

IL CONTROLLO DI GESTIONE

NEGLI ENTI LOCALI

Prospettive e sviluppi

Il Controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni, nell'attuale formulazione, è stato introdotto nel lontano 1999 con il Decreto Legislativo 286¹, in attuazione della Legge Bassanini, con lo scopo di *"verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati"*. Si è trattato di un importante passaggio culturale che ha cercato di introdurre nelle pubbliche amministrazioni un sistema di valutazione che, oltre a misurare il conseguimento dei risultati, ne verificasse l'impatto economico ed organizzativo in un'ottica di oculato utilizzo delle risorse pubbliche, coerentemente con i principi dell'art. 97 della Costituzione².

L'enunciato ha certamente tardato ad essere concretamente applicato, nonostante il successivo richiamo in numerose disposizioni normative. Il DLgs 267/2000³ ha normato fasi e modalità del controllo e soprattutto, a seguito della consistente ridefinizione del sistema dei controlli interni avvenuta nel 2012, ha accentuato l'enfasi sul Controllo di gestione non solo come strumento di valutazione dell'efficacia efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, ma anche a supporto delle altre tipologie di controllo, in particolare il controllo strategico, strumento di verifica del conseguimento degli obiettivi di mandato dell'Amministrazione. Prima ancora, con il DLgs 150/2009⁴, il Controllo di gestione è stato posto quale strumento alla base della misurazione della performance del personale.

L'attuale disegno pone pertanto il Controllo di gestione alla base di una serie di controlli interni, che vanno dalla valutazione della complessiva performance dell'Amministrazione a quella dei singoli dipendenti, sempre collegando, tuttavia, la valutazione in merito al raggiungimento dei risultati ai costi sostenuti, per singolo intervento e centro di costo.

A distanza di oltre un quarto di secolo la previsione del 1999, come articolata e ripresa nelle normative successive, risulta ancora in ampia misura disapplicata. Come rileva periodicamente la Corte dei Conti⁵ esaminando i questionari sui controlli interni prodotti dagli Enti locali, il controllo di gestione non risulta ancora generalmente applicato da tutti gli enti: anche tra quelli che dichiarano di svolgere il controllo di gestione, inoltre, si evidenzia l'assenza di una contabilità analitica - essenziale per collegare i risultati

¹ Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59

² Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

³ Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli enti locali

⁴ Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni (c.d. Decreto "Brunetta")

⁵ Corte dei Conti, Sezione Autonomie, DELIBERAZIONE N. 1/SEZAUT/2025/FRG

conseguiti ai costi rilevati nei singoli centri di costo - ed un limitato impatto di questo strumento sulla programmazione.

Volendo esaminare la concreta applicazione del mandato normativo tramite la consultazione della sezione Amministrazione Trasparente nei siti istituzionali degli Enti locali emerge una prima difficoltà: non è prevista normativamente una sezione specifica nella quale pubblicare i referti, che risultano pertanto in molti casi assenti, inseriti nella sezione relativa a "Controlli e rilievi sull'Amministrazione", oppure reperibili all'Albo pretorio con ricerca specifica. Questa prima carenza denota un vuoto normativo: **è obbligatorio effettuare il Controllo di gestione, ma non vengono fornite indicazioni di obbligatorio di pubblicazione**, elemento essenziale per le finalità di visibilità dell'agire amministrativo e dei controlli.

Riuscendo comunque a pervenire alla lettura dei referti, si addivene alla conferma di quanto è lecito aspettarsi, ossia la presenza di referti strutturati e articolati su enti di grandi dimensioni, quali città capoluogo, in cui viene data anche visibilità ai documenti; mentre su enti di dimensioni medie e piccole e perfino sulle Province la funzione risulta dichiarata - essendo posta l'attività in capo a determinati uffici, solitamente finanziari - ma non sono prodotti documenti o referti.

