



Ministero dell'interno

OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ
DEGLI ENTI LOCALI

Università degli studi di Cagliari

FACOLTÀ DI ECONOMIA



***LA CONTABILITÀ DEI COMUNI ITALIANI ALLA
VIGILIA DELLA RIFORMA FEDERALE***

*Indagine sul grado di attuazione del modello
informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL*

Aldo Pavan, Elisabetta Reginato, Claudio Conversano, Isabella Fadda

Gli Autori

Aldo Pavan, Professore Ordinario di Economia Aziendale, Preside della Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Cagliari, Componente dell'Osservatorio

Elisabetta Reginato, Ricercatore di Economia delle Aziende Pubbliche nella Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Cagliari

Claudio Conversano, Ricercatore di Statistica nella facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Cagliari

Isabella Fadda, Ricercatore di Economia Aziendale nella Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Cagliari

Contatti

Elisabetta Reginato
Facoltà di Economia
Viale Sant' Ignazio 17
09123 Cagliari
reginato@unica.it – tel: 0706753352

Claudio Conversano
Facoltà di Economia
Viale Sant' Ignazio 17
09123 Cagliari
conversa@unica.it – tel: 0706753316

Isabella Fadda
Facoltà di Economia
Viale Sant' Ignazio 17
09123 Cagliari
isafadda@unica.it – tel: 0706753357

SOMMARIO

1. OGGETTO, FINALITÀ E METODOLOGIA DELLO STUDIO	1
2. DEFINIZIONE DEL CAMPIONE	1
3. L'ANALISI DEI DATI.....	4
3.1. LA CONTABILITÀ ECONOMICO/PATRIMONIALE E IL SISTEMA DEGLI INDICATORI	4
3.2. PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO	13
3.3. VALUTAZIONE SULLO STATO DI ATTUAZIONE DEL TUEL E SUL CORRETTO UTILIZZO DEGLI STRUMENTI ADOTTATI.....	31
4. GIUDIZI SUL TUEL	37
5. CONSIDERAZIONI FINALI E RACCOMANDAZIONI	47

1. Oggetto, finalità e metodologia dello studio

In Italia i primi interventi normativi in materia di riforma dei sistemi contabili pubblici – nota con il termine internazionale *New Public Financial Management* (NPFM) – hanno riguardato gli enti locali e risalgono alla metà degli anni '90. Tali provvedimenti, confluiti con il D.lgs 267/2000 nel Testo Unico degli Enti Locali – TUEL –, hanno significativamente innovato tutte le componenti del modello contabile – rappresentate dal sistema delle previsioni, da quello di rilevazione e da quello delle sintesi conclusive – e di controllo.

Tra le innovazioni contabili più importanti si rilevano, a livello di sistema delle previsioni, l'introduzione del piano esecutivo di gestione – PEG – delle linee programmatiche e della relazione previsionale e programmatica – RPP; a livello di sistema di rilevazione e delle sintesi conclusive, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale attraverso l'obbligo di redazione del conto economico e del conto del patrimonio; a livello dei controlli, l'attivazione del controllo di gestione e di quello strategico.

A quasi quindici anni da tali interventi il presente studio si propone di verificare quale sia il reale stato di attuazione del TUEL, non solo in termini di rispetto formale delle norme – gli enti locali predispongono i documenti contabili ed effettuano i controlli richiesti dalle norme? –, ma anche e soprattutto in termini di corretta interpretazione e utilizzo dei nuovi strumenti contabili che sono stati introdotti – come vengono redatti tali documenti e come si effettuano i controlli? Lo studio cerca inoltre di capire come il TUEL viene giudicato dagli enti e quali sono le principali cause di eventuali divergenze tra norme e prassi.

Per rispondere a tali quesiti è stata condotta un'indagine campionaria attraverso la somministrazione di un questionario a risposte chiuse reso disponibile online sul sito del Ministero dell'Interno. Tale questionario è stato compilato, tra il luglio e il dicembre del 2007, dai direttori generali o dai responsabili del servizio finanziario di un campione statisticamente rappresentativo di comuni con più di 5 mila abitanti, la cui composizione verrà analizzata più nel dettaglio nel paragrafo successivo. Il questionario si compone di diverse sezioni dedicate rispettivamente: alla comunicazione e struttura organizzativa; alla programmazione e previsione; all'ordinamento finanziario e contabile; ai controlli interni; ai giudizi sul modello informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL.

La relazione prende in esame solamente le domande più rilevanti ai fini dell'analisi del fenomeno indagato e, nello specifico, quelle relative alle modalità di tenuta della contabilità economico-patrimoniale, al sistema degli indicatori, alla programmazione al controllo e ai giudizi sul TUEL.

2 Definizione del campione

La ricerca è stata condotta su un campione di 508 comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti. I comuni più piccoli sono stati esclusi dal campione per due ragioni: la prima è di carattere metodologico e, nello specifico, dettata da necessità di omogeneità del campione. Il fatto che diverse disposizioni del TUEL siano vincolanti solo per i comuni con popolazione superiore ai 3 mila abitanti e che per quelli con popolazione compresa tra i 3-5 mila abitanti l'obbligo di applicazione sia iniziato solamente nel 2004, ha portato all'esclusione di questi enti dal campione. La seconda ragione scaturisce invece da alcune evidenze riscontrate nella fase di indagine

preliminare condotta durante la preparazione del questionario. In tale occasione era emersa una difficoltà generalizzata nell'applicazione del modello contabile proposto dal TUEL principalmente legata alla limitatezza delle risorse umane e finanziarie a disposizione rendendo pertanto l'indagine su dette entità di scarso interesse.

Data questa premessa si può osservare, dalle tabelle di seguito riportate, la composizione della popolazione di riferimento, sia in termini assoluti – Tabella 1 – che percentuali – Tabella 2 –, dei comuni con più di 5.000 abitanti suddivisa in base a due fattori di stratificazione: dimensione del comune e area geografica. Dal sito dell'Ancitel è stato possibile individuare i comuni con un numero di abitanti compreso tra 5 mila e 15 mila, tra 15 mila e 50 mila e quelli con più di 50 mila abitanti. Per l'area geografica è stata utilizzata la ripartizione in 5 aree solitamente impiegata in indagini svolte dall'Istat e dalla Banca d'Italia: Nord ovest, Nord est, Centro, Sud, Isole.

Tabella 1: Ripartizione della popolazione strati della popolazione dei comuni italiani rispetto al numero di abitanti e all'area geografica

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	397	392	210	272	127	1.398
15-50 mila	128	97	111	136	60	532
oltre 50 mila	25	25	28	47	18	143
Totale	550	514	349	455	205	2.073

Tabella 2: Ripartizione della popolazione dei comuni italiani rispetto al numero di abitanti e all'area geografica (valori percentuali)

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	19.15%	18.91%	10.13%	13.12%	6.13%	67.44%
15-50 mila	6.17%	4.68%	5.35%	6.56%	2.89%	25.66%
oltre 50 mila	1.21%	1.21%	1.35%	2.27%	0.87%	6.90%
Totale	26.53%	24.79%	16.84%	21.95%	9.89%	100.00%

Da questa popolazione di riferimento è stato estratto un campione statisticamente rappresentativo della stessa composto di 500 comuni così distribuito – Tabella 3:

Tabella 3: Suddivisione della numerosità campionaria desiderata (500 comuni) rispetto ai due fattori di stratificazione “numero di abitanti” e “area geografica”

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	96	94	51	66	31	338
15-50 mila	31	23	27	33	14	128
oltre 50 mila	6	6	7	11	4	34
Totale	133	123	85	110	49	500

Al termine della prima fase della rilevazione sono stati restituiti 266 questionari su 500 questionari originariamente inviati. Il tasso di caduta delle risposte è risultato pari al 47% circa. Si è pertanto reso necessario procedere a una seconda rilevazione al fine colmare le lacune del campione manifestatesi in maniera considerevole con riferimento ai comuni del Sud e delle Isole. Al termine della seconda fase di rilevazione la distribuzione del campione è risultata la seguente:

Tabella 4: Ripartizione dei 508 comuni italiani inclusi nel campione rispetto ai due fattori di stratificazione “numero di abitanti” e “area geografica”

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	104	101	49	62	31	347
15-50 mila	36	25	26	25	13	125
oltre 50 mila	6	8	7	11	4	36
	146	134	82	98	48	508

Tabella 5: Ripartizione dei 508 comuni italiani inclusi nel campione rispetto ai due fattori di stratificazione “numero di abitanti” e “area geografica” (valori percentuali)

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	20.5%	19.9%	9.6%	12.2%	6.1%	68.3%
15-50 mila	7.1%	4.9%	5.1%	4.9%	2.6%	24.6%
oltre 50 mila	1.1%	1.6%	1.4%	2.2%	0.8%	7.1%
Totale	28.7%	26.4%	16.1%	19.3%	9.4%	100%

Le differenze nella composizione degli strati del campione così formatosi, rispetto a quella della popolazione di riferimento, sono trascurabili come risulta evidente dalle tabelle che seguono e pertanto il campione può essere ritenuto rappresentativo.

Tabella 6: Differenze tra la composizione del campione ottenuta alla fine della rilevazione e la composizione del campione relativa alla suddivisione originariamente desiderata riportata in Tabella 3 (valori assoluti)

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	+8	+7	-2	-4	0	+9
15-50 mila	+5	+2	-1	-8	-1	-3
oltre 50 mila	0	+2	0	0	0	+2
Totale	+13	+11	-3	-12	-1	+8

Tabella 7: Differenze tra la composizione del campione ottenuta alla fine della rilevazione e la composizione della popolazione riportata in Tabella 3 (valori percentuali)

N° abitanti	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Totale
5-15 mila	-1.35%	-0.99%	0.53%	0.92%	0.03%	-0.86%
15-50 mila	-0.93%	-0.22%	0.25%	1.66%	0.29%	1.06%
oltre 50 mila	0.11%	-0.39%	-0.05%	0.07%	0.07%	-0.20%
Totale	-2.17%	-1.61%	0.74%	2.65%	0.49%	0.00%

Al fine di agevolare la lettura del report le tabelle relative alle analisi per classi dimensionali e area geografica verranno riportate solo ogni qual volta l'aspetto indagato presenti rispetto a esse delle differenze significative. In caso contrario si riporteranno solo le tabelle contenenti i dati a livello complessivo.

3. L'analisi dei dati

3.1 La contabilità economico/patrimoniale e il sistema degli indicatori

Con riferimento al sistema di rilevazione il TUEL prevede per gli enti l'obbligo di redigere dei documenti di sintesi tipici della contabilità economico/patrimoniale quali il conto del patrimonio e il conto economico, ma li lascia liberi di adottare il modello contabile che ritengono più idoneo – art. 232. A tale riguardo le amministrazioni si trovano a dover scegliere fra tre possibili opzioni: un sistema di contabilità finanziaria estesa che attua la dimensione economico/patrimoniale per procedure inventariali e di derivazione dello stato patrimoniale e del conto economico dal conto del bilancio, attraverso l'elaborazione del prospetto di conciliazione; un sistema integrato in cui i dati della contabilità finanziaria alimentano quelli della contabilità economica; un sistema di contabilità parallele, in cui i due tipi di rilevazioni – finanziarie ed economiche – sono autonomi e privi di collegamenti formali. In quest'ultimo caso la contabilità economico/patrimoniale viene tenuta attraverso il metodo della partita doppia.

Tra gli enti che utilizzano il prospetto di conciliazione si distinguono quelli che impiegano il modello standard, previsto dal D.P.R. 194/96, da quelli che utilizzano il modello modificato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

Dall'analisi dello stato di attuazione della contabilità economica – Tabella 8 – emerge che ben il 77.6% degli enti la realizza per derivazione dalla contabilità finanziaria attraverso il prospetto di conciliazione standard – il 67.3% – o modificato dall'Osservatorio – il 10.3%. Attraverso la lettura dei dati per classi dimensionali si nota che la contabilità finanziaria estesa è soprattutto adottata – nel 82.2% dei casi - nei comuni con meno di 15 mila abitanti. Solo l'11.6% dei comuni adotta un sistema integrato. Inoltre è possibile osservare che tale sistema è utilizzato solo nel 6.7% dei casi nei comuni più piccoli. Tale percentuale è pari al 21.7% nei comuni medio grandi - con un numero di abitanti compreso tra 15 mila e 50 mila - e al 24.2% nei comuni con più di 50 mila abitanti. Questi ultimi sono quelli che maggiormente adottano il metodo della partita doppia – 12.1% dei casi. Infine il 6.8% dei rispondenti non ha ancora realizzato la contabilità economica e, mentre non ci sono differenze significative all'interno delle diverse classi dimensionali, esse emergono in relazione alla distribuzione geografica degli enti.

Tabella 8 - Domanda 34: Attraverso quale modalità viene realizzata la contabilità economica? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila		15-50mila		>50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Metodo della partita doppia	12	3.5	4	3.3	4	12.1	20	4.0
Per derivazione dalla contabilità finanziaria attraverso il prospetto di conciliazione standard	245	71.7	73	60.8	15	45.5	333	67.3
Per derivazione dalla contabilità finanziaria attraverso il prospetto di conciliazione modificato dall'Osservatorio	36	10.5	11	9.2	4	12.1	51	10.3
Coesiste con la contabilità finanziaria (software integrato)	23	6.7	26	21.7	8	24.2	57	11.6
Non è stata ancora realizzata	26	7.6	6	5.0	2	6.1	34	6.8
Totale rispondenti	342	100	120	100	33	100	495	100

Dalla lettura della Tabella 9 è infatti possibile notare che il 12.9% dei comuni del Sud e il 10% di quelli del Centro non adottano la contabilità economica, mentre nel Nord ovest tali comuni sono solo il 2.1%. Al metodo della partita doppia – sistema parallelo – ricorre il 7% dei comuni delle Isole, mentre il sistema integrato viene adottato per lo più da quelli del Nord est – nel 14.2% dei casi.

Tabella 9 - Domanda 34: Attraverso quale modalità viene realizzata la contabilità economica? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. Resp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Metodo della partita doppia	4	2.8	7	5.2	1	1.3	5	5.4	3	7.0	20	4.0
Contabilità finanziaria e prospetto di conciliazione standard	101	69.6	91	67.9	50	62.5	62	66.6	29	67.4	333	67.3
Contabilità finanziaria e prospetto di conciliazione modificato dall'Osservatorio	21	14.5	10	7.5	11	13.7	6	6.5	3	7.0	51	10.3
Coesiste con la contabilità finanziaria (software integrato)	16	11.0	19	14.2	10	12.5	8	8.6	4	9.3	57	11.6
Non è stata ancora realizzata	3	2.1	7	5.2	8	10.0	12	12.9	4	9.3	34	6.8
Totale rispondenti	145	100	134	100	80	100	93	100	43	100	495	100

Al fine di verificare se lo stato dell'arte attuale è quello definitivo o se si è ancora in una fase di transizione, agli enti che non usano un sistema contabile integrato o parallelo è stato chiesto se intendono o meno adottarlo e perché.

Tabella 10 – Domanda 36: Se non si adotta un sistema contabile integrato o parallelo, l'ente ne prevede in futuro l'implementazione? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila		15-50mila		>50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Si	69	22.8	39	44.3	8	40.0	116	28.3
No, perché troppo complesso	24	8.0	7	8.0	2	10.0	33	8.1
No, perché non obbligatorio	37	12.2	7	8.0	4	20.0	48	11.7
No, per carenza di personale o eccessivo carico di lavoro	143	47.4	27	30.6	5	25.0	175	42.7
No, perché non lo si ritiene utile	29	9.6	8	9.1	1	5.0	38	9.2
Totale rispondenti	302	100	88	100	20	100	410	100

Dall'analisi emerge che il 40% dei grandi comuni – più di 50 mila abitanti – e il 44.3% di quelli di medie dimensioni – tra 15 mila e 50 mila abitanti – manifestano la volontà di abbandonare la contabilità finanziaria estesa – Tabella 10. Quasi la metà dei comuni più piccoli – il 47.4% –, al contrario, sembra orientata a non cambiare sistema a causa della carenza di personale.

Se poi si mette in relazione la volontà di cambiare il sistema contabile con la situazione in essere – Tabella 11 – si evince che i comuni che sentono maggiormente la necessità di implementare il sistema integrato o parallelo sono quelli che adottano il prospetto di conciliazione modificato – trattasi del 41.2% del totale –, mentre quelli che ancora non hanno realizzato la contabilità economica o utilizzano il prospetto standard sembrano per lo più orientati a non introdurre nessuno dei due sistemi a causa di carenza di personale.

Tabella 11 – Ripartizione delle modalità di attuazione della contabilità economica (Domanda 34) rispetto alle previsioni sull'implementazione di un sistema contabile integrato o parallelo (Domanda 36)

Modalità di risposta	No contabilità economico/patrimoniale		Prospetto conciliazione modificato		Prospetto conciliazione standard		Tot. risp.
	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.
Si, implementazione software integrato o parallelo	10	32.3	21	41.2	85	26.0	116
No, perché troppo complesso	2	6.5	2	3.9	29	8.9	33
No, perché non obbligatorio	6	19.3	4	7.9	37	11.3	47
No, per carenza di personale/eccessivo carico di lavoro	13	41.9	17	33.3	145	44.3	175
No, perché non lo si ritiene utile	0	0.0	7	13.7	31	9.5	38
Totale rispondenti	31	100	51	100	327	100	409

Agli enti è stato poi chiesto se adottano o meno la contabilità analitica e da quali dati la stessa è alimentata – Tabella 12. Tale contabilità non è stata ancora attivata dal 73% dei comuni anche se una parte di loro – l'11.7% – prevede di farlo in futuro. All'interno delle classi dimensionali è possibile individuare delle differenze

significative. Sono infatti soprattutto i comuni più piccoli che ancora non l'adottano – il 78% dei comuni con un numero di abitanti compresi tra 5 mila e 15 mila. Con il crescere della dimensione degli enti diminuisce la percentuale di chi non la fa – il 48.3% dei comuni con popolazione tra i 15 mila e i 50 mila abitanti e il 42.4% tra quelli con più di 50 mila abitanti – e aumenta quella di chi pur non adottandola ne prevede la futura implementazione – il 13.3% dei comuni di dimensioni medie e il 21.2% dei comuni con oltre 50 mila abitanti. Si può dunque affermare che l'esigenza di introdurre la contabilità analitica è percepita soprattutto dai comuni più grandi.

Nei comuni che impiegano tale contabilità essa è in prevalenza alimentata dai dati di quella finanziaria e non si rilevano grossi scostamenti all'interno delle diverse classi dimensionali.

Tabella 12 – Domanda 38: Viene adottato un sistema di contabilità analitica? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila		15-50mila		>50 mila		Tot. Risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Si, ed è alimentata dalla contabilità economico/patrimoniale	11	3.2	19	15.8	5	15.2	35	7.1
Si, ed è alimentata dalla contabilità finanziaria	64	18.8	27	22.6	7	21.2	98	19.9
No	230	67.7	58	48.3	14	42.4	302	61.3
No, ma ne è prevista l'implementazione	35	10.3	16	13.3	7	21.2	58	11.7
Totale rispondenti	340	100	120	100	33	100	493	100

Dall'analisi della distribuzione dei comuni per area geografica sorprende notare che il 76% degli enti del Nord est non adotta la contabilità analitica pur essendo questa area quella che presenta la maggiore concentrazione di comuni che adottano un sistema contabile integrato o parallelo. I comuni delle Isole sono invece quelli più orientati a introdurla.

Tabella 13 – Domanda 38: Viene adottato un sistema di contabilità analitica? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. Resp.	
	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq %	Freq ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %
Si, ed è alimentata dalla contabilità economico/patrimoniale	11	7.6	5	3.7	9	11.3	7	7.5	3	7.0	35	7.1
Si, ed è alimentata dalla contabilità finanziaria	27	18.8	27	20.3	16	20.0	21	22.6	7	16.3	98	19.9
No	92	63.9	88	66.2	51	63.7	49	52.7	22	51.1	302	61.3
No, ma ne è prevista l'implementazione	14	9.7	13	9.8	4	5.0	16	17.2	11	25.6	58	11.7
Totale rispondenti	144	100	133	100	80	100	93	100	43	100	493	100

Al fine poi di verificare la coerenza dei dati della contabilità analitica impiegati con le configurazioni del sistema contabile adottato è stata fatta un'analisi incrociata delle risposte alle due domande – Tabella 14. In base ai risultati ottenuti è interessante osservare che il 60% dei comuni che adottano il metodo della partita doppia e solo il 31.6% di quelli che adottano il software integrato alimentano correttamente la contabilità analitica con i dati di quella economico/patrimoniale. Desti qualche perplessità il fatto che chi utilizza la contabilità finanziaria alimenti quella analitica con dati economici. Tra i comuni che non adottano la contabilità analitica, oltre a quelli che non hanno realizzato la contabilità economica – pari al 78.8% dei casi – ci sono in prevalenza quelli che utilizzano la contabilità finanziaria estesa attraverso il prospetto di conciliazione standard – il 79.8% – o modificato – il 72.6%.

Tabella 14 – Ripartizione delle modalità di attuazione della contabilità economica (Domanda 34) rispetto all'adozione di un sistema di contabilità analitica (Domanda 38)

Modalità di risposta	Contabilità analitica alimentata dalla contabilità economico/patrimoniale		Contabilità analitica alimentata dalla contabilità finanziaria		No Contabilità analitica		No Contabilità analitica ma futura implementazione		Tot. Resp
	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.
Metodo della partita doppia	12	60.0	1	5.0	5	25.0	2	10.0	20
Contabilità finanziaria e prospetto di conciliazione standard	4	1.2	63	19.0	223	67.4	41	12.4	331
Contabilità finanziaria e prospetto di conciliazione modificato dall'osservatorio	1	1.2	13	25.5	31	60.8	6	11.8	51
Coesiste con la contabilità finanziaria (software integrato)	18	31.6	14	24.6	18	31.6	7	12.3	57
Non è stata ancora realizzata	0	0	7	21.2	24	72.7	2	6.1	33

Per quel che riguarda la predisposizione e l'aggiornamento degli inventari – Tabella 15 – il 71.7% dei comuni ne ha completato la ricostruzione e di questi l'88.7% li aggiorna annualmente – Tabella 16. Non si rilevano particolari differenze all'interno delle diverse classi dimensionali, mentre più interessante si presenta la distribuzione delle risposte per area geografica.

Tabella 15 – Domanda 42: E' stata completata la ricostruzione degli inventari dell'ente? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Inventario concluso	87	71.3	97	84.4	50	72.5	50	62.5	18	51.4	302	71.7
Inventario in corso	35	28.7	16	13.9	17	24.6	27	33.8	17	48.6	112	26.6
No inventario	0	0.0	2	1.7	2	2.9	3	3.7	0	0.0	7	1.7
Totale rispondenti	122	100	115	100	69	100	80	100	35	100	421	100

Dall'analisi dei risultati emerge che ben l'84.4% dei comuni del Nord est ha completato la ricostruzione degli inventari e solo l'1.7% non l'ha ancora iniziata.

Quest'ultimo dato presenta al Sud il valore maggiore – 3.7%, mentre al Nord ovest e nelle Isole presenta valore pari a zero. Da osservare infine che i comuni delle Isole si dividono più o meno al 50% tra quelli che lo hanno ancora in corso e quelli che lo hanno concluso. Anche in relazione all'aggiornamento degli inventari – Tabella 16 - si possono rilevare delle differenze significative tra i comuni del Nord, dove la percentuale di enti che non li aggiornano annualmente è limitata – il 6.2% per i comuni del nord ovest e il 6.9% per quelli del nord est – e quelli del Sud e delle Isole dove al contrario tale percentuale è significativamente più elevata – rispettivamente il 26.0% e il 22.2%.

Tabella 16 - Domanda 43: Gli inventari sono aggiornati annualmente? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Si	81	93.1	91	93.8	45	90.0	37	74.0	14	77.8	268	88.7
No	6	6.9	6	6.2	5	10.0	13	26.0	4	22.2	34	11.3
Totale rispondenti	87	100	97	100	50	100	50	100	18	100	302	100

Nell'ambito del modello contabile degli enti locali il sistema degli indicatori assume un ruolo centrale in quanto le informazioni da essi prodotte vengono impiegate nel processo decisionale, nell'attività di controllo e nel processo di valutazione dell'economicità dell'ente. A tal fine il legislatore ha previsto un insieme di indicatori obbligatori – art.228 TUEL – alla cui predisposizione ha adempiuto l'88.2% dei comuni – Tabella 17. Solo una piccola parte – il 3% – provvede anche a calcolarne di ulteriori.

Tabella 17 – Domanda 47: Il vostro ente predispone gli indicatori richiesti dal D.P.R. n. 194/1996? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila		15-50mila		>50.000		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
No	35	10.3	6	5.1	2	6.1	43	8.8
Si	299	87.9	104	88.1	30	90.9	433	88.2
Si, vengono predisposti anche ulteriori indicatori rispetto a quelli previsti dal legislatore	6	1.8	8	6.8	1	3.0	15	3.0
Totale rispondenti	340	100	118	100	33	100	491	100

Dal punto di vista della distribuzione delle risposte rispetto alla dimensione dei comuni la percentuale maggiore – il 10.3% – dei comuni che ancora non ha adempiuto alla previsioni legislative appartiene alla classe dei comuni tra 5 e 15 mila abitanti, mentre gli enti che predispongono anche ulteriori indicatori sono quelli di medie dimensioni. Anche l'analisi per area geografica mostra delle differenze significative – Tabella 18. Sono infatti soprattutto i comuni delle Isole – nel 18.6% dei casi – e quelli del Sud – nel 14.3% dei casi – che non rispettano la norma, mentre quelli del Centro sono i più propensi a integrare gli indicatori, anche se solo il 5.0% di essi predispone una reale integrazione.

Tabella 18– Domanda 47: Il vostro ente predisporre gli indicatori richiesti dal D.P.R. n. 194/1996? (distribuzione per area geografica)

	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %										
No	5	3.5	11	8.2	6	7.5	13	14.3	8	18.6	43	8.8
Si	132	92.3	119	88.8	70	87.5	77	84.6	35	81.4	433	88.2
Si, vengono predisposti anche ulteriori indicatori rispetto a quelli previsti dal legislatore	6	4.2	4	3.0	4	5.0	1	1.1	0	0	15	3.0
Totale rispondenti	143	100	134	100	80	100	91	100	43	100	491	100

Riguardo alle difficoltà operative che i comuni incontrano nel calcolare gli indicatori – Tabella 19 –, si rileva che quelli che sui quali si incontrano maggiori difficoltà sono rispettivamente quelli di efficacia – nel 55.9% dei casi – di efficienza – nel 53.1% dei casi – e di struttura patrimoniale – nel 41.3% dei casi. I primi presuppongono un’adeguata quantificazione degli obiettivi e idonei sistemi di misurazione del grado di soddisfacimento della domanda. I secondi sono invece legati alle informazioni derivanti dai dati della contabilità analitica che è ancora poco utilizzata – solo dal 27% dei comuni. Le difficoltà relative agli indicatori di struttura patrimoniale potrebbero ricollegarsi alla predisposizione o meno degli inventari e al loro aggiornamento. Non sembrano presentare difficoltà i calcoli degli indicatori finanziari e di deficitarietà i cui dati si desumono dalla contabilità finanziaria. Tra i comuni appartenenti alle diverse classi, quelli di maggiori dimensioni sembrano avere minori difficoltà, rispetto agli altri, nel calcolare gli indicatori di efficienza ed efficacia – rispettivamente nel 38.2% dei casi e nel 47.1% dei casi – mentre quelli più piccoli trovano più problematico, sempre rispetto al dato delle altre classi, predisporre gli indicatori di struttura patrimoniale – nel 45.8% dei casi.

Tabella 19 – Domanda 48: Per quali tipologie di indicatori l’ente trova maggiori difficoltà di predisposizione? (possibile inserire più risposte) (distribuzione per classi dimensionali)

	5-15mila		15-50mila		>50 mila		Tot. risp.	
Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %						
Indicatori finanziari	23	7.4	4	3.4	1	3.0	28	6.1
Indicatori di struttura patrimoniale	143	45.8	36	30.3	13	38.2	192	41.3
Indicatori di rilevazione delle condizioni di deficitarietà	13	4.2	7	5.9	2	5.9	22	4.7
Indicatori di efficienza	162	51.9	72	60.5	13	38.2	247	53.1
Indicatori di efficacia	170	54.5	74	62.2	16	47.1	260	55.9

L’analisi per area geografica – Tabella 20 – evidenzia che i comuni del Sud e delle Isole incontrano minori difficoltà nel calcolo degli indicatori di efficienza ed efficacia e trovano più complicata la predisposizione di quelli di struttura patrimoniale. Tale ultimo dato è coerente con il fatto che in tali zone geografiche è minore la percentuale dei comuni che ha completato gli inventari e che li aggiorna annualmente.

Tabella 20 – Domanda 48) Per quali tipologie di indicatori l’ente trova maggiori difficoltà di predisposizione? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Indicatori finanziari	6	4.3	10	8.1	4	5.3	7	8.2	1	2.5	28	6.1
Indicatori di struttura patrimoniale	49	34.8	48	39.0	29	38.2	49	57.6	17	42.5	192	41.3
Indicatori di rilevazione delle condizioni di deficitarietà	6	4.3	5	4.1	3	4.0	8	9.4	0	0.0	22	4.7
Indicatori di efficienza	79	56.0	74	60.2	47	61.8	29	34.1	18	45.0	247	53.1
Indicatori di efficacia	85	60.3	80	65.0	46	60.5	30	35.3	19	47.5	260	55.9

3.2 Programmazione e Controllo

In base al testo sulle “Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali”, approvato dall’Osservatorio, art. 20 *“la corretta applicazione della funzione politico-amministrativa risiede nel rispetto di un percorso che parte dal programma amministrativo del sindaco o presidente, transita attraverso le linee programmatiche comunicate all’organo consiliare, trova esplicitazione nel piano generale di sviluppo dell’ente – da considerare quale programma di mandato – ed infine si sostanzia nei documenti della programmazione, relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, nella previsione del bilancio annuale e, infine, nello strumento di indirizzo gestionale, il piano esecutivo di gestione, quando è obbligatorio”*.

Nel quadro dell’attività di programmazione degli enti locali dunque le linee programmatiche (LLPP) rappresentano il primo adempimento al quale il Sindaco o il Presidente della provincia devono adempiere successivamente alla loro nomina. Le LLPP che vengono presentate davanti al Consiglio illustrano le azioni e i progetti che il governo locale intende realizzare nel corso del mandato e dovrebbero svilupparsi in un secondo momento nel piano generale di sviluppo (PGS). Quest’ultimo in base al Principio Contabile 1, comma 12: *“..comporta il confronto delle linee programmatiche,...con le reali possibilità operative dell’ente ed esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell’azione dell’ente nell’organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e negli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare”*. Il PGS è pertanto uno dei principali strumenti a disposizione degli EELL a supporto dell’attività di pianificazione strategica in relazione al periodo di mandato. L’indagine ha analizzato sia l’effettiva predisposizione da parte degli enti locali che le modalità di utilizzo di questi due documenti.

Per quanto riguarda il primo aspetto – Tabella 21 - il dato emerso è che il 76.96% dei comuni facenti parte del campione predispone le LLPP; dato particolarmente rilevante solo il 15.35% redige il PGS e il 16.35% non utilizza nessuno dei due documenti. In generale non sono state rilevate differenze significative sia tra piccoli e

grandi comuni che tra comuni appartenenti alle diverse aree geografiche. L'unico dato che si discosta in maniera significativa dal dato complessivo rilevato a livello nazionale è osservabile – si veda la Tabella 21 – in relazione ai comuni delle Isole che nel 50% dei casi non predispongono le LLPP e nel 35.42% dei casi non predispongono nessuno dei due documenti.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, ossia come vengono utilizzati gli strumenti in discussione, dalla Tabella 22 si evince che tra i comuni che formulano le LLPP o il PGS, il 60.55% di essi definisce in maniera generica le linee di indirizzo politico, il 33.99% di essi formula degli obiettivi ma senza quantificarli, il 5.46% di essi formula obiettivi dei quali stabilisce le unità di misura e quantifica il livello da conseguire. Dall'analisi rispetto alla composizione degli strati in cui è stato suddiviso il campione non emergono differenze significative tra comuni.

Tabella 21 – Domanda 11: Cosa predisporre l'ente predisporre? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. Resp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Le linee programmatiche ex art. 46, comma 3 TUEL	124	84.93	109	81.34	63	76.83	71	72.45	24	50.00	391	76.96
Il piano generale di sviluppo dell'ente	26	17.81	17	12.69	14	17.07	15	15.31	6	12.50	78	15.35
Nessuno dei due documenti	19	13.01	18	13.43	13	15.85	16	16.33	17	35.42	83	16.34

Tabella 22 – Domanda 12: Caratteristiche delle Linee programmatiche e/o del Piano generale di sviluppo dell'ente:

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Definiscono in maniera generica le linee di indirizzo politico dell'organo di governo dell'ente	244	60.55
Sono articolati per programmi e per obiettivi, ma senza indicare le unità di misura degli obiettivi	137	33.99
Sono articolati per programmi e per obiettivi dei quali si definiscono le unità di misura e i target desiderati (quantificati)	22	5.46
Totale rispondenti	403	100

È interessante anche notare i legami che vengono istituiti tra i diversi documenti di programmazione. Il primo elemento che colpisce è quello relativo al collegamento tra LLPP e PGS; infatti, su 60 comuni che redigono entrambi i documenti solo 46 – Tabella 23 – riprendono nel PGS i contenuti delle LLPP. Il dato, se sommato a quello precedente sulla scarsa utilizzazione del PGS induce a riflettere, innanzitutto, sull’effettiva comprensione della sua utilità e in secondo luogo sul suo corretto utilizzo da parte degli amministratori comunali.

Tabella 23 - Domanda 13: Caratteristiche delle Linee programmatiche (possibile inserire più risposte):

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Sono riprese nel Piano generale di sviluppo dell’ente	46	10.82
Sono interamente riprese e articolate per programmi nella Relazione previsionale e programmatica	231	54.35
Sono solo parzialmente riprese e articolate per programmi nella Relazione previsionale e programmatica	102	23.30
Nessuna delle precedenti	52	12.23

Il secondo legame esaminato è stato quello tra LLPP e Relazione previsionale e programmatica (RPP). Quest’ultima è lo strumento di base della pianificazione comunale, costituisce di conseguenza il presupposto per l’attività di controllo strategico. L’arco temporale che prende in considerazione è pari a quello del bilancio pluriennale e quindi di almeno tre anni. La RPP costituisce inoltre un vincolo per l’operato dell’amministrazione comunale nella misura in cui limita l’ammissibilità e l’improcedibilità delle deliberazioni del consiglio o della giunta non coerenti con le previsioni in essa contenute. In questo senso la RPP svolge una funzione di controllo di coerenza a preventivo sulle scelte dell’amministrazione comunale e costituisce inoltre un importante strumento a disposizione del consiglio per la valutazione della “resa del conto” della giunta sull’attività svolta. La sua preparazione comporta tra l’altro la fissazione degli obiettivi dell’ente locale. Tale attività, al fine di garantire coerenza tra gli obiettivi fissati nei diversi momenti della programmazione, dovrebbe far riferimento, tra gli altri, proprio agli obiettivi fissati nelle LLPP e nel PGS. Come si evince dalla Tabella 3 il legame tra le LLPP e la RPP sembra essere stato compreso meglio rispetto a quello precedentemente illustrato con il PGS, come dimostra il fatto che tra i comuni che redigono le LLPP sono oltre il 77% quelli che le riprendono interamente – nel 54.35% dei casi – o parzialmente – nel 23.3% dei casi – nella RPP. L’analisi condotta rispetto ai diversi strati del campione evidenzia un abbassamento della percentuale rispetto al dato medio nei comuni del Sud e delle Isole – Tabella 24.

Tabella 24 - Domanda 13: Caratteristiche delle Linee programmatiche (possibile inserire più risposte) (distribuzione per area geografica):

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Sono riprese nel Piano generale di sviluppo dell'ente	15	11.81	13	11.21	3	4.35	12	14.63	3	9.68	46	10.82
Sono interamente riprese e articolate per programmi nella Relazione previsionale e programmatica	74	58.27	74	63.79	37	53.62	33	40.24	13	41.94	231	54.35
Sono solo parzialmente riprese e articolate per programmi nella Relazione previsionale e programmatica	28	22.05	23	19.83	20	28.99	22	26.83	6	19.35	102	23.30
Nessuna delle precedenti	15	11.81	12	10.34	5	7.25	16	19.51	4	12.90	52	12.23

Con riferimento allo stato di attuazione delle LLPP è possibile notare – Tabella 25 – come nel complesso solo il 7.84% dei comuni inclusi nel campione predisponga report differenziati per diverse categorie di destinatari. La percentuale raddoppia tuttavia quando si considerano solamente i comuni con più di 50 mila abitanti – Tabella 26 – così come è possibile osservare sensibili differenze fra le diverse aree geografiche, dove il Nord est e soprattutto le Isole fanno rilevare percentuali più elevate – Tabella 27.

Tabella 25 – Domanda 15: L’ente predispose dei report sullo stato di attuazione delle linee programmatiche per diverse classi di destinatari?

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Sì, predispose un solo report per tutte le classi di destinatari	126	30.88
Sì, predispose diversi tipi di report per diverse classi di destinatari	32	7.84
No	250	61.28
Totale rispondenti	408	100

Tabella 26 - Domanda 15: L’ente predispose dei report sullo stato di attuazione delle linee programmatiche per diverse classi di destinatari? (distribuzione per classi dimensