classe che mostrano lo stesso livello di istituzione in tutte le aree geografiche (100%). Va poi segnalato che anche per la valutazione dei dirigenti, come per il controllo di gestione, i comuni che in assoluto denotano maggiori difficoltà sono quelli appartenenti alla IX classe demografica del Sud (da 100.000 a 299.999 abitanti), che presentano il 57% di istituzione.

Tab. 7 - Comuni. Unità organizzativa che svolge la valutazione della dirigenza per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comuni che hanno istituito la valutazione della dirigenza	Struttura autonoma esterna	Struttura che esercita il controllo di gestione	Settore/ servizio amministrazione	Collegio dei revisori	Altro
V classe demografica						
Nord	103	57	27	5	3	11
Centro	33	28	4	1	0	0
Sud	53	34	13	2	3	1
Totale	189	119	44	8	6	12
VI classe demografica						
Nord	208	149	35	11	1	12
Centro	84	55	25	1	0	3
Sud	132	88	33	2	4	5
Totale	424	292	93	14	5	20
VII classe demografica						
Nord	112	97	8	5	0	2
Centro	68	46	16	3	0	3
Sud	84	65	15	0	1	3
Totale	264	208	39	8	1	8

Come era prevedibile, la maggior parte dei comuni (619 su 877) che hanno regolamentato la valutazione dei dirigenti dichiara di avvalersi di una apposita struttura – nucleo di valutazione - a composizione mista (costituita normalmente dal segretario e da uno o più esperti esterni). Per 176 comuni (pari al 20%) la struttura che esercita la valutazione è la stessa che svolge anche il controllo di gestione. Pochi sono i comuni (30) che hanno affidato la valutazione ad un ufficio della stessa amministrazione, mentre ancora meno 12 sono i comuni che hanno affidato la valutazione al collegio dei revisori. Infine, nella voce “altro” (40) rientrano quasi tutte esperienze di uffici associati.

4.5.3 Controllo strategico

Tab. 8 – Comuni. Grado di istituzione del controllo strategico per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comuni di competenza	Comuni che hanno risposto (a)	Comuni che hanno istituito il controllo strategico (b)	b/a %
V classe demografica				
Nord	141	123	24	20
Centro	48	40	9	23
Sud	96	77	17	22
Totale	285	240	50	21
VI classe demografica				
Nord	264	231	53	23
Centro	105	93	25	27
Sud	219	186	55	30
Totale	588	510	133	26
VII classe demografica				
Nord	126	117	41	35
Centro	89	73	23	32
Sud	145	117	26	22
Totale	360	307	90	29
VIII classe demografica				
Nord	17	13	4	31
Centro	9	6	2	33
Sud	24	19	5	26
Totale	50	38	11	29
IX classe demografica				
Nord	17	16	6	37
Centro	7	6	0	0
Sud	10	7	0	0
Totale	34	29	6	21
X classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	0	0
Sud	2	1	1	100
Totale	6	5	4	80
XI classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	0	0
Sud	2	1	0	0
Totale	6	5	3	60

Per quanto riguarda il controllo strategico, esso viene specificato per la prima volta nel d.lgs. 286 del 1999. Tra le quattro tipologie di controllo indicate nell'art. 1 “ la valutazione dei dirigenti che rispondono agli organi di indirizzo politico- amministrativo e il controllo strategico” rappresentano una forma di controllo sconosciuta in precedenza, sebbene non possa

escludersi che di fatto alcuni dei servizi di controllo istituiti ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. 29 del 1993 esercitassero già forme di controllo riconducibili a quello strategico.

La disciplina in ordine alle finalità, all'organo e ai soggetti che devono esercitare tale controllo è contenuta nell'art. 6 del d.lgs. 286. In base al comma 3 di tale articolo, la denominazione "servizio di controllo interno" sembrerebbe riservata a questo controllo, per il quale è espressamente prevista la possibilità di ricorrere ad esperti esterni alla pubblica amministrazione.

I dati relativi al tasso di istituzione del controllo strategico (V. tab. 8) non consentono di evidenziare una linea di tendenza chiara. Infatti, sia in rapporto alle dimensioni, sia in rapporto all'area geografica, i dati rilevati esprimono tendenze contraddittorie.

Ad esempio i comuni della VI classe demografica situati al Sud presentano per questo controllo (contrariamente a quanto invece si rileva per gli altri) un tasso di istituzione maggiore rispetto a quello dei comuni situati al Centro e al Nord.

I comuni della VII classe demografica situati al Sud mostrano invece un tasso di realizzazione inferiore rispetto a quello dei comuni sia del Nord che del Centro.

Nessuno dei comuni della IX classe del Centro e del Sud che ha risposto al questionario ha istituito il controllo strategico. Nonostante non si sia potuta evidenziare una linea di tendenza precisa, può rilevarsi che tutti i comuni della X e XI classe demografica del Nord hanno dichiarato di aver istituito tale tipo di controllo. I dati sembrano confermare l'idea che maggiore è l'ambito amministrativo e organizzativo, tanto più l'ente ha bisogno di elaborare una visione d'insieme che possa fornire gli indirizzi e le direttive sulla base dei quali programmare la gestione operativa. In realtà l'esigenza di un controllo a supporto dei vertici politici è una esigenza avvertita da tempo, rafforzata sia dalla legge sull'elezione diretta dei Sindaci, che ha reso questi ultimi responsabili dei programmi presentati agli elettori, sia dalla separazione tra indirizzo politico-amministrativo e attività gestionale.

La diversificazione dei dati rilevati può peraltro essere imputabile anche alla convinzione che il controllo strategico possa ritardare o comunque "appesantire" la linea di trasmissione della volontà politica (come hanno dichiarato alcuni comuni).

Tab. 9 – Comuni. Unità organizzativa che svolge il controllo strategico per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comuni che hanno istituito il controllo strategico	Struttura autonoma esterna	Struttura che esercita il controllo di gestione e/o la valutazione	Settore/servizio amministrazione	Collegio dei revisori	Altro
V classe demografica						
Nord	24	6	7	3	2	6
Centro	9	3	4	1	0	1
Sud	17	6	8	1	1	1
Totale	50	15	19	5	3	8
VI classe demografica						
Nord	53	8	23	11	1	10
Centro	25	3	17	1	1	3
Sud	55	12	30	1	4	8
Totale	133	23	70	13	6	21
VII classe demografica						
Nord	41	5	23	4	0	9
Centro	23	2	14	2	1	4
Sud	26	5	15	2	1	3
Totale	90	12	52	8	2	16

Per quanto riguarda il controllo strategico, la novità dello strumento ha indotto i comuni della V, VI, VI classe ad affidarlo in prevalenza ai già esistenti uffici che esercitano il controllo

di gestione e/o la valutazione della dirigenza. Il controllo strategico è invece affidato ad una struttura autonoma (a composizione prevalentemente mista) da cinquanta comuni. Ventisei comuni hanno affidato tale controllo ad un ufficio/servizio dell'amministrazione (segreteria generale, direzione generale, servizio economico finanziario). Undici comuni, infine, lo hanno affidato al collegio dei revisori.

4.5.4 Controllo di regolarità amministrativa e contabile

Tab. 10 - Comuni. Grado di istituzione del controllo di regolarità amministrativa e contabile per area geografica e classe demografica.

Area geografica	Comuni di competenza	Comuni che hanno risposto (a)	Comuni che hanno istituito il controllo di regolarità amministrativa e contabile (b)	% b/a
V classe demografica				
Nord	141	123	101	82
Centro	48	40	21	53
Sud	96	77	51	66
Totale	285	240	173	72
VI classe demografica				
Nord	264	231	182	79
Centro	105	93	69	74
Sud	219	186	145	78
Totale	588	510	396	78
VII classe demografica				
Nord	126	117	99	85
Centro	89	73	59	81
Sud	145	117	87	74
Totale	360	307	245	80
VIII classe demografica				
Nord	17	13	13	100
Centro	9	6	6	100
Sud	24	19	18	95
Totale	50	38	37	97
IX classe demografica				
Nord	17	16	15	94
Centro	7	6	5	83
Sud	10	7	6	86
Totale	34	29	26	90
X classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	1	100
Sud	2	1	1	100
Totale	6	5	5	100
XI classe demografica				
Nord	3	3	3	100
Centro	1	1	1	100
Sud	2	1	1	100
Totale	6	5	5	100

Quanto al controllo di regolarità amministrativa e contabile, esso rientra tra le quattro tipologie di controllo specificate in via generale dall'art. 1 del d.lgs. 286 e dall'art. 147 del d.lgs. 267 per gli enti locali. A questo controllo viene affidato il compito di garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

In base all'art. 2 del d.lgs. 286 il controllo di regolarità amministrativa e contabile ricomprende diverse tipologie di controllo già esistenti nell'ordinamento degli enti locali come quello esercitato dalla ragioneria, dal segretario, dal responsabile del servizio finanziario e ovviamente dal collegio dei revisori. Esiste peraltro un orientamento dottrinario che ritiene che per rendere più incisivo e generalizzato questo controllo sia opportuna l'individuazione di un apposito ufficio.

Per comprendere come i comuni hanno interpretato il detto tipo di controllo, nel questionario si chiedeva preliminarmente di indicare se il medesimo era stato istituito e, in caso positivo, di barrare una o più delle ipotesi indicate in ordine agli uffici che vi avrebbero dovuto provvedere (ragioneria, collegio dei revisori, segreteria generale, altro; in quest'ultimo caso si chiedeva di indicare che cosa l'ente intendeva per "altro"). In genere i comuni hanno precisato che per altro si intende il "responsabile del servizio".

Il tasso di istituzione medio di questo controllo è, tranne che per i comuni della IX classe, direttamente proporzionale alle dimensioni dei comuni; oscillando, infatti, tra il 72% dei comuni della V classe, al 100% dei comuni delle classi X e XI classe.

Solo per questo tipo di controllo i comuni della IX classe non presentano una media inferiore a quella espressa dalla generalità dei comuni (tab. 10).

Il dato di istituzione del controllo in argomento è alto, perché ricomprende tipologie di controllo già esistenti; va comunque evidenziato che i comuni non lo hanno ricondotto ad una sola tipologia, come era plausibile potesse anche avvenire.

Tab. 11 - Comuni. Unità organizzativa che svolge il controllo di regolarità amministrativa e contabile per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comuni che hanno istituito il controllo di regolarità amministrativa e contabile	Ragioneria	Collegio dei revisori	Segreteria generale	Altro
V classe demografica					
Nord	101	76	62	44	14
Centro	21	13	14	7	3
Sud	51	24	34	16	7
Totale	173	113	110	67	24
VI classe demografica					
Nord	182	141	95	78	30
Centro	69	46	38	20	8
Sud	145	87	97	50	11
Totale	396	274	230	148	49
VII classe demografica					
Nord	99	80	54	31	14
Centro	59	43	29	19	13
Sud	87	58	62	28	10
Totale	245	181	145	78	37

Va innanzitutto precisato che alla domanda relativa a quale organo e/o ufficio/ servizio svolgesse il controllo di regolarità amministrativa e contabile, era possibile fornire più di una risposta. E' per questo motivo che il numero totale di risposte è superiore al numero degli enti che hanno dichiarato di aver istituito il detto controllo.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile risulta esercitato dalla ragioneria (568), dal collegio dei revisori (485), dalla segreteria generale (293) e quasi sempre dai responsabili del settore/servizio (il dato è specificato nella voce "altro").

4.6 Comunità Montane

Come già osservato, è la prima volta che le Comunità montane vengono coinvolte dalla rilevazione sul funzionamento dei controlli interni. La scelta è stata determinata dal fatto che la ricostruzione del quadro generale doveva coinvolgere il maggior numero possibile delle varie realtà locali. Le comunità montane sono state incluse data la rilevanza dei loro compiti in tema di programmazione socio-economica e territoriale delle zone e delle popolazioni montane.

Al 31 maggio 2001 erano stati restituiti 196 questionari su 356 enti (pari al 55%).

Tab. 12 – Comunità montane. Unità organizzativa che svolge il controllo di gestione per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comunità montane che hanno istituito il controllo di gestione	Struttura autonoma esterna o mista	Struttura preposta alla valutazione dei dirigenti	Settore/ servizio amministrazione	Collegio dei revisori	Altro
Nord	46	14	8	11	10	3
Centro	28	7	10	6	3	2
Sud	27	7	12	2	6	0
Totale	101	28	30	19	19	5

Come i comuni medio piccoli (V, VI, VII classe demografica), anche le comunità montane preferiscono affidare il controllo di gestione alla struttura preposta alla valutazione dei dirigenti (30 comunità) o ad una struttura mista che non è da escludere sia la stessa che svolge tale valutazione (28). Piuttosto numerose sono le Comunità che affidano il controllo di gestione al collegio dei revisori (19). A settori/servizi già presenti in amministrazione (come la ragioneria, il segretario, ecc.) si sono affidate 19 comunità.

Tab. 13 – Comunità montane. Unità organizzativa che svolge la valutazione della dirigenza per area geografica e classe demografica

Area geografica	Comunità montane che hanno istituito la valutazione della dirigenza	Struttura autonoma esterna o mista	Struttura che esercita il controllo di gestione	Settore/servizio amministrazione	Collegio dei revisori	Altro
Nord	51	32	12	5	1	3
Centro	31	24	5	0	0	2
Sud	38	24	12	0	0	2
Totale	120	80	29	5	1	5

La maggior parte delle comunità montane, così come accade per i comuni inferiori ai 60.000 abitanti, preferiscono affidare la valutazione dei dirigenti ad una struttura mista (80 casi), detta nucleo di valutazione composta normalmente dal segretario della comunità e da uno o due esperti esterni. Ad essa segue la scelta di affidare la valutazione alla stessa struttura preposta al controllo di gestione (29 casi). Solo una comunità montana affida al collegio dei revisori questo tipo di controllo, mentre 5 l'affidano a servizi/strutture già esistenti.