Un elemento accomuna in ogni caso tutte le casistiche, enti di piccole e di grandi dimensioni: il Referto del Controllo di gestione, ove presente, è di fatto sovrapposto alla Relazione sulla Performance di cui al DLgs 150/2009, riportando pertanto, anche con indicatori strutturati, il livello di raggiungimento degli obiettivi dell'Amministrazione. Manca tuttavia la correlazione diretta tra costi e risultati: nei casi migliori la relazione sulla performance ha in allegato il PEG consuntivo, ma non vi è l'analisi dell'andamento dei centri di costo in relazione ai dati di attività e agli obiettivi definiti a monte e al livello di conseguimento. Risulta pertanto disapplicata la previsione del Tuel, in base alla quale *"Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi. 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(...)"*

Sono presenti alcuni esempi virtuosi, nei quali questo sforzo di analisi dei centri di costo viene effettivamente svolto, sia in forma diacronica, evidenziando l'andamento del costo del servizio nel tempo (per es. costo annuo di un posto di asilo nido, costo annuo e per punto luce del servizio di illuminazione pubblica, ecc) sia tramite *benchmark* con enti di analoghe dimensioni o banche dati nazionali. Ma si tratta di casi sporadici e isolati, quasi sperimentali, mentre dovrebbe trattarsi, in applicazione della norma, di una prassi diffusa e generalizzata. Non mancano gli strumenti in tal senso, dalla piattaforma *Opencivitas* a *OpenPolis*⁶, fino alle pubblicazioni della fondazione IFEL, che offrono numerosi elementi utili, indicando per una molteplicità di servizi dei costi medi nazionali o standard organizzativi e di offerta a cui si può fare riferimento per valutare da parte di ogni Ente locale il posizionamento dei propri servizi.

Valutare concretamente il costo dei servizi non significa certamente introdurre un management di tipo privatistico, anche se il Controllo di gestione è certamente uno

⁶ <https://www.opencivitas.it/>; <https://www.openpolis.it/>; <https://www.fondazioneifel.it/>

strumento di *management* mutuato dal privato. Tuttavia, come evidenziato dalla Corte dei Conti, *"Nelle pubbliche amministrazioni, dove non si perseguono obiettivi di lucro, le decisioni del management non possono essere guidate dal parametro della redditività, quindi il controllo di gestione mira a minimizzare i costi e a garantire l'efficienza, misurando il valore attraverso la qualità dei servizi offerti ai cittadini"*. Rapportare i risultati alle dotazioni economiche e professionali utilizzate e impiegare in modo efficiente le risorse, oltre a rispondere al richiamato mandato costituzionale, è un investimento strategico nel contesto degli Enti locali, in cui le esigenze crescenti del territorio devono coniugarsi con il contenimento dei costi.

Un elemento che rende difficile e disomogenea la realizzazione di un controllo di gestione coerente alla norma è l'assenza di strumenti applicativi: mentre l'introduzione del PIAO è stata accompagnata da strumenti operativi di dettaglio, il Controllo di gestione, per quanto obbligatorio, è stato lasciato all'enunciazione di principio normativa, dando vita a disapplicazioni o applicazioni parziali, e in ogni caso estremamente disomogenee, dalla strutturazione dei centri di costo alle modalità per la loro analisi, incluse le difficoltà di coniugare la contabilità finanziaria con la contabilità analitica necessaria al controllo di gestione.

Un'altra criticità è rappresentata infine dalla carenza di risorse professionali da potere dedicare a questa attività così strategica, in particolar modo negli enti di piccole dimensioni, per i quali le forme associative (convenzioni ex art. 30 o Unioni di Comuni ex art. 32 del TUEL) possono rappresentare la soluzione organizzativa in grado di valorizzare le competenze e unire le risorse in modo sinergico: eppure è soprattutto per i piccoli enti che il Controllo di gestione non rappresenta solo un adempimento ma un **concreto strumento di valorizzazione delle risorse presenti**.

Per rendere effettivo e generalizzato lo sviluppo del Controllo di gestione potrebbe essere utile, in definitiva: produrre da parte del legislatore strumenti applicativi quali indici e linee di indirizzo atti ad improntare in modo omogeneo lo svolgimento delle attività, in particolar modo collegando concretamente il raggiungimento degli obiettivi alle risorse impiegate; valorizzare le buone prassi ed esperienze presenti in questo ambito, anche tramite strumenti di formazione peer-to-peer; favorire, per gli enti di minori dimensioni, modalità di organizzazione della funzione di Controllo di gestione in forma associata.

dott.ssa Nadia Campani

Analisi organizzative e gestioni associate

Poleis Soc. Coop.