

Si tratta di un problema che, pur essendo rilevante per la gestione del patrimonio, trova in genere scarsa riflessione da parte dei revisori.

In altre relazioni (cfr. quelle dei comuni di Catanzaro, Giugliano in Campania, Torre del Greco, Siracusa, Caltanissetta, Sesto San Giovanni) è evidenziato un modo non corretto di tenere la contabilità dei beni patrimoniali.

La Sezione, infine, ritiene utile riportare l'avviso dei revisori del comune di Roma, i quali formulano l'auspicio "di un'azione straordinaria per una riduzione dei molti vincoli che rendono deboli, sul piano operativo, le decisioni amministrative in merito alle alienazioni dei beni patrimoniali. In particolare, non appare più rinviabile dalle autorità legislative e ministeriali competenti la semplificazione delle procedure per l'alienazione degli immobili da parte degli enti locali".

11.4 Personale e organizzazione degli uffici

Il comparto concernente il personale gioca un ruolo di primaria importanza nella gestione degli enti locali, soprattutto in relazione all'entità della posta contabile ad esso riferita. Essa comunque presenta carattere di forte rigidità, poiché sfugge in gran parte all'autoregolamentazione, trovando questa materia ampia disciplina in norme statali e nell'espansione della contrattazione collettiva.

Devesi preliminarmente osservare che in tema di personale e organizzazione di uffici i rilievi formulati sono parecchi, con una casistica molto diversificata. Si rileva, anzitutto, che dalle relazioni degli organi di revisione emergono i seguenti fenomeni:

- la carenza di personale qualificato, particolarmente nell'uso degli strumenti informatici, che peraltro, non sono diffusi in maniera organica (Milano);
- l'opportunità di "correlare a ciascun servizio un reparto organizzativo semplice o complesso composto da persone e mezzi a cui è preposto un responsabile" (Brindisi);
- la necessità di procedere alla revisione della pianta organica ai fini di una contrazione della spesa corrente per il personale (Trento, Ercolano e Gela);
- la mancanza di "una gestione uniforme e centralizzata dei dati sul personale, che al momento risultano ancora gestiti in modo frammentario e settoriale (CED, ufficio stipendi, ufficio personale) con tempi e metodologie di rilevazione contabile/amministrative differenziate, tanto che le risultanze dei rispettivi uffici non risultano fra loro conciliabili, con conseguente pregiudizio della loro attendibilità. Tale situazione di grave disagio operativo, nella gestione contabile/amministrativa del personale, trova ulteriore riscontro in occasione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770), la cui elaborazione, nei termini di legge, risulta di difficile espletamento da parte dell'amministrazione con conseguente compressione dei tempi a disposizione di questo collegio per il suo controllo" (Bolzano);
- "considerata l'alta incidenza del costo del personale sul totale delle spese di bilancio, si raccomanda il completamento dell'informatizzazione nonché dell'attribuzione dei carichi di lavoro individuando le persone atte a coprire determinati ruoli e determinate responsabilità" (Siracusa);
- la necessità di adeguare l'organico del personale in funzione dell'applicazione del nuovo ordinamento contabile e finanziario attraverso l'individuazione di professionalità adeguate e dell'introduzione di sistemi informatici e di controllo gestionale (Ferrara, Pescara, Caltanissetta e Potenza);

- l'evidenziazione "che per liberare ulteriori risorse finanziarie disponibili per progetti finalizzati è opportuno che il coefficiente di rigidità venga migliorato mediante la riduzione dell'incidenza dei mutui e con una migliore produttività nell'impiego del personale" (Genova e Ravenna);
- si "ribadisce nuovamente, atteso il notevole ricorso a rapporti convenzionati con professionisti esterni, che occorre al più presto esperire le procedure dovute al fine di dotare l'ente di idoneo personale dipendente, che assicuri professionalità e continuità nel servizio";
- l'assenza di analisi e valutazione dei carichi di lavoro (Lamezia Terme e Gela);
- lo "scollamento" (fra gli uffici interessati al contenzioso fra l'amministrazione comunale ed alcuni concessionari) che ha comportato e sta comportando ritardi nella riscossione di quanto dovuto dai concessionari, i quali peraltro continuano ad utilizzare i beni in violazione alle norme contrattuali". (Pistoia);
- "va rilevato, ancora una volta, come in precedenza espresso, che il miglioramento dell'attività, anche in termini di efficienza, efficacia ed economicità dei risultati, può essere raggiunto solo attraverso il completamento dell'indilazionabile riorganizzazione e riqualificazione del personale e degli uffici e con l'attivazione di un sistema informativo che permetta, oltre all'adeguata rilevazione dei fatti amministrativi, una reale disponibilità di concrete rilevazioni statistiche nel campo sociale, economico, culturale ecc." (Palermo);
- l'utilizzazione del fondo di produttività per migliorare il servizio urbanistico con progetti mirati al recupero di oneri di urbanizzazione (Latina);
- la raccomandazione "ad organizzare corsi di formazione professionale per il personale dipendente in vista dell'entrata in vigore della contabilità economica" (Torre del Greco);
- il suggerimento, "in caso di sostituzione di personale avente in particolare la responsabilità dei servizi, di affiancare, per un congruo periodo, il personale uscente a quello subentrante al fine di garantire la continuità del servizio e quindi maggiore efficienza dello stesso" (Ravenna).

A seguito della recuperata autonomia tributaria ed allo scopo di combattere le evasioni fiscali, numerosi organi di revisione suggeriscono il potenziamento degli uffici tributari (Asti, Cosenza, Lamezia Terme, Latina, Afragola, Rimini, Cagliari, Ercolano, San Giorgio a Cremano, Giugliano in Campania, Grosseto, Pisa, Castellammare di Stabia, Siracusa): attraverso il ricorso a forme gestionali in concessione con affidamento a idonee imprese private dei servizi di accertamento e riscossione dei più rilevanti tributi (Grosseto); mediante l'informatizzazione dell'attuale lavoro, svolto manualmente (Cosenza); per mezzo di un coordinamento, anche logistico, con la ripartizione di ragioneria (Lamezia Terme e Afragola); attraverso l'acquisizione di metodologie di verifica, anche con controlli di tipo incrociato (San Giorgio a Cremano); mediante l'assunzione di un dirigente esperto e la predisposizione di procedure innovative (Latina); per mezzo della stabilizzazione di personale esperto a far fronte alle esigenze conseguenti all'entrata in vigore delle nuove norme sul contenzioso tributario (Rimini).

Di un certo rilievo sono le osservazioni che i revisori formulano in ordine al potenziamento degli uffici legali (Andria, Bari, Pistoia, Torre del Greco, Udine). In particolare, "suscita perplessità la nomina di avvocati esterni, competenti per ripartizione,

con il compito di valutare la fondatezza delle costituzioni in giudizio dell'amministrazione" (Bari); "si raccomanda di evitare il ricorso ad avvocati esterni" (Pistoia).

Il collegio dei revisori del comune di Siracusa suggerisce poi "di potenziare e qualificare il personale tecnico, arredare ed informatizzare gli uffici addetti all'esame delle vecchie e nuove istanze di concessioni edilizie in modo da smaltire entro breve tempo tutte le numerose pratiche ancora giacenti ed incassare i proventi delle concessioni e delle sanzioni per destinarli alla realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria". I revisori del comune di Treviso, dopo aver lamentato l'assoluta deficienza di personale, soprattutto di livello dirigenziale, consigliano invece "di puntare, con urgenza, su due interventi essenziali: il rafforzamento del fattore umano nella organizzazione degli uffici e rapide decisioni in ordine alla esternalizzazione di alcuni servizi fondamentali".

11.5 Rilievi, considerazioni e proposte sull'economicità della gestione

Una delle forme di collaborazione dei revisori con il consiglio dell'ente (peraltro forse la più significativa fra le tante) si sostanzia nella relazione conclusiva e finale che gli stessi rassegnano all'organo rappresentativo della comunità locale allorché questo si accinge a valutare e approvare, con apposita deliberazione, il conto consuntivo.

La suddetta relazione deve porre in evidenza l'andamento complessivo della gestione e formulare, sulla base delle valutazioni degli atti gestori esaminati e vigilati, rilievi, considerazioni e proposte affinché l'azione amministrativa possa essere, per l'avvenire, più utilmente indirizzata a conseguire efficienza, efficacia ed economicità.

Torna ovvio evidenziare che per gli specifici argomenti avanti trattati sono state già utilizzate le risultanze emerse dalle relazioni dei revisori.

Qui di seguito si considerano le rimanenti notazioni su altri significativi aspetti della gestione degli enti.

Taluni organi di revisione non hanno mancato di suggerire l'opportunità che le amministrazioni dedichino una maggiore attenzione al momento programmatico delle attività gestorie.

In particolare, per il comune di Palermo si afferma che «come per gli anni precedenti, per quanto attiene la relazione della giunta municipale di cui all'art. 55 della Legge 142 del 1990, il collegio non può che ripetere quanto indicato nelle precedenti relazioni e cioè che "in assenza di una definizione dei programmi a monte e di un supporto tecnico-contabile che produca quelle informazioni necessarie alla individuazione dei costi ed alla parametrizzazione dei risultati (contabilità economica - contabilità sociale)" la stessa "non contiene, chiaramente, ciò che la legge stessa prevede e cioè le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti" che dovrebbero estrinsecarsi "in valutazioni sulle risultanze economiche, sulla gestione del patrimonio e la significatività delle sue variazioni, sulla quantificazione del divario fra le attese dei cittadini e le risposte del comune in termini di qualità, servizi e tempi di risposta, sul rapporto tra sacrificio dei cittadini e benefici ottenuti e sulla chiara indicazione del costo dei servizi prestati e sul relativo standard di qualità opportunamente comparato".

L'assenza di tali informazioni rende particolarmente problematico il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità basata sui piani esecutivi gestionali (P.E.G.) e quindi

sulla responsabilizzazione dei servizi e l'assegnazione delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi dettagliatamente prefissati anche nelle modalità di esecuzione ».

Anche per il comune di Casoria si rinvengono considerazioni in materia di programmazione. Infatti, il collegio dei revisori, sulla premessa che l'ente, pur non essendo strutturalmente deficitario, è caratterizzato da una spesa corrente molto bassa, invita «l'amministrazione a investire nella fase di programmazione ponendo particolare attenzione ai seguenti obiettivi:

- a) realizzazione delle entrate;
- b) predisposizione dei programmi, determinazione degli obiettivi e elaborazione di strategie miranti al più efficiente rapporto costo/performance;
- c) organizzazione del personale al fine di aumentare la produttività della spesa;
- d) predisposizione del regolamento generale sull'ordinamento degli uffici e dei servizi;
- e) adozione del P.E.G. di cui all'art. 11 D.lgs. 77 del 1995 senza il quale, peraltro, diventa privo di significato il controllo interno di gestione di cui agli artt. 39 e successivi del D.lgs. 77 del 1995».

Per il comune di Livorno, i revisori raccomandano di «rafforzare all'interno dell'ente la cultura della programmazione e della definizione degli obiettivi e del loro raggiungimento, dell'analisi dei risultati. La pronta applicazione da parte del comune dei criteri e modalità contabili previsti dal D.lgs. 336 del 1996 fa ritenere l'ente sensibile a questa esigenza, ma deve essere diffuso e fatto proprio in modo capillare il principio ispiratore di tale normativa».

Dall'esame di numerose relazioni è dato registrare la mancata introduzione della contabilità economica (anche di tipo analitico e per centri di costo) e dell'adozione di un idoneo sistema di controllo di gestione.

Al riguardo, le amministrazioni interessate sono state invitate a dotarsi di tali strumenti (in uno con quelli di tipo informatico) al fine di dare compiuta attenzione al decreto legislativo n. 77 del 1995 (Benevento, Brindisi, Bari, Brescia, Cagliari, Castellammare di Stabia, Ercolano, Latina, Livorno, Pisa, Sassari, Taranto, Varese).

Particolari rilievi sono stati formulati o in ordine al ritardo nella determinazione dei responsabili dei diversi settori (Perugia), ovvero nella mancata individuazione per ciascun preposto ai servizi dei capitoli da affidare alla sua gestione (Vigevano) oppure, infine, per non essere stato adottato il provvedimento formale di destinazione del budget di gestione (Novara).

Altri rilievi interessano il settore relativo ai residui e agli storni di bilancio. Al riguardo, i revisori di Messina segnalano che «manca la delibera di riaccertamento dei residui e/o l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di competenza, di cui all'art. 69, comma 5, lettera c, del D.lgs. 77 del 1995»; quelli di Carrara che sulla massa residui tuttora una notevole mole di iscrizioni non risulta ancora perfezionata.

Presenti sono anche i rilievi in ordine al settore concernente gli agenti contabili.

In particolare, gli organi di revisione di Imola e di Brindisi sottolineano l'uno la mancata definizione delle loro figure e delle relative competenze, l'altro la non determinazione delle procedure di carico e discarico per consentire l'effettuazione delle verifiche periodiche di cui all'art. 64 del D.lgs. n. 77. In altri tre casi (Cinisello Balsamo, Ercolano e Bari) manca la formulazione della nomina degli stessi agenti contabili.

Osservazioni si registrano pure relativamente agli economi e al servizio di tesoreria. Circa gli economi, si rileva che per il comune di Bari non è stato reso il conto, per quello di Palermo viene ribadita la necessità che le anticipazioni siano regolarizzate nell'esercizio. Per quanto riguarda la tesoreria, meritano una evidenziazione i rilievi che vengono formulati a proposito del comune di Pescara - per ciò che concerne le carenze del sistema informatico-contabile, che non consente la verifica binaria della contabilità del tesoriere - e per il Comune di Bari - per il rinnovo della convenzione di tesoreria sempre con la stessa banca in contrasto con quanto previsto dal D.lgs. n. 77 del 1995.

Infine, i revisori di Messina fanno presente che al « fine di migliorare l'attività gestionale e di controllo durante le verifiche di cassa, il collegio ribadisce quanto già evidenziato nei verbali relativi alle verifiche periodiche e, in particolare, rammenta:

- è obbligatorio il rispetto della cronologicità nella trasmissione delle reversali e dei mandati al tesoriere, con evidenziazione di eventuali annullamenti;
- il tesoriere deve trasmettere con tempestività alla ragioneria del comune l'elenco dei cosiddetti "provvisori di entrata" e di "uscita" operati, al fine della immediata emissione delle reversali e dei mandati da parte del comune e della loro pronta contabilizzazione;
- non possono essere tenuti sospesi né mandati né reversali né può procedersi all'annullamento ed alla successiva riemissione di un documento contabile già operato dal tesoriere apportando variazioni al capitolo".

Scarse sono le osservazioni dei revisori dei conti in materia di attività contrattuale degli enti. Ciò appare alquanto singolare, atteso che dopo il ridimensionamento dei controlli esterni di legittimità (Co.Re.Co.) assumono grande importanza quelli interni (revisori dei conti e nuclei di valutazione), ambedue deputati per legge ad accertare sia la regolarità dell'attività contrattuale, sia la rispondenza della stessa ai canoni dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità.

Le considerazioni più ricorrenti riguardano le opere pubbliche e le forniture di beni e servizi. A proposito delle prime, i revisori di Livorno osservano che "ripetutamente hanno richiamato all'attenzione l'opera del Palasport, opera che nonostante i ripetuti pareri giuridici è ancora irrisolta e ferma agli stati di avanzamento visibili. Pare si possa dire che il danno per l'ente è ormai avvenuto, sia per le condizioni dell'opera, sia per gli oneri finanziari sui finanziamenti solo in parte spesi e sia per i possibili nuovi maggiori costi se si dovesse dar luogo alla ripresa dei lavori. Né le condizioni delle imprese concessionarie sembrano poter dare affidamento per il ristoro del danno. Sempre nel corso del duplice mandato i revisori si sono più volte soffermati sull'esame dell'opera relativa al teatro Goldoni, il cui progetto risale al 1987, rilevando come il dilatarsi dei tempi rende impossibile il mantenimento dei costi previsti e la realizzazione delle opere nella spesa programmata. Proprio prendendo spunto dalle due opere summenzionate, i revisori hanno raccomandato e raccomandano che nella contabilità del comune sia dedicato un capitolo speciale per il controllo delle opere, che prende il via al momento della originaria delibera e che segua i lavori nel loro corso di tempo e importo. Ciò per valutare la economicità e la efficienza degli uffici preposti alla realizzazione".

I revisori di Alessandria raccomandano una "indagine approfondita su eventuali lavori appaltati e non ancora conclusi e sulle cause che hanno generato tali situazioni, sulle revisioni prezzi e sulle sospensioni lavori concesse (durata e legittimità)"; numerosi altri

(Andria, Bolzano, Brescia, Caltanissetta, Cagliari, Carrara, Cosenza, Lamezia Terme, Ravenna, Sassari, Ercolano) suggeriscono che “l'amministrazione provveda a formare per ogni opera una scheda rappresentativa ed informativa dell'iter (progetto, affidamento dei lavori, perizie di variante e suppletive, revisione prezzi, conto finale, collaudo ecc.). Tale scheda, allegata ad ogni rendiconto anche in sintesi, dovrebbe comunque indicare:

1. data approvazione progetto
2. finanziamento
3. data consegna lavori
4. tempi di esecuzione previsti
5. tempi di esecuzione effettivi
6. importo e base d'asta
7. importo di aggiudicazione
8. importo finale (stimato per i lavori in corso)”.

Circa le forniture di beni e servizi, è raccomandato il “massimo rispetto delle procedure, non utilizzando le trattative private se non previamente e congruamente motivate” (Alessandria, Bolzano).

Invero, i revisori di Bolzano fanno presente, altresì, che “a favorire il verificarsi di casi anomali in cui il numero di offerte acquisite è inferiore a quello regolarmente richiesto è sicuramente il fatto che il cosiddetto “elenco dei fornitori” (come previsto all'art. 32, lett. q, del regolamento di contabilità) non risulta ancora essere stato istituito, e tantomeno aggiornato”; “al fine di evitare il rischio di invitare fornitori non più in attività ovvero operanti in settori merceologici diversi da quello oggetto della gara informale, risulta quindi assolutamente non più procrastinabile l'istituzione ed il costante aggiornamento dell'elenco dei fornitori”. “Al fine poi di ridurre ulteriormente il rischio di mancate risposte da parte dei fornitori invitati si rende indispensabile l'introduzione e regolamentazione di penalizzazioni (in termini di cancellazione da detto elenco) dei fornitori che non rispondono”.

Soltanto in alcuni casi i collegi dei revisori si sono soffermati ad esaminare le aziende locali erogatrici di servizi, e quasi sempre sotto il profilo del ripiano dei debiti da porre a carico del comune.

Sintomatico, al riguardo, è il referto che l'organo di revisione ha redatto per Messina: “Esaminato il bilancio 1996 di tale azienda A.T.M., si evince che l'esercizio si è chiuso, ancora una volta, con una rilevante perdita (£. 16.690.230.515) che dovrà essere coperta con fondi del comune. Considerato che il comune ha programmato finanziamenti per 11.000.000.000 (v. delibera 131/C del 29/11/96 del consiglio comunale) finalizzati all'ammodernamento del parco automezzi, questo collegio ritiene che ciò dovrebbe tradursi - in termini aziendali - non solo in una maggiore efficienza del servizio pubblico di trasporto ma anche - e soprattutto - in un miglioramento dei risultati della gestione economica, sì da consentire il raggiungimento del pareggio”.

Nella stessa linea di considerazioni si pongono i revisori di Palermo, i quali, nel prendere atto dell'avvenuta copertura da parte del comune dei fabbisogni finanziari delle aziende municipalizzate, invitano l'Amministrazione ad assicurare “un migliore e più concreto controllo dell'attività gestionale delle aziende stesse”.

Considerazioni di metodo e di merito vengono svolte dai revisori dei conti del comune di Foggia: “il collegio esaminato il bilancio consuntivo dell'AMICA per

l'esercizio 1996, letta la relazione al bilancio del collegio dei revisori, ritiene che l'avanzo di gestione conseguito dall'azienda, pari a £. 2.336.938.788, debba essere acquisito al bilancio comunale dell'esercizio 1997; nel contempo, suggerisce all'amministrazione e al consiglio comunale di orientare le proprie decisioni nei termini sopra indicati. In merito al conto consuntivo per l'esercizio '96 presentato all'ATAF e letta la relazione al bilancio del collegio dei revisori, questo collegio ha riscontrato che il pareggio di bilancio è stato conseguito mediante l'accantonamento al fondo investimenti del risultato positivo di gestione pari a £. 436.734.244. A parere del Collegio, la destinazione del risultato positivo di gestione deve essere sottoposta alla determinazione del consiglio comunale; in proposito i revisori suggeriscono l'acquisizione del risultato positivo di gestione al bilancio comunale dell'esercizio 1997".

L'organo di revisione del comune di Bari rileva la non corretta impostazione fiscale di aziende titolari in proprio di partita I.V.A.: si tratta di aziende che, non avendo ancora acquisito la personalità giuridica, rimangono assorbite nella soggettività tributaria passiva del comune. Con l'occasione, segnala che le aziende medesime non provvedono all'invio dei budgets e dei rendiconti per consentire al consiglio comunale di svolgere un'efficace opera di verifica e di intervenire con tempestività in caso di squilibrio gestionale.

I revisori dei conti del comune di Castellammare di Stabia, dopo aver esaminato il rendiconto patrimoniale dell'A.S.A.M. al 31/12/1996, ritengono "insufficiente la documentazione prodotta per comprovare il deficit patrimoniale ivi indicato; tenuto presente che l'ente è tenuto alla sua copertura, esso ha diritto a conoscere il risultato annuale scaturente da adeguata contabilità che ponga a confronto la competenza temporale di elementi attivi e passivi".

I revisori di Trieste e Roma lamentano che le gestioni delle farmacie comunali si chiudono in disavanzo, per cui impegnano le rispettive amministrazioni ad intervenire per una più utile condotta gestionale.

Un collegio di revisori raccomanda la regolarizzazione di rapporti finanziari con altri enti: in particolare, nei confronti di altri comuni per la quota di partecipazione al consorzio istituito per la gestione dell'inceneritore, con la G.E.A. per servizi di depurazione e fognatura, con le A.S.L. e con altri comuni per il rimborso di competenze spettanti ai dipendenti comandati (Pisa). Un altro collegio (Ercolano) suggerisce di pervenire ad una "definizione dei rapporti convenzionali e patrimoniali con l'Acquedotto Vesuviano, presentando particolare attenzione all'incasso tempestivo, da parte dell'ente, delle somme a residuo o comunque dovute".

I revisori del comune di Roma appuntano la loro attenzione anche sulla tematica delle indennità di esproprio. Essi sostengono che "la questione presenta carattere di estrema delicatezza giuridica ed economica in generale; ed, in particolare, la fattispecie rientrante nella categoria della "accessione invertita", nonché per le situazioni pregiudicate per i termini scaduti e per le occupazioni illecite". Essi ribadiscono "la propria preoccupazione che, dato il lungo periodo necessario alla definizione giudiziaria dei procedimenti, si creino le condizioni per l'imputazione in contabilità di gravosi oneri futuri, non solo diretti ma anche accessori (interessi, rivalutazioni, spese processuali) e raccomandano di individuare, con urgenza e con effetti a breve periodo, strumenti alternativi alla lite giudiziaria".

11.6 Le gravi irregolarità di gestione

Un altro importante compito che il legislatore ha commesso all'organo di revisione (art. 105, comma 1 lette e), del D.lgs. 77) è il referto al consiglio dell'ente su gravi irregolarità di gestione.

Tale referto deve essere contestualmente denunciato ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità.

Trattasi, com'è evidente, di interventi, a carattere meramente notiziale, volti a conseguire una più corretta condotta nella gestione della cosa pubblica, sovente esercitata in violazione di specifiche norme di legge, talvolta anche di natura penale.

È altresì evidente che la presente funzione è svolta dai revisori soprattutto a garanzia dei principi di legalità.

Essa, oltre a manifestarsi con comunicazioni autonome via via che le irregolarità stesse sono riscontrate, dovrebbe svolgersi con specifici riferimenti in sede di relazione sul conto consuntivo, atteso che questo è la risultante di tutta l'attività gestoria dell'ente, ivi compresi gli atti posti in essere "contra legem".

Il collegio dei revisori di Treviso, dopo aver evidenziato in una relazione del 1991, il "problema dell'adeguamento dell'apparato burocratico e l'urgenza di provvedere alla copertura dei posti vacanti a livello dirigenziale", e dopo essere ritornato sull'argomento con la relazione al conto consuntivo per il 1995, fa presente che "la situazione si è aggravata per l'esodo, volontario o per pensionamento, di numerosi dirigenti qualificati, tra i pochi rimasti". Lo stesso collegio dei revisori afferma che "l'inadeguatezza della struttura burocratica, gli errori, i ritardi e le negligenze dei dirigenti, sono all'origine dei considerevoli danni derivati all'ente", che essi hanno "sistematicamente denunciato, ma che non si è mai proceduto agli accertamenti per evidenziare le responsabilità, nonostante ciò fosse anche formalmente deliberato negli atti di giunta". Su tale questione essi richiamano un rapporto dell'aprile del 1994 del vicesegretario generale e una relazione del segretario generale, datata 19 marzo 1997, che, dando un quadro della situazione organizzativa dell'ente, la definisce come "al limite del collasso con effetti che possono diventare penalizzanti sia per tutti gli occupanti, amministratori e personale dipendente, sia per la cittadinanza".

Altre gravi irregolarità hanno riguardato:

- un ammanco di cassa di cui è stata data notizia alla Corte dei conti (Palermo);
- danni erariali conseguenti all'eliminazione di alcuni residui attivi (Catanzaro);
- mutui contratti e non utilizzati nonostante il regolare pagamento sia della quota capitale, nonché della parte interessi (Brindisi);
- "il ritardo oltre i termini prescrizione, nella riscossione dei propri crediti, dovuto alla semplice disorganizzazione ed intempestività degli uffici comunali, rappresenta infatti un vero e proprio danno patrimoniale per le casse comunali con conseguente personale responsabilità patrimoniale, non solamente a carico dei funzionari negligenti, ma anche a carico degli stessi amministratori in quanto di tanto già espressamente avvisati da questo organo di controllo (v. ns. relazione al conto consuntivo 1995, 1994 e 1993)" (Bolzano).
- La "mancata riscossione di alcuni (ben individuabili) corrispettivi (residui e competenza) per il conferimento di rifiuti solidi urbani (sin dal 1991 e successivamente

- fino ad oggi) nonostante gli inviti formulati. Anche la mancata riscossione dei fitti attivi costituisce un problema non ancora risolto la di cui messa a regime si impone (atteso che - diversamente - si potrebbe verificare un comportamento omissivo censurabile, con grave danno per l'erario comunale)" (Trapani);
- il comune di Cinisello Balsamo, il cui tesoriere "ha reso il conto annuale oltre il termine di legge del 28 febbraio dell'esercizio successivo. Tale ritardo è stato causato da gravi e ripetute irregolarità nella gestione contabile delle rilevazioni di cassa, attraverso l'effettuazione di numerose registrazioni erranee, di cui l'ente è venuto a conoscenza solo il 27. 5. 97".
 - Il comune di Catanzaro sia per pignoramenti eseguiti presso il tesoriere comunale e dovuti soprattutto per inerzia dell'amministrazione, sia per non effettuate riscossioni nel corso dell'esercizio riguardo al servizio fognature, depurazione e TARSU;
 - in violazione di precise disposizioni il rinnovo sistematico e tardivo "di convenzioni in atto, supportato da non dimostrate affermazioni di inesistenza di soggetti simili in possesso di specifici requisiti" (Bari);
 - il comune di Messina, per il quale il collegio dei revisori osserva che l'ente "ha provveduto alla sistemazione contabile di alcuni dei pignoramenti eseguiti da terzi in anni precedenti presso il tesoriere". "Tale attività è proseguita anche nel 1997. Tuttavia, restano innumerevoli partite da sistemare; l'importo relativo ammontava a £. 51.226.659.064 al 31.12.1996 e si è ridotto a £. 32.017.121.682 al 30.06.97". Lo stesso collegio "auspica che si provveda in tempi rapidi alla definitiva eliminazione della evidenziata anomalia". "Non risultano, a tutt'oggi, avviate le attività ricognitive necessarie per l'individuazione della causa originaria dei debiti oggetto di pignoramento né che siano stati posti in essere gli adempimenti riconducibili all'accertamento della legittimità di tali debiti ed avviate le eventuali azioni di responsabilità. Si ribadisce che "l'inserimento contabile del debito, effettuato in alternativa al riconoscimento di legittimità, non significa l'accettazione della liquidazione e pagamento, atteso che l'Ente dovrà farsi carico della ulteriore attività sopra indicata".

11.7 Anticipazioni di tesoreria

Nel secondo ambito della presente indagine, il funzionamento dell'organo di revisione viene esaminato con riferimento a dati emergenti dai conto consuntivi (e relativi allegati), raffrontati con quelli delle relazioni redatte dallo stesso organo di revisione.

Siffatto riscontro è finalizzato ad accertare se i revisori abbiano o meno evidenziato fenomeni gestori rilevanti, senza ovviamente voler effettuare, da parte della Sezione, alcun tipo di valutazione della complessiva attività degli organi di revisione espressamente citati.

Ciò posto, devesi rammentare che le anticipazioni di tesoreria - che l'ente può chiedere al tesoriere nel limite del 25% delle entrate accertate nel penultimo esercizio relativamente ai primi tre titoli del bilancio - sono sintomatiche di uno squilibrio tra flussi di entrata e flussi di spesa.

Trattasi generalmente di momenti di illiquidità nascenti da attività gestorie condotte sovente al limite del fisiologico e che, comunque, determinano un appesantimento dei costi dell'ente per via degli interessi che l'ente medesimo deve corrispondere al tesoriere.

Quando il fenomeno assume carattere di accentuata frequenza (e si appalesa per giunta quantitativamente rilevante), risulta sintomatico di sostanziali difficoltà nella gestione.

Orbene, la Sezione ha dedicato alle anticipazioni di tesoreria - anche quest'anno come negli anni precedenti - una specifica rilevazione su tutti gli enti di propria competenza. Da essa - che è riportata in altra parte della Relazione - sono stati estrapolati i dati relativi ai 98 comuni oggetto della presente indagine.

I risultati della connessa elaborazione evidenziano l'esistenza di tre comuni (Salerno, Potenza e Pozzuoli) che nell'esercizio 1996 si sono avvalsi in modo rilevante di anticipazioni, come si evince dal seguente prospetto.

ENTI	Anticipazioni di cassa	Interessi	Entrate correnti
SALERNO	166.391.676.001	1.464.988.904	237.785.038.546
POTENZA	96.529.239.473	400.000.000	105.847.174.658
POZZUOLI	67.731.194.057	800.000.000	113.162.138.366

Dall'esame dei dati del prospetto risulta, in rapporto al volume delle entrate di parte corrente, un notevole ricorso ad anticipazioni, mentre più contenuto appare l'onere per il pagamento di interessi.

Tale ultimo fenomeno può trovare giustificazione in anticipazioni con reintegro al tesoriere in tempi brevi.

Ciò premesso, si rileva che i collegi dei revisori dei conti dei tre comuni sopra indicati hanno evidenziato la situazione delle anticipazioni di tesoreria soltanto per linee molto generali, senza approfondire le ragioni della illiquidità.

L'esame dei conti dei 98 enti del campione ha comunque consentito di rilevare, tra l'altro, anticipazioni che si trascinano da vecchi esercizi (per Perugia, dal 1993), ovvero (per Pisa) il mantenimento fra i residui attivi di un'anticipazione richiesta per finanziare il deficit di bilancio di un'azienda municipalizzata, nell'attesa della realizzazione di un mutuo appositamente acceso e con il quale compensarla.

In ambedue i casi testé citati, la procedura adottata fa sorgere non poche perplessità, in quanto è snaturato lo spirito che giustifica il ricorso all'istituto dell'anticipazione di tesoreria. Infatti, questa sottende una situazione di illiquidità dell'ente, per cui l'anticipazione dovrebbe essere reintegrata in breve tempo e, di massima, entro la fine dell'esercizio. Risulterebbe pertanto anomala quell'anticipazione che si manifestasse con residui attivi ad essa riferibili, per giunta trascinati per più esercizi: nelle anticipazioni il momento accertativo deve necessariamente coincidere con la fase della effettiva riscossione.

Nelle ipotesi sopra rappresentate gli organi di revisione non hanno fatto alcuna osservazione.

Per altri due enti (Vicenza e Reggio Emilia) sono stati contabilizzati fra le anticipazioni di tesoreria fondi di rotazione, disponibili per l'edilizia popolare, ai sensi delle leggi n. 94 del 1982 e n. 179 del 1992.

Non v'è dubbio che trattasi di movimenti di fondi, che presentano caratteristiche diverse sia dalle normali anticipazioni di tesoreria, sia dall'accensione dei mutui. Essi trovano comunque supporto nella normativa vigente.

Gli enti sopra menzionati, nella difficoltà di trovare una più pertinente allocazione in bilancio, hanno optato per una soluzione di tipo analogico con le anticipazioni di tesoreria,

anche nella considerazione che così si assicurava comunque una partita bilanciante, senza alterare la situazione di amministrazione.

Anche nei suddetti casi, i revisori dei conti non hanno rilevato alcunché da segnalare.

11.8 Debiti fuori bilancio

In altra parte della relazione (cfr. par. 4.1) sono state prese in esame – a fini conoscitivi circa il mantenimento degli equilibri di bilancio – le diverse situazioni che hanno dato luogo al riconoscimento ed al ripiano dei debiti fuori bilancio.

Da tali situazioni, sono state estrapolate quelle riguardanti i 98 comuni che costituiscono il campione della presente indagine.

L'esame è stato condotto prendendo in considerazione le deliberazioni adottate dagli enti ai sensi dell'art. 36 del D.lgs. n. 77 del 1995; vale a dire, le delibere "per la salvaguardia degli equilibri i bilancio".

Tra tali documenti, la Sezione ha cercato di individuare, ai fini che qui interessano, quelli nei quali sono esposti debiti fuori bilancio. E ne ha trovati 5, che poi ha raffrontato con i dati e le considerazioni emergenti dalle relazioni finali redatte dai revisori dei conti.

È stato, così, rilevato che:

- per Casoria, pur avendo i revisori chiesto spiegazioni in ordine all'eventuale accertamento di debiti fuori bilancio, è l'amministrazione che non ha fornito alcuna indicazione in merito, nonostante che nella delibera ex art. 36, risultano debiti fuori bilancio senza quantificazione;
- per il comune di Foggia, nella delibera ex art. 36 risultano carte contabili sanate nell'esercizio 1997 e debiti non riconosciuti per £. 17.675 milioni, che non trovano riferimento nella relazione del collegio dei revisori;
- per Padova, nella relazione dell'organo di revisione – che, peraltro, espone in modo molto sintetico soltanto dati contabili – non si evidenziano debiti fuori bilancio, i quali, invece, risultano esistenti nella delibera ex art. 36 per £. 3.957 milioni, e iscritti, poi, nell'esercizio 1997;
- per Prato, nella relazione dei revisori è correttamente precisato che l'amministrazione ha ripianato, nel 1996, debiti fuori bilancio pregressi. Tuttavia, dalla delibera risultano nuove esposizioni debitorie per 1.636 milioni che il consiglio comunale ha posto a carico dell'esercizio 1997, ma che i revisori non hanno evidenziato.

Si segnala, infine, che nel paragrafo 5 di questa relazione – riguardante gli enti che hanno chiuso il bilancio 1996 con un disavanzo – viene menzionato anche il comune di Catania.

Al riguardo è emerso che il ragioniere generale dell'ente ha dichiarato che: "gli avanzi di amministrazione scaturenti dalla chiusura degli esercizi che vanno dal 1988 al 1996, ammontanti a £. 455.684.815.000, sono stati prudenzialmente accantonati dall'Amministrazione per far fronte alle somme pagate dal tesoriere comunale *ope legis* e *ope indicis*, ad eccezione delle somme di £. 23.528.549.142, che furono destinate con i bilanci di previsione 92 – 95".

Tale assunto non sembra aderente a quanto stabilito dall'art. 31 del D.lgs. n. 77 del 1995.

Nonostante ciò, l'organo di revisione ha attestato che "il rendiconto è stato compilato secondo i principi generali accettati e corrisponde alle risultanze della gestione".

Il funzionamento degli organi di revisione viene anche preso in considerazione nel quadro dell'approfondita trattazione del dissesto di cui al paragrafo 4.2.

12 Servizi di controllo interno

Alle soglie del 2000 il disegno di riforma dell'amministrazione pubblica appare ormai completo e il modello che emerge è tracciato con sufficiente chiarezza. La realizzazione della riforma rimane complessa e richiede che le amministrazioni pongano in essere i molteplici adempimenti essenziali per il passaggio da una amministrazione orientata al procedimento ad una orientata al risultato. A questo fine è indispensabile che venga attivato e messo in condizione di operare il nuovo sistema di valutazione basato sul controllo di gestione.

Quest'ultimo, infatti, è posto al centro del nuovo modello di amministrazione, e viene realizzato all'interno di ciascun ente attraverso un apposito organo denominato indifferentemente *servizio di controllo interno o nucleo di valutazione* (decreto legislativo 29 del 1993, art. 20).

La comprensione della logica di tale controllo e le modalità scelte per la sua concreta attuazione sono fondamentali per realizzare la trasformazione che, anche attraverso esso, il legislatore ha inteso imprimere alla concezione tradizionale dell'amministrazione.

Continuando l'attività intrapresa con la relazione 1997, anche quest'anno la Sezione si propone, attraverso l'analisi dei dati di un apposito questionario, inviato a tutti i comuni superiori agli 8.000 abitanti (n.1326) e a tutte le province (n.100), di delineare lo stato di attuazione dei servizi di controllo interno nell'ambito degli enti locali.

Il questionario è stato restituito da 1195 comuni, pari al 90% del totale e da 98 province.

L'analisi particolareggiata dei dati risultanti dai questionari verrà esposta nei prossimi paragrafi.

Sin da ora, però, si ritiene di evidenziare due aspetti emersi dalla presente indagine e collegati all'esercizio delle funzioni attribuite ai servizi di controllo.

Il primo aspetto, che verrà approfondito nel commento dei dati riguarda l'emersa tendenza, peraltro limitata, che basandosi sulla distinzione tra le funzioni interne (controllo/valutazione) attribuite al servizio di controllo porta alla costituzione di due distinte strutture. Così una struttura (denominata servizio di controllo) viene specificamente dedicata al controllo interno di gestione, mentre un'altra struttura (denominata nucleo di valutazione) viene applicata alla valutazione dei dirigenti.

Il secondo aspetto che verrà approfondito ora riguarda l'impostazione dell'attività a prospettiva esterna sulla cui base deve essere costruito anche il sistema informativo generale, che è stato di recente introdotto proprio in funzione del controllo.

L'esigenza di approfondire questo aspetto non emerge dall'esame delle singole risposte fornite al questionario, ma nasce sullo sfondo della complessiva analisi condotta dalla Sezione. Si è notato che alcuni enti locali che sperimentano le prime forme di controllo interno avvertono l'esigenza di chiarimenti in ordine alle loro funzioni che, pur dirette all'interno dell'amministrazione, risultano poi da utilizzare da altri organi esterni al fine di realizzare un sistema generalizzato di informazioni basato sul controllo. Il pieno conseguimento delle finalità attribuite al controllo di gestione presuppone che parte delle risultanze emerse all'interno dell'amministrazione siano sottoposte a successivi livelli di analisi operanti all'esterno delle amministrazioni in contesti istituzionali differenti.

I livelli di analisi che devono realizzarsi attraverso il controllo di gestione riguardano innanzitutto l'attività di valutazione e di misurazione realizzata nell'ambito dell'amministrazione di appartenenza, successivamente le comparazioni nel tempo e soprattutto nello spazio in riferimento a più amministrazioni e, infine, la ricostruzione e l'analisi dei fenomeni generali in funzione dell'informazione alle istituzioni rappresentative.

Dei vari aspetti che caratterizzano il controllo di gestione e che sono stati oggetto di ampio approfondimento, quello che finora sembra aver suscitato minore attenzione riguarda lo studio degli strumenti che rendono fattibile l'utilizzo delle risorse conoscitive del controllo interno di gestione all'esterno dell'amministrazione di riferimento. Ciò nonostante il fatto che anche dal punto di vista normativo tale aspetto sia ben presente, nella prospettiva di non disperdere il patrimonio di conoscenze e le conseguenti misure operative che possono scaturire.

Infatti, la normativa non si è limitata a introdurre il controllo di gestione all'interno e in funzione di ciascuna amministrazione ma ha delineato, in vista di molteplici finalità, i diversi livelli di utilizzo e di valutazione. Accanto alla lettura dei risultati del controllo finalizzata all'amministrazione di cui lo stesso è parte, ne è stata prevista un'altra che consentirà al Ministero dell'Interno di esercitare una funzione di informazione sulla base dei risultati conseguiti nelle comparazioni spaziali.⁹² Oltre ad avere lo scopo di "informare" sull'andamento dei fenomeni riscontrati, questa attività ha la fondamentale funzione di mettere a confronto le analisi di efficienza e di efficacia svolte nell'ambito di ciascuna amministrazione con quelle di altre amministrazioni ritenute simili.

Un ruolo di "informazione orizzontale" ancora più generale e che coinvolgerà tutta l'Amministrazione pubblica è previsto sia svolto dalla Presidenza del Consiglio⁹³.

Il sistema dei nuovi controlli non sarebbe, comunque, compreso nella sua interezza se non si considerasse che la legge n. 20 del 1994 attribuisce alla Corte dei conti l'esercizio del controllo di secondo grado. Si va determinando così una sorta di dialettica tra il controllo interno, esercitato dai servizi di controllo, e quello esterno, esercitato dalla Corte dei conti. La Corte, infatti è chiamata ad accertare anche in base all'esito di altri controlli, - quelli interni appunto - la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa. Inoltre la Corte dei conti deve valutare il funzionamento dei controlli interni e riferirne al Parlamento. L'inevitabile e provvido dialogo che il legislatore ha previsto debba instaurarsi tra due diverse fasi del controllo, presuppone l'elaborazione di una metodologia che, coerentemente con le caratteristiche di flessibilità insite nel controllo di gestione, non è stata indicata in dettaglio, ma è stata lasciata agli organi titolari di tale controllo.⁹⁴

⁹²D.lgs. 25 febbraio 1995, n.77, art. 70, comma 7 (ordinamento finanziario e contabile degli enti locali).

⁹³L. 15 marzo 1997, 59 art. 17, comma 1, lett. e (delega al governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa).

⁹⁴In questa ottica diventa determinante l'individuazione della metodologia di cui si avvale il controllo di gestione e la conoscenza delle finalità che devono essere perseguite attraverso l'esercizio di tale controllo. È stato infatti osservato che "Il nuovo ruolo della Corte dei conti presuppone lo sviluppo di forti interazioni tra controllore interno ed esterno, allo scopo di stimolare progressivi arricchimenti e perfezionamenti dei sistemi

La progettazione e l'implementazione degli specifici strumenti richiede un approccio situazionale in favore della promozione e dello sviluppo delle differenti situazioni. Proprio la flessibilità insita nella concezione del controllo di gestione, del resto, rappresenta una delle caratteristiche che rende quest'ultimo uno strumento particolarmente idoneo al recupero di efficienza in un settore come quello degli enti locali, contraddistinto da forte eterogeneità. Contemporaneamente, nella legge è ben presente l'esigenza che la fondamentale caratteristica della flessibilità non debba, considerata la numerosità e la eterogeneità degli enti, produrre polverizzazione di esperienze e dispersione di conoscenze.

È di rilievo innanzitutto la fase della progettazione del controllo. In un contesto in cui sono pur presenti significativi profili di autoregolamentazione, il legislatore ha voluto far riferimento a più livelli di analisi. In particolare, per agevolare funzionali comparazioni ha indicato un particolare strumento di cui possono avvalersi i servizi di controllo.

È previsto infatti, all'art. 40 del D.lgs. 77 del 1995 (sulle modalità del controllo di gestione) che per le comparazioni il servizio di controllo possa utilizzare i dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali per le verifiche⁹⁵.

In particolare, i parametri gestionali a cui fa riferimento il citato articolo sono stati individuati dal governo in sede di predisposizione dei modelli di cui all'art. 114 del D.lgs. 77 del 1995⁹⁶. In tale sede sono stati previsti, ad integrazione di una serie di indicatori finanziari ed economici (il cui utilizzo può considerarsi ormai consolidato), anche dei parametri gestionali con la specificazione di indicatori di efficienza ed efficacia individuati in rapporto ai servizi più importanti dei comuni e delle province. Per correlare gli indicatori ai servizi, questi sono stati distinti in servizi indispensabili, a domanda individuale e diversi.

L'individuazione di detti parametri/indicatori è stata effettuata in funzione dei comuni e delle province per costruire la tabella di detti parametri gestionali, nonché quella di riscontro delle situazioni di deficitarietà strutturale che gli enti devono allegare al conto del bilancio e al certificato del rendiconto in base al comma 5 dell'art. 70.

Il legislatore ha contemplato inoltre - come già osservato - che essi possano essere utilizzati come uno degli strumenti di base del controllo di gestione. L'art. 40 stabilisce, infatti, 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 di cui all'art. 70, comma 7".

Coerentemente con la flessibilità che ispira il disegno normativo, l'elencazione dei parametri/indicatori individuati dal legislatore non è esaustiva ai fini dello svolgimento del controllo di gestione e la loro utilizzazione può essere integrata. Sicché non sembrano da

di valutazione, di validare le modalità di misurazione utilizzate in modo da garantirne la congruità tecnica e, soprattutto consentire la confrontabilità dei dati tra sistemi di amministrazioni diverse". Alberto Zuliani, "La misurazione dell'attività amministrativa" in *Rivista trimestrale di scienza dell'amministrazione*, n.2, 1996, p.47.

⁹⁵ DPR 77 del 1995, art.70, comma 7

⁹⁶ Tali modelli sono stati approvati con regolamento adottato con DPR 31 gennaio 1996, n.194.

condividere alcuni timori espressi in ordine al rischio che attraverso essi si induca l'esercizio del controllo di gestione entro percorsi obbligati⁹⁷.

Va, se mai sottolineato il valore di guida che tale elencazione può assumere, soprattutto in questa prima fase, in ordine alla scelta degli indicatori da utilizzare innanzitutto all'interno dell'amministrazione di cui è parte il servizio ma che, contemporaneamente, devono all'esterno dell'amministrazione rendere possibile l'elaborazione di quelle analisi che a vario livello si basano sui raffronti tra indicatori di enti diversi ma ritenuti omogenei.⁹⁸

Ciò riguarda in particolare il Ministero dell'Interno, il quale ai sensi dell'art. 70, comma 7 del D.lgs. 77 del 1995, deve pubblicare un rapporto annuale, con la rilevazione dell'andamento triennale a livello di aggregati, sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali indicati nell'apposita tabella di cui al comma 5. I parametri a livello aggregato risultanti dal rapporto sono resi disponibili mediante pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale⁹⁹. Il compito attribuito al Ministero dell'Interno non si configura come un mero adempimento formale, bensì come un contributo concreto alla costruzione di un primo livello di informazione orizzontale conseguente alle risultanze delle comparazioni svolte tra i risultati dei controlli di enti diversi, ritenuti omogenei¹⁰⁰.

Sempre in riferimento ai controlli interni, e nell'ottica di promuovere livelli diversi di informazione, con la delega attribuita al Governo con la L. n. 59 del 1997 il legislatore ha previsto la necessità del riordino e del potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta

⁹⁷ Infatti, gli enti potranno avvalersi sia per la tabella dei parametri gestionali da allegare al conto del bilancio sia, a maggior ragione, per la scelta degli indicatori da utilizzare nello svolgimento del controllo interno, di altri parametri/indicatori costruiti da essi in aderenza alle specifiche realtà (art. 70, comma 6, D.lgs. 77 del 1995). Ad ulteriore conferma del valore indicativo che tali parametri assumono per il controllo, la legge 127 del 1997, art. 108, ha stabilito che solo l'art. 39 del D.lgs. 77 del 1995 inerente l'istituzione del controllo interno di gestione è inderogabile e non gli artt. 40 (modalità del controllo di gestione) e 41 (referto del controllo di gestione).

⁹⁸ È stato osservato che l'esame dei modelli governativi dei suddetti indicatori mette in evidenza alcune carenze per l'assenza di notazioni metodologiche su come raccogliere ed elaborare le informazioni necessarie per costruirli. "Le carenze riguardano le unità di misura della produzione prese in considerazione: sempre una sola per ogni servizio contabile. La mancanza di notazioni metodologiche implica che le elaborazioni che i comuni effettueranno potranno essere tra loro anche molto difforni". "Linee guida di contabilità economica per centri di costo", dispensa Formez a cura di P. Bondonio, R. Fava, P. Morigi. Le considerazioni suesposte confermano, nonostante le indicazioni normative, le difficoltà che permangono sulla impostazione di una metodologia operativa che consenta i diversi livelli di analisi. Tali difficoltà, peraltro, non possono essere risolte dall'elencazione degli indicatori proposta dal legislatore. Essa, infatti, ha per il controllo interno un valore puramente indicativo per la costruzione di un complesso minimo di informazioni comuni a tutti gli enti. Tanto è vero che l'art. 40 del D.lgs. 77 del 1995 che richiama tali indicatori è derogabile.

⁹⁹ Fino ad ora non risulta che il Ministero dell'Interno abbia pubblicato tale rapporto. Ciò, presumibilmente, è dovuto al fatto che esso, pur essendo su base annuale, rileva l'andamento triennale di innovazioni non ancora entrate a regime.

¹⁰⁰ "Il rapporto annuale del Ministero dell'Interno.....[.] potrebbe essere individuato quale luogo deputato ad accogliere tali aggregazioni e classificazioni, esponendo gli indicatori finanziari ed economici generali ripartiti per classi omogenee di enti locali, sì da rappresentare un importante riferimento per i raffronti spaziali". "Il sistema degli indicatori negli enti locali", G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, ed. G. Giappichelli, Torino p. 79, 1996.

dalle amministrazioni pubbliche (art.11, comma 1, lett., c). Tra i principi cui il Governo deve attenersi vi è quello di prevedere un collegamento tra l'esito dell'attività di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati e l'allocazione annuale delle risorse. Inoltre, è prevista la costituzione presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri di un banca dati sull'attività di valutazione collegata con tutte le amministrazioni (art. 17). Attraverso tale banca dati dovranno essere elaborate informazioni generali che coinvolgeranno tutte le amministrazioni pubbliche.

Al di là della complessità che l'insieme di questi adempimenti comporta, soprattutto nella fase iniziale appare indiscussa comunque l'esigenza di raccordare tra loro i diversi livelli e i diversi ambiti del controllo interno di gestione così come quelli del controllo esterno.

12.1 L'utilità delle comparazioni

Tra le finalità assegnate al controllo interno la prima è che esso si ponga in rapporto di compenetrazione con l'amministrazione di cui fa parte, "introducendo nell'amministrazione il controllo come parte dell'amministrazione. L'amministrazione anche attraverso l'ausilio che deriva dal controllo interno deve imparare a far di conto, misurare la propria azione e verificare i risultati raggiunti con l'attività di amministrazione attiva"¹⁰¹.

La seconda finalità riconosciuta al controllo interno per sfruttarne tutte le potenzialità conoscitive è che le sue analisi si pongano in rapporto con quelle effettuate da altri controlli svolti in contesti diversi ma con caratteristiche simili.

Infatti se le risorse conoscitive conseguibili dal controllo si esaurissero all'interno dell'ente di cui lo stesso è parte, le stesse sarebbero sotto utilizzate e in parte vanificate.

Già da oggi, infatti, è possibile riscontrare presso gli enti che hanno attuato le prime forme di controllo di gestione l'esigenza di andare oltre la mera analisi delle serie storiche all'interno della medesima amministrazione¹⁰².

Per questa ragione è essenziale investire sulla ricerca di metodologie che consentano l'attuazione di raffronti fra risultati di enti simili. Tali raffronti hanno il merito di stimolare nel tempo la ricerca di risultati migliori, ovviando alla mancanza del fattore concorrenziale, che invece il mercato assicura alle imprese private.

La concreta attuazione delle comparazioni, soprattutto quelle nello spazio, presuppone che tutti gli addetti senza distinzione tra "controllori" e "controllati" condividano, al di là dei meri adempimenti dettati dall'esistenza del controllo di gestione, il valore conoscitivo e il contributo al miglioramento che esso può offrire.

Ciò comporta che la istituzione dei servizi di controllo interno sia concepita non solo in rapporto all'amministrazione di cui è parte, ma anche in rapporto al sistema amministrativo generale, dove operano, oltre al complesso degli enti locali, altri soggetti pubblici interessati ai controlli, dal Parlamento alle regioni, a servizi statali come quelli del

¹⁰¹ S. Cassese "Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto" Conferenza inaugurale del primo corso di formazione su "Costo e rendimenti delle pubbliche amministrazioni" (Scuola superiore della pubblica amministrazione, Roma 16 giugno 1993).

¹⁰² Già non mancano enti che non potendo ancora avvalersi dei risultati elaborati dagli organi indicati dalla legge, stanno sperimentando altre occasioni di confronto create molto spesso dagli enti stessi con la collaborazione di altri organismi (Università, consorzi di ricerca, società di consulenza).