

Ministero dell'Interno e del Dipartimento della funzione pubblica, agli organi centrali e periferici della Corte dei conti.¹⁰³

12.2. Rilevazione sull'attivazione dei servizi di controllo interno di gestione

Esposizione dei dati

Presentando i risultati dell'indagine, si ritiene opportuno sottolineare che nel complesso processo di rinnovamento in cui sono coinvolti gli enti locali il mero dato numerico, peraltro indispensabile per offrire una rappresentazione certa dei fenomeni, non dà conto da solo della realtà e delle difficoltà operative in cui versa tuttora la maggioranza degli enti.

Per porsi nella condizione di realizzare la nuova logica gestionale, infatti, gli enti devono provvedere all'adozione di radicali interventi in materia di organizzazione e di personale. Basti pensare alle difficoltà che comporta il superamento della logica sottesa al bilancio finanziario come puramente autorizzatorio e il conseguente passaggio alla logica del nuovo bilancio economico - finanziario. Quest'ultimo, a sua volta, presuppone una rimodulazione dell'assetto organizzativo in funzione sia della programmazione sia della individuazione dei centri di costo, come unità fondamentale del sistema organizzativo e come condizione per la individuazione dei relativi responsabili a cui affidare l'attribuzione diretta della gestione. In questa prospettiva è intuibile l'importanza che assumono in vista del controllo di gestione, la redazione e la funzione del Peg (il piano esecutivo della gestione previsto dall'art.11 D.lgs. n. 77 del 1995), il quale ha lo scopo di definire i termini di riferimento per ciascun centro di costo/responsabilità.

Questo breve richiamo alla complessità della gestione della riforma è indispensabile per comprendere, senza peraltro che ciò rappresenti una giustificazione, i ritardi attuativi che sono stati rilevati nel corso della ricerca.

Le importanti novità previste dal D.lgs. n. 77 del 1995 confermano le linee enunciate dalla L. n. 142 del 1990 e il disegno assunto come modello portante per tutta l'amministrazione pubblica dal D.lgs. n. 29 del 1993. Esse, infatti, prefigurano le indicazioni essenziali e comuni a tutte le amministrazioni per individuare gli adempimenti e gli strumenti necessari alla costruzione del contesto in cui va a inserirsi il controllo di gestione. Tra questi vanno ricordati la individuazione degli obiettivi, la programmazione, la separazione dell'attività di indirizzo politico da quella di gestione, la contabilità analitica, l'individuazione dei centri di costo etc.

Si tratta di adempimenti la cui realizzazione richiede una convinta adesione da parte di tutti coloro che a vario titolo ne sono coinvolti. La concezione della riforma in atto, infatti, coerentemente con il riconoscimento attribuito alle autonomie, si è limitata a tracciare un disegno comune a tutte le amministrazioni, rimettendo alla normativa dei singoli enti il completamento della stessa.

Anche quest'anno la Sezione ha continuato la rilevazione sullo stato di attivazione dei servizi di controllo interno di gestione/nuclei di valutazione, inviando a tutte le province (100) e ai comuni superiori agli 8.000 abitanti (1326) un apposito questionario da cui sono tratti i dati che di seguito si illustrano.

Le domande sono state formulate in modo tale da essere comparabili con quelle contenute nel questionario utilizzato per la precedente relazione.

¹⁰³Nulla toglie ovviamente che a integrazione del sistema informativo delineato dal legislatore gli enti o altri organismi ne prevedano e sperimentino altri.

Con esse la Sezione ha mirato a rilevare se presso l'ente risultava istituito un servizio di controllo interno o nucleo di valutazione. In caso di risposta positiva, venivano richieste la data di istituzione, quella di inizio della attivazione, la denominazione dell'ufficio, il numero degli addetti (interni e esterni), la qualifica rivestita e, ove fosse stata svolta attività di referto, a chi fosse stata indirizzata (amministratori - politici). I dati acquisiti consentono di delineare un quadro rappresentativo e aggiornato sullo stato di attivazione dei servizi di controllo interno e sulla configurazione assunta dagli stessi nella generalità degli enti locali.

Della totalità degli enti a cui è stato inviato il questionario alla data del 23 maggio 1998 hanno risposto: 98 province su 100 e 1.195 comuni su 1326 (pari al 90%). Rispetto alla analoga rilevazione, effettuata nel 1997, in cui avevano risposto 73 province e 555 comuni (pari al 42%), si registra un incremento del tasso di risposte del 25% per le province e del 47% per i comuni.

Il primo dato che merita quindi di essere evidenziato riguarda il ragguardevole incremento del numero di enti che ha risposto al questionario. La percentuale di risposte ricevute, elevata in assoluto e notevolmente superiore rispetto a quella dell'anno precedente, dimostra l'interesse che gli enti stanno ora manifestando nei confronti del processo di rinnovamento.

Comuni

Tab. 1 - Comuni che non hanno istituito il servizio di controllo/nucleo di valutazione

classe	1996-97			1997-98		
	comuni che hanno risposto (a)	comuni che non hanno istituito il servizio (b)	b/a %	comuni che hanno risposto (c)	comuni che non hanno istituito il servizio (d)	d/c %
5	129	117	91	265	210	79
6	258	217	84	530	357	67
7	128	88	69	319	171	54
8	12	6	50	44	23	54
9	22	4	18	26	9	35
10	3	2	67	5	0	0
11	3	1	33	6	1	17
totale	555	439	79	1.195	771	64

legenda: cl. 5ª 8.001 - 9.999; cl. 6ª 10.000 - 19.999; cl. 7ª 20.000 - 59.999; cl. 8ª 60.000 - 99.999; cl. 9ª 100.000 - 249.999; cl. 10ª 250.000 - 499.999; cl. 11ª 500.000 - oltre.

Passando dalla numerosità delle risposte al loro contenuto, emerge che ancora è molto alta la percentuale di comuni che non ha istituito il servizio di controllo/nucleo di valutazione. Infatti su 1.195 comuni che hanno risposto, 771 (pari al 64%) hanno dichiarato di non averlo ancora istituito. Tale percentuale, pur elevata, è comunque inferiore del 15% a quella riscontrata nella relazione relativa all'anno precedente (79%). È opportuno osservare che il dato relativo al numero dei comuni che non ha ancora istituito il servizio di controllo interno rappresenta una situazione in evoluzione. Molti comuni infatti hanno precisato che l'istituzione del servizio di controllo interno era già in corso, ovvero prevista come prossima, in quanto la concreta attuazione dipendeva dall'adozione dei regolamenti di contabilità e/o di organizzazione, anch'essa imminente. Una spinta verso l'adeguamento al disegno normativo viene anche dalla necessità per i comuni di dare attuazione alle

norme della contrattazione collettiva nazionale dei dirigenti che chiamano in causa i servizi di controllo ai fini della valutazione dei dirigenti (art.23).

L'attribuzione della definizione del sistema di valutazione dei risultati dell'attività dei dirigenti al servizio di controllo/nucleo di valutazione va considerata una occasione che contribuisce a rendere visibili gli intrecci tra controllo interno di gestione/valutazione/responsabilità dei dirigenti, anche se nella pratica la definizione del sistema di valutazione dei dirigenti può seguire modelli operativi diversi. Infatti da un esame complessivo dei dati acquisiti emergono diverse logiche attuative alla luce delle quali non sempre assume diretta rilevanza la connessione tra controllo di gestione e valutazione dei dirigenti. Infatti, da un lato vi sono enti che tendono a distinguere nettamente la funzione del controllo da quello della valutazione, arrivando a sostenere l'opportunità di istituire due diverse strutture, dall'altro vi sono enti che per ora hanno istituito il nucleo in funzione della sola valutazione dei dirigenti, rinviando, come meglio si vedrà, ad un secondo momento l'impostazione e l'avvio del controllo di gestione.

Dall'esame della tabella 1 si rileva che la percentuale più bassa di inadempienze si riscontra nei comuni maggiori e che essa aumenta progressivamente con il diminuire delle dimensioni dei comuni. Sono quindi i comuni più piccoli quelli che incontrano maggiori difficoltà ad adeguarsi al nuovo modello organizzativo. Tali difficoltà sono presumibilmente attribuibili anche alle minori risorse di cui dispongono i comuni più piccoli. Per ovviare a tali difficoltà è da auspicare che essi sperimentino l'istituzione del servizio di controllo interno in forma associata con altri comuni. Dall'esame delle risposte è emerso in effetti che alcuni comuni della Toscana e dell'Emilia Romagna hanno già scelto questa soluzione.

Tab. 2 — Comuni che hanno attivato il servizio di controllo sul totale di quelli che lo hanno istituito, secondo la classe demografica

classe	comuni che hanno risposto	comuni che hanno istituito il servizio (a)	comuni che hanno attivato il servizio (b)	b/a %
5	265	55	31	56
6	530	173	109	63
7	319	148	108	73
8	44	21	20	95
9	26	17	13	76
10	5	5	4	80
11	6	5	4	80
totale	1.195	424	289	68

L'esame della Tab. 2 appare utile perché evidenzia tra i comuni quelli che hanno effettivamente attivato il servizio, anche se il dato puramente numerico consente solo di fotografare la situazione, senza dare conto delle ragioni che hanno impedito al comune di attivare il servizio di controllo interno pur avendolo istituito.

Dei 424 comuni che hanno risposto di aver istituito il servizio di controllo, 289 (pari al 68%) affermano anche di averlo attivato. L'attivazione più alta si registra nei comuni medio grandi dove si assesta sui 4/5 dei comuni che lo hanno istituito, ma anche in

quelli più piccoli supera il 50% . La mancata attivazione dei servizi istituiti può ritenersi imputabile al tempo relativamente esiguo trascorso dalla loro istituzione, così da far ritenere che i dati esposti nella tab.2 siano destinati a mutare rapidamente. Altre considerazioni si imporrebbero se lo scarto tra servizi istituiti e attuati dovesse permanere.

Tab. 3 — Comuni che hanno attivato il servizio di controllo/nucleo di valutazione e referti presentati agli organi politici e amministrativi

classe	comuni che hanno attivato il servizio	referti presentati agli organi politici	referti presentati agli organi amministrativi
5	31	14	13
6	109	67	57
7	108	63	43
8	20	16	9
9	13	9	7
10	4	3	3
11	4	4	3
totale	289	176	135

Dall'esame della tab. 3 emerge che molti dei comuni che hanno attivato il servizio di controllo hanno già svolto almeno una prima volta anche attività di referto nei confronti degli organi politici e/o amministrativi. Infatti su 289 comuni che hanno attivato il servizio, 176 referti risultano presentati agli organi politici e 135 a quelli amministrativi.

L'equilibrata articolazione dei destinatari sembrerebbe indicare presso i servizi di controllo un'interpretazione del proprio ruolo che tiene in debito conto i prescritti doveri referenti nei confronti dei poteri locali.

Province

Il primo dato che emerge in ordine alla province è l'altissimo numero di risposte pervenute. Infatti hanno risposto 98 province su 100, mentre l'anno scorso avevano risposto 73 province. Si registra quindi un incremento delle risposte pari al 25 %.

Tab. 4 — Province che hanno istituito il servizio di controllo secondo l'area geografica

Area Geografica	1996 - 97			1997 - 98		
	Province che hanno risposto a)	Province che hanno istituito il servizio b)	b/a %	Province che hanno risposto c)	Province che hanno istituito il servizio d)	d/c %
Nord Occidentale	16	11	69%	23	19	83%
Nord Orientale	18	15	83%	20	18	90%
Centro	18	10	56%	21	10	48%
Sud	14	3	21%	22	12	55%
Isole	7	3	43%	12	7	58%
TOTALE	73	42	58%	98	66	67%

Una delle ragioni del numero di province che hanno istituito il servizio di controllo percentualmente superiore a quello dei comuni è da attribuire alle dimensioni mediamente maggiori delle province rispetto ai comuni e alla relativa omogeneità delle loro strutture. Le province che affermano di aver istituito il servizio di controllo sono 66, oltre due terzi del totale. L'aumento più considerevole rispetto all'anno precedente si riscontra nelle Isole e nel Sud.

Tab. 5 — Province che hanno attivato il servizio di controllo sul totale di quelle che lo hanno istituito

AREA GEOGRAFICA	Province che hanno risposto a)	Province che hanno istituito il servizio b)	Province che hanno attivato il servizio c)	c/b
Nord occidentale	23	19	14	74%
Nord orientale	20	18	16	89%
Centro	21	10	9	90%
Sud	22	12	8	67%
Isole	12	7	3	43%
Totale complessivo	98	66	50	76%

Passando all'esame del numero di province che ha effettivamente attivato il servizio di controllo tra quelle che lo hanno istituito, emerge che in tali condizioni si trovano 50 province (pari al 76%). Mentre per quanto riguarda l'istituzione dei servizi le province appaiono al primo posto (67%) rispetto ai comuni (36 %), nell'attivazione degli stessi i comuni (68 %) recuperano buona parte dello scarto, assestandosi su valori prossimi a quelli delle province (76 %).

Tab. 6 — Province che hanno attivato il servizio di controllo e referti presentati agli organi politici e amministrativi

AREA GEOGRAFICA	Province che hanno attivato il servizio a)	Referti presentati agli organi politici b)	Referti presentati agli organi amministrativi c)
Nord occidentale	14	13	11
Nord orientale	16	14	12
Centro	9	7	3
Sud	8	5	4
Isole	3	5	5
Totale complessivo	50	44	35

Dall'esame della tabella emerge che molte delle province che hanno attivato il servizio hanno già svolto anche attività di referto nei confronti degli organi politici e/o amministrativi. Anche i dati relativi all'attività di referto delle province confermano una certa omogeneità con quelli analoghi emersi nei comuni.

Profili problematici emersi dalle risposte al questionario

Nel questionario, inviato agli enti che rispondevano di avere istituito il servizio di controllo interno venivano richiesti la data di attivazione del medesimo, la denominazione attribuita, il numero di persone interne o esterne addette al servizio, la qualifica da esse rivestita e, infine, ove fosse stata svolta attività di referto, a chi fosse stata diretta (amministratori e/o dirigenti).

Struttura degli organi

Attraverso l'esame delle denominazioni utilizzate e dai chiarimenti forniti telefonicamente dagli enti, è possibile formulare alcune considerazioni sulle diverse modalità organizzative scelte da essi per dare attuazione alle funzioni di controllo e di valutazione attribuite al servizio di controllo o al nucleo di valutazione (art. 39 D.lgs. n. 77 del 1995 e art. 23 CCLN dirigenti autonomie locali).

La maggioranza degli enti ha istituito un organismo a cui ha attribuito indifferentemente la denominazione di servizio o nucleo, senza distinzione di funzioni. Una minoranza di enti ha attribuito il controllo interno ad un servizio rientrante nell'ambito di un settore di attività più vasto (servizio economico-finanziario, ragioneria, personale) o al collegio dei revisori.

La scelta di affidare il controllo interno ad un servizio preesistente non sembra condivisibile perché la legge, pur riconoscendo ampia discrezionalità agli enti in ordine alla organizzazione del servizio di controllo, ha concepito la struttura preposta all'esercizio del controllo come *autonoma e distinta* dai servizi preesistenti. Essa, infatti, si configura come una struttura di staff al servizio di tutto l'apparato, che determina con i suoi referti stimoli ed esigenze di raccordi nei confronti sia degli organi di direzione politica che di quelli amministrativi.

Neanche la scelta di affidare il controllo interno al collegio dei revisori sembra condivisibile. Già nella relazione dell'anno scorso si consideravano i dubbi interpretativi che a questo proposito potevano essere insorti sulla base della disciplina contenuta nella legge 142 del 1990 che per prima aveva contemplato per gli enti locali la possibilità di inserire negli statuti forme di controllo economico interno. Tali dubbi erano sorti perché la previsione del controllo interno era disposta nello stesso articolo contenente la disciplina del collegio dei revisori (art. 57, c.7). Essi non hanno però più ragione di sussistere dopo l'emanazione del D.lgs. n. 29 del 1993, che in tema di controllo di gestione prescrive inequivocabilmente l'istituzione di un apposito organismo¹⁰⁴.

¹⁰⁴Fino al D.lgs. n. 29 del 1993 le incertezze in ordine alla legittimità o opportunità di attribuire compiti propri del servizio di controllo interno/nucleo di valutazione al collegio dei revisori erano state alimentate anche dal fatto che il Ministero dell'Interno, con proprio decreto del 1991 nel quale venivano stabiliti i criteri per il compenso dei revisori, aveva previsto la possibilità di aumentare lo stesso qualora fosse affidato ai revisori anche il controllo interno di gestione. In assenza di un'apposita previsione del legislatore, in due deliberazioni aventi per oggetto la individuazione delle attività dei revisori dei conti alla luce della 142 del

L'esame delle denominazioni utilizzate dagli enti ha consentito anche di rilevare un orientamento attuativo che merita specifica riflessione. Esso riguarda il modo di concepire le funzioni interne attribuite dalla legge e dalla contrattazione collettiva dei dirigenti all'organismo di controllo/valutazione. Sulla base di tale orientamento, alcuni enti attribuiscono un diverso significato e differenti finalità al servizio di controllo e al nucleo di valutazione, concependo per ciascuno di essi specifiche e distinte funzioni.¹⁰⁵

Questo orientamento sembra basarsi essenzialmente sull'assunto che il controllo di gestione, attraverso cui viene misurato e valutato il grado di realizzazione dei programmi e degli obiettivi definiti dagli amministratori, rappresenti una funzione sostanzialmente diversa da quella di valutazione delle prestazioni offerte dai dirigenti.

Al riguardo la disciplina, pur non disponendo espressamente per l'esercizio di entrambe le funzioni l'istituzione di un unico organismo, non sembra lasciare margini ad ambiguità sul punto¹⁰⁶. Ciò nonostante il riconoscimento delle autonomie comporti, da parte del legislatore, la sola indicazione del quadro di fondo, rimettendo agli enti il completamento di esso sulla base della realtà di ciascuno. Una concezione simile presuppone che l'ente provveda direttamente alla indispensabile specificazione ispirandosi a criteri di ragionevolezza, tenendo in adeguato conto il contesto cui è destinata. In questa prospettiva, nel definire la scelta organizzativa più idonea all'esercizio delle complesse funzioni di controllo e di valutazione, è necessario definire i criteri più efficaci e insieme considerare le caratteristiche degli enti in cui tali funzioni devono essere realizzate. Caratterizzato da elevata numerosità e da eterogeneità, il settore degli enti locali impone che la scelta organizzativa per l'esercizio di entrambe le funzioni si attenga, in mancanza di criteri puntualmente previsti, al criterio sostanziale della "essenzialità".

Tale caratterizzazione degli enti locali non sembra giustificare l'istituzione di due organismi. Pertanto, per realizzare adeguatamente entrambe le finalità con un unico organismo, è necessario dedicare la massima attenzione alla definizione di una metodologia operativa che consenta di tenere adeguatamente conto della maggiore complessità insita nell'attribuzione anche della valutazione dei dirigenti, secondo quanto previsto dalla contrattazione collettiva.

L'aumento delle funzioni e la complessità operativa che ne deriva richiedono non tanto l'istituzione di due organismi, quanto che sia prestata particolare attenzione sia alla scelta dei profili professionali che devono entrare a far parte del servizio di controllo, sia alla formazione di adeguate strutture di supporto, sia alla fase della impostazione metodologica dell'attività del controllo e della valutazione, tenendo conto della distinzione e delle interrelazioni che esistono tra le due funzioni. Tale chiarezza comporta che vengano

90 la Sezione enti locali aveva sostenuto che la titolarità del controllo interno di gestione rientrava tra i compiti propri del collegio dei revisori.

Una differente posizione viene espressa dall'Anci. Infatti, sulla base di un'apposita norma statutaria e adeguato aumento, fino al 20 per cento, del compenso dei revisori, l'Anci ritiene che il controllo di gestione possa essere affidato al collegio dei revisori, art.105, comma 2 D.lgs n. 77 del 1995, (Il Sole-24 ore, 6.4.98, Anci risponde).

¹⁰⁵A proposito della istituzione di due strutture, una di controllo ed una di valutazione, è stata osservata la "diversa caratterizzazione che queste due unità stanno acquisendo nella pratica". L. D'Alessio, La funzione del controllo interno negli enti locali, Giappichelli, Torino, p.41,1997.

¹⁰⁶ Il punto sarà presumibilmente oggetto della normativa delegata da emanare ai sensi del capo II della legge 15 marzo 1997, n.59.

considerati e resi trasparenti i momenti di intreccio delle due funzioni e che ciascuna di esse sia considerata anche nella sua specificità, evitando condizionamenti indiretti che porterebbero alla dispersione di risorse conoscitive necessarie all'esercizio di entrambe le funzioni.

Che ciò poi non venga a scapito della essenziale funzione del *controllo* dei risultati della gestione è precipuo compito della programmazione delle pertinenti attività selettive. Su ciò si tornerà. Ma qui deve rilevarsi che l'istituzione di un'unica struttura presenta anche il vantaggio di essere più economica in termini di risorse umane e finanziarie e di non appesantire inutilmente l'apparato istituzionale.

Inoltre, un organismo unico sembra realizzare più efficacemente il principio ispiratore dell'attribuzione ai dirigenti di benefici economici correlati alla posizione rivestita e al risultato conseguito. Infatti, nel caso di un unico organismo la valutazione dei dirigenti avviene sulla base della visione d'insieme consentita dalla contemporanea disponibilità dei risultati dell'attività di controllo e di valutazione, evitando, in sostanza, la possibilità di divergenze e contraddizioni tra gli esiti delle due operazioni.

D'altra parte sembra anche innegabile che la costituzione di una struttura collegiale, opzione questa fatta propria sin da ora dalla totalità degli enti, offra la possibilità di "combinare" adeguatamente le specifiche professionalità che compongono l'organismo in funzione di tutte le finalità ad esso attribuite.

L'esame dei questionari ha evidenziato che un certo numero di enti ha seguito un percorso particolare. Undici comuni dell'area metropolitana fiorentina e dodici comuni della provincia di Reggio Emilia, ad esempio, hanno istituito il servizio di controllo in forma associata mediante apposita convenzione. In entrambi i casi il servizio è costituito da due membri esterni (due ingegneri nei comuni dell'area metropolitana fiorentina, il segretario del capoluogo della regione e un dirigente d'azienda nei comuni della provincia di Reggio Emilia) e da un componente interno variabile costituito dal segretario di ciascun ente. Dal canto loro alcuni comuni della provincia di Avellino hanno affidato l'attività di controllo interno ad un consorzio pubblico costituito da più comuni.

La scelta di associarsi tra più comuni per la costituzione del servizio di controllo interno era considerata dalla Sezione già nella relazione dell'anno scorso. In particolare essa veniva suggerita per i comuni più piccoli, dotati ovviamente di minori risorse umane e finanziarie. È auspicabile che tale forma venga adottata e sperimentata dal maggior numero possibile di enti anche nella prospettiva di rendere più facili le comparazioni tra essi.

Componenti il servizio di controllo interno

L'esame delle qualifiche rivestite dai componenti interni dei servizi di controllo/nuclei di valutazione mostra il segretario dell'ente come una figura costante quasi in tutte le realtà. Esso è affiancato prevalentemente da uno o più responsabili dei servizi più importanti (economico-finanziario, ragioneria, personale), spesso dal collegio dei revisori o da uno o più tra i suoi membri, in alcuni casi dal direttore generale. In altri è presente in qualità di componente anche il sindaco e/o uno o più assessori.

Sulla legittimità della scelta del segretario non dovrebbero esservi dubbi perché esso a seguito delle nuove competenze stabilite dalla L.15 maggio 1997, n.127 non può essere responsabile di servizio. Per quanto riguarda inoltre la scelta di altre figure interne all'amministrazione, è importante che nell'operare tale scelta venga evitato il ricorso a

figure professionali che per le mansioni ricoperte nell'ambito dell'amministrazione possano trovarsi in situazioni di incompatibilità con le funzioni dei servizi di controllo.

A proposito della presenza di uno o più revisori nell'organismo preposto al "controllo," si ritiene di dover sottolineare che le amministrazioni dovrebbero evitare nella scelta dei componenti interni confusione di ruoli e commistione di funzioni¹⁰⁷.

Funzione, quelle dei due distinti organi, (servizio di controllo-collegio dei revisori) che riguardate nel loro complesso e nella loro essenza appaiono se non del tutto antitetiche, certamente da esercitare e finalizzare in modo diverso.

Per quanto riguarda infine la scelta di inserire tra i componenti del servizio di controllo interno il sindaco e/o gli assessori, essa è emblematica della difficoltà di comprendere i principi che sono alla base della nuova logica di gestione fondata sulla trasparenza e sulla chiarezza dei ruoli e delle funzioni.

Uno dei requisiti essenziali che deve qualificare il servizio di controllo interno nei confronti sia degli organi politici, sia di quelli di gestione è rappresentato dalla distinzione e dall'autonomia di cui il suddetto servizio deve godere rispetto a tutta l'amministrazione.

In concreto il servizio di controllo deve agli amministratori eletti la sua composizione iniziale ed è nella concretezza del suo operare che conquista autorevolezza ed autonomia.

In questa ottica, l'eventuale presenza degli amministratori eletti, oltre a condizionare l'autonomia del servizio, mette in discussione una delle pre-condizioni del successo del controllo di gestione interno. Non si può pensare di suscitare l'adesione e la collaborazione dei dirigenti e del personale se la struttura si pone in modo tale da vanificare nei fatti il principio della separazione delle funzioni politiche da quelle gestionali alla base dell'intero processo in atto.

Peraltro verso è da rilevare come la funzione di un servizio autonomo possa validamente contribuire ad una consapevole azione di indirizzo e controllo degli organi politici.

Dopo aver esaminato le qualifiche dei componenti interni all'amministrazione di cui è parte il servizio di controllo, si considerano brevemente quelle degli esterni. Il primo dato che emerge dall'analisi delle risposte fornite dai comuni e dalle province è che i componenti esterni non costituiscono una categoria omogenea, ma provengono da un'ampia pluralità di professioni. Tra esse vi sono dirigenti d'azienda, dirigenti di enti locali in pensione, consulenti aziendali, professori universitari le cui discipline vanno dall'economia aziendale al diritto nelle sue varie specializzazioni, alla sociologia e alla psicologia. Vi sono inoltre commercialisti, avvocati e magistrati.

L'amministrazione che istituisce il servizio di controllo è in base alla disciplina formalmente libera di scegliere i componenti esterni secondo le proprie esigenze e sulla base di criteri definiti autonomamente. Il riconoscimento di questa libertà attribuisce all'amministrazione però una particolare responsabilità che si sostanzia nel fatto che tale scelta deve essere ispirata alla massima correttezza sostanziale. L'assolvimento delle finalità attribuite al servizio di controllo presuppone infatti che i componenti di esso siano

¹⁰⁷ In ogni caso l'art. 102, comma 3 dispone che i componenti dell'organo di revisione contabile non possano assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale.

nella condizione “soggettiva e oggettiva” di promuovere attraverso anche la propria autorevolezza il coinvolgimento dell'amministrazione.

La presenza nei servizi di controllo di un'ampia pluralità di professionalità esterne pur costituendo una indubbia ricchezza per le amministrazioni in quanto fornisce ad esse l'opportunità di avvalersi e di confrontarsi con professionalità spesso non presenti all'interno delle amministrazioni, rende però più complesso il processo di attuazione del sistema di informazioni costruite sulla base delle risultanze dei controlli interni, perché non è possibile fare riferimento ad una cultura comune. Ne è una riprova il dibattito che si è creato in ordine all'interpretazione della natura del controllo che deve attuarsi all'interno delle amministrazioni. C'è chi accentua il profilo contabile - finanziario, chi quello ispettivo - sanzionatorio, chi quello direzionale - di guida¹⁰⁸. La presenza di un dibattito avente ad oggetto il controllo di gestione è comunque positiva perché da esso deriva un contributo alla comprensione e alla diffusione delle problematiche attuative di un istituto che in ambito pubblico non ha applicazioni precedenti.

Un aspetto che comunque non dovrebbe tollerare incertezze, ritardi o dubbi, e che sin dall'inizio dovrebbe accomunare le diverse professionalità, riguarda l'apporto che tutti i consulenti devono fornire all'amministrazione del cui servizio fanno parte per coinvolgere la stessa direttamente nel processo di controllo. Tale coinvolgimento presuppone la valorizzazione dei meccanismi mediante i quali l'amministrazione può realizzare l'"autocontrollo", dando vita a un processo permanente di apprendimento organizzativo e istituzionale. I nuovi “controllori” devono contribuire a trasferire le proprie competenze all'interno dell'amministrazione, superando il dualismo che tradizionalmente ha contraddistinto il sistema dei controlli.

¹⁰⁸ È stato osservato che, “Si tratta, nondimeno, di un processo di controllo che, in virtù della discrezionalità lasciata ai singoli enti, può essere impostato secondo approcci anche molto diversi.

Le logiche accoglibili sono infatti molteplici, ma comunque riconducibili ad uno dei seguenti modelli di controllo: un modello di natura sostanzialmente ispettiva, dove il controllo di gestione si traduce in un insieme di procedure volte alla verifica della realizzazione degli obiettivi prefissati; un modello di natura effettivamente direzionale, dove il controllo di gestione si traduce in un insieme di strumenti atti a favorire la realizzazione degli obiettivi prefissati”. F. Fontana, relazione presentata alla giornata di studio USAS: “I nuclei di valutazione negli enti locali”, Torino, 29 maggio 1998

Rapporto tra componenti interni/esterni

Per quanto riguarda lo status interno/esterno dei componenti i servizi di controllo/nuclei di valutazione, appare utile esaminarne la composizione:

Tab. 10 — Rapporto tra componenti interni/esterni nei comuni e nelle province

Regione	N. componenti	Componenti interni a)	componenti esterni b)	b/a %
Piemonte	179	118	61	34
Valle D'Aosta	3	1	2	67
Lombardia	320	229	91	28
Friuli Venezia Giulia	41	18	23	44
Trentino Alto Adige	4	3	1	25
Veneto	179	130	49	27
Liguria	73	41	32	44
Emilia Romagna	274	176	98	36
Toscana	199	109	90	45
Marche	54	26	28	52
Umbria	25	16	9	36
Lazio	95	72	23	24
Campania	75	43	32	43
Abruzzo	20	15	5	25
Calabria	21	17	6	46
Molise	13	7	6	46
Puglia	88	55	33	37
Sicilia	61	42	19	31
Sardegna	19	11	8	42
Totale	1.743	1129	616	35

Innanzitutto va ricordato che complessivamente i servizi di controllo istituiti risultano 490 (424 nei comuni, 66 nelle province). Essi sono composti da 1743 persone, di cui 1129 appartenenti alle amministrazioni in cui è stato istituito il servizio e 616 a esterni all'amministrazione. Può quindi sostenersi che gli enti locali ricorrono mediamente ad un consulente esterno ogni due componenti interni. I dati esposti nella tab. 10 inducono ad affermare che il rapporto numerico che si è determinato tra le professionalità espresse all'interno delle amministrazioni e quelle esterne può ritenersi soddisfacente. Ciò in quanto un rapporto più sbilanciato a favore dei consulenti esterni poteva far temere una eccessiva separatezza della struttura del controllo dal resto dell'amministrazione. In una misura equilibrata come quella che si è delineata, invece tale timore non sembra sussistere, mentre i componenti interni sono in grado di favorire la comunicazione con il resto dell'amministrazione, contemporaneamente recependo "tecniche" non correntemente utilizzate dalle amministrazioni pubbliche.

PARTE II

1 La finanza locale nel 1996. Analisi generale e profili evolutivi

La finanza locale, che costituisce nelle linee d'indirizzo un settore in notevole sviluppo nell'ambito dell'assetto dell'azione dei pubblici poteri, è tuttora notevolmente condizionata dalle politiche pubbliche generali dello Stato e dalle misure economico finanziarie adottate dalle autorità centrali.

L'analisi dei risultati conseguiti dal complesso degli enti locali deve essere inquadrata, pertanto, nel contesto economico - finanziario generale nel cui ambito si è svolta la gestione 1996 degli enti in esame, ciò anche nella considerazione della reciproca dipendenza tra i risultati dei bilanci di tali enti e quelli del bilancio dello Stato nella determinazione dei risultati del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni.

Gli obiettivi della programmazione

Il documento di programmazione economico finanziaria per il triennio 1996 - 1998 poneva ancora come obiettivo principale il risanamento della finanza pubblica, obiettivo questo che non poteva essere disgiunto dalla rimozione della deriva inflazionistica dell'economia e dalla riduzione della disoccupazione nelle aree depresse.

Gli obiettivi suddetti avrebbero dovuto richiedere per il loro perseguimento azioni coerenti con la convergenza delle condizioni di finanza pubblica verso i parametri stabiliti nel trattato di Maastricht (che prendono in considerazione anche i risultati del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni).

A supporto della possibilità di perseguire il complesso dei suindicati obiettivi, che appaiono per certi versi tra loro antitetici, veniva ipotizzata una crescita del prodotto interno lordo a ritmi più sostenuti di quelli dei principali Paesi europei con effetti favorevoli sull'occupazione, mentre si assumeva che un'azione diretta a comprimere lo sviluppo dei redditi nominali, unitamente alle altre misure di correzione previste nella manovra avrebbe raffreddato la dinamica dei prezzi e contribuito a riportare il cambio su livelli più coerenti con i valori espressi dall'economia.

Per realizzare gli obiettivi programmati si proponeva per gli anni 1996 - 1998 una manovra correttiva pari a conclusione del triennio a complessivi 84.600 miliardi, 32.500 dei quali da imputare all'esercizio 1996.

A tali importi dovevano aggiungersi dismissioni patrimoniali da destinare esclusivamente alla riduzione del debito pubblico e, non aventi, quindi, incidenza sull'importo del fabbisogno.

Venivano, quindi, stabiliti per il 1996 gli obiettivi di riduzione del fabbisogno e di crescita dell'avanzo primario che erano rispettivamente stimati in 109.400 miliardi ed in 80.000 miliardi.

La conseguente manovra correttiva (pari all'1,7% del prodotto interno lordo e, quindi, notevolmente più leggera delle precedenti) prevedeva interventi sulle componenti primarie del saldo atti a contenere la dinamica dei pagamenti (3,5 %) ed ipotizzava l'invarianza della pressione fiscale rispetto all'anno precedente.

Gli interventi suddetti venivano ripartiti in 16.000 miliardi di riduzioni di spesa e 16.500 miliardi di maggiori entrate.

Le linee principali dell'intervento sulla spesa, atenevano al settore della sanità, della previdenza, del pubblico impiego ed al contenimento dei trasferimenti agli enti territoriali e agli enti esterni al settore statale.

Si stimava, quindi, di contenere la spesa corrente entro il limite del tasso programmato d'inflazione (3,5 %) con incrementi della spesa in conto capitale oltre tale limite e da ragguagliarsi al tasso di crescita previsto per il reddito nazionale in termini nominali.

Relativamente al primo degli obiettivi di contenimento della spesa si evidenziava la necessità di interventi decisi sulle sue diverse componenti, in quanto si prevedeva che il disavanzo dei conti previdenziali avrebbe provocato un incremento degli oneri a carico del bilancio e della tesoreria statali pari a circa il 9 %.

Per quanto concerne in particolare i trasferimenti agli enti locali, si ipotizzava che uno sviluppo tendenziale in linea con le indicazioni della legislazione vigente avrebbe provocato un recupero del tiraggio netto di tesoreria, dopo la pausa provocata dai provvedimenti non ripetibili del 1995.

Con riferimento a tale comparto si prevedeva che esso fosse coinvolto in un'azione di complessivo riordino della funzione pubblica, che ne venissero potenziati gli strumenti di razionalizzazione della spesa e che fossero mantenuti gli interventi di contenimento della crescita delle retribuzioni e limitazioni alla provvista del personale.

Nelle previsioni l'obiettivo di un incremento per 16.500 miliardi di entrate si sarebbe dovuto realizzare mantenendo la pressione tributaria sui livelli del 1995, principalmente attraverso l'opera di recupero di imponibili sino ad allora sottratti a tassazione; probabilmente tali stime dovevano fondarsi anche sull'ipotesi del perdurare della tendenza di crescita economica registrata nel 1995.

Relativamente al programma relativo agli enti locali si rileva che gli interventi sul fronte delle entrate apparivano di maggior spessore, in quanto veniva prevista la prosecuzione dell'opera di semplificazione fiscale, dalla quale sarebbe derivata l'abolizione di tributi minori.

Una particolare attenzione veniva dedicata allo sviluppo del livello di autonomia finanziaria degli enti territoriali, ritenendo che il loro finanziamento (specie per le regioni) fosse ancora troppo dipendente dai trasferimenti a carico del bilancio dello Stato. In particolare per i comuni e per le province si prevedevano interventi per razionalizzare aspetti problematici di tributi esistenti, concedendo maggiore flessibilità per la loro determinazione. Correlativamente si prevedeva l'introduzione, relativamente ai trasferimenti dello Stato, di meccanismi atti ad incentivare gli enti a garantire adeguati livelli di copertura finanziaria dei servizi, anche attraverso le tariffe e maggiore rigore e tempestività nella gestione dei tributi locali.

Si riproponeva quindi l'attuazione di un complesso disegno volto a trasferire competenze settoriali e ad attribuire maggiori responsabilità agli enti locali con la correlativa riduzione dei trasferimenti dal bilancio statale, facendo acquisire agli stessi maggiori livelli di autonomia attraverso la revisione del loro sistema impositivo.

Gli interventi suddetti si ponevano anche nella linea di sollecitare l'azione di compressione dei costi di erogazione dei servizi pubblici, attraverso la razionalizzazione dei processi produttivi e la strutturazione in senso aziendalistico delle gestioni degli stessi.

Per quanto riguarda in generale la politica per gli investimenti, le persistenti difficoltà finanziarie avevano portato negli esercizi precedenti ad un notevole ridimensionamento degli interventi pubblici a loro sostegno.

La fase di forte declino che aveva contrassegnato negli anni '90 l'azione delle

pubbliche amministrazioni nel campo degli investimenti si era per la prima volta interrotta nel 1995, anno che aveva fatto registrare un incremento complessivo degli investimenti pubblici del 5,5 % rispetto al precedente esercizio.

Nel documento di programmazione per il 1996, proprio per superare il deficit di infrastrutture sociali così venutosi a determinare, soprattutto nel Mezzogiorno, il governo intendeva riassumere una politica attiva nella realizzazione di programmi d'investimento e poneva, quindi, tra gli obiettivi economici prioritari una forte ripresa degli interventi a carattere infrastrutturale.

Coerentemente sul piano finanziario le correzioni degli andamenti tendenziali della spesa apportate con la manovra per il 1996 dovevano gravare quasi esclusivamente sulla parte corrente e solo per 2.500 miliardi sulla spesa in conto capitale. Inoltre, se la crescita della spesa corrente al netto degli interessi doveva essere contenuta entro il tasso di inflazione programmato, per converso l'aumento della spesa in conto capitale doveva essere pari almeno al tasso di crescita previsto per il reddito nazionale in termini nominali (6,5 %).

In ogni caso, non potendosi abbandonare i criteri di prudenza e di rigore nella allocazione delle spese per investimenti, nel quadro di compatibilità finanziaria richiesto dal processo di convergenza verso l'Unione europea, il governo si proponeva di agire anche su altri fronti, quali la rimozione degli ostacoli di ordine procedurale al tempestivo utilizzo dei fondi disponibili nonché l'incentivazione per il capitale privato a partecipare alla produzione di beni o servizi vendibili sul mercato che erano stati sino ad allora tradizionale appannaggio dell'azione dei pubblici poteri..

Gli indirizzi programmatici di razionalizzazione della finanza pubblica sono stati attuati dalle disposizioni contenute nella legge 28 dicembre 1995, n. 549 (collegata alla legge finanziaria), dall'insieme delle correzioni apportate al bilancio a legislazione vigente dalla stessa legge finanziaria 28 dicembre 1994, n. 550¹⁰⁹.

Nel corso dell'esercizio, sin dai primi mesi, si manifestavano tendenze sfavorevoli, tali da far rilevare la divergenza dagli obiettivi fissati dal provvedimento collegato di finanza pubblica, per cui si rendeva necessaria l'adozione di una manovra aggiuntiva. I conseguenti interventi correttivi, contenuti nel D.L. 20 giugno 1996, n. 323 (convertito con modificazioni nella legge 8 agosto 1996, n. 425) comportavano una riduzione di spese per 8.792,4 miliardi ed un incremento di entrate di 5.122 miliardi.

Tra gli interventi sulla spesa ivi recati va segnalata la riduzione del fondo nazionale per gli investimenti da 400 miliardi a 175 miliardi.

L'attuazione del principale indirizzo programmatico per gli enti locali che avrebbe dovuto comportare un piano organico di graduale trasferimento di funzioni e capacità impositive ha visto l'avvio solo nel 1997 con l'entrata in vigore della legge 15 marzo 1997, n. 59 che reca la riforma organica delle funzioni degli enti territoriali. Tale normativa è stata di recente integrata attraverso l'emanazione di provvedimenti delegati¹¹⁰.

¹⁰⁹ Collegati alla manovra devono considerarsi anche gli interventi predisposti con la legge di riforma del sistema pensionistico (legge 8 agosto 1995, n. 335).

¹¹⁰ Si tratta, tra gli altri, del D.lgs. n.80 del 31.3.1998 recante: "nuove disposizioni in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nelle amministrazioni pubbliche, di giurisdizione nelle controversie di lavoro e di giurisdizione amministrativa" emanato in attuazione dell'art. 11, comma 4 della legge n. 59 del 1997; del D.lgs. n.112 del 31.3.1998 "conferimento di funzioni e compiti amministrativi dello Stato alle regioni ed agli enti locali" in attuazione della delega contenuta nel capo I della stessa legge n. 59; del D.lgs.

Il progetto complessivo di riforma non può inoltre prescindere dalla revisione dei sistemi di finanziamento degli enti, in quanto nella invarianza del livello delle risorse disponibili essi difficilmente potranno far fronte all'accrescimento dei compiti¹¹¹.

Anche il 1996 non ha visto concretizzarsi il disegno di una riforma organica della fiscalità locale, in quanto gli interventi contenuti nella legge n. 549 del 1995 (collegato alla finanziaria 1996) si sono limitati alla revisione e razionalizzazione di preesistenti tributi locali.

Pertanto la linea direttrice programmatica di conferire agli enti una maggiore capacità impositiva onde contrarre progressivamente i flussi di risorse trasferite dall'erario, fondata su di un ulteriore sviluppo del livello di autonomia finanziaria attraverso il potenziamento del sistema decentrato di imposizione ha avuto nei provvedimenti per il 1996 solo limitate realizzazioni.

Una spinta verso l'attuazione di tali programmi si è tuttavia registrata con la legge 23 dicembre 1996, n. 662 (collegato alla finanziaria 1997) con la quale sono state conferite al governo una serie di deleghe in materia di riforma dei tributi propri degli enti territoriali.

Il riordino della disciplina dei tributi locali è stato, quindi, disposto con il decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997 che in attuazione dei criteri e principi fissati dalla legge n. 662 del 1996 ha istituito l'imposta regionale sulle attività produttive, soppresso alcuni tributi locali¹¹² e revisionato la disciplina di altri.

Altre innovazioni rilevanti in materia sono contenute nella legge n. 449 del 27 dicembre 1997, (collegato alla finanziaria 1998) che ha conferito delega al governo per la istituzione (art. 48 comma 10) di una addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche a decorrere da un periodo d'imposta non anteriore a quello in corso al 1° gennaio 1998.

Un preciso punto di snodo tra il livello delle politiche pubbliche generali di sostegno agli enti locali e quello della finanza locale che da tali scelte è ampiamente condizionata, è rappresentato dalla determinazione dei fondi amministrati dal Ministero dell'interno e dai criteri stabiliti per la loro gestione.

Nel 1996 si è verificata la singolare evenienza della ripetuta reiterazione della decretazione annuale per la finanza locale, senza la successiva conversione in legge. Difatti quattro decreti legge sono decaduti e, quindi, reiterati, mentre l'ultimo (D.L. n. 492 del 20 settembre 1996) non è stato convertito. Gli effetti prodotti dai decreti suddetti sono stati fatti salvi dal provvedimento collegato alla finanziaria per il 1997.

Il regime dei trasferimenti in esame è stato, quindi, stabilito con il D.L. 25.11.1996, n. 559, convertito nella legge 24.1.1997, n. 5.

Dalla surriferita vicenda normativa sono derivate intuibili difficoltà nella erogazione dei trasferimenti agli enti, in parte anche connesse al sistema di riassegnazione

n. 114 del 31.3.1998 "riforma della disciplina relativa al settore del commercio" in attuazione della delega di cui all'art. 4 comma 4 della legge n. 59. Sul punto si veda più diffusamente il capitolo dedicato all'evoluzione normativa, inserito nella parte I di questa relazione.

¹¹¹ Nel convegno annuale dell'Associazione Nazionale dei comuni Italiani, tenutosi a Bari nel settembre 1997, è stato sostenuto al riguardo che l'imposizione locale non può essere esclusivamente caratterizzata dalla natura patrimoniale e deve estendersi ad una partecipazione alle imposte sui redditi. Tale proposta ha trovato quindi attuazione nella legge n. 449 del 27 dicembre 1997 che all'art. 48 comma 10 ha istituito una addizionale comunale all'IRPEF.

¹¹² Fra i quali l'I.C.I.A.P., la T.O.S.A.P., le concessioni comunali e l'addizionale elettrica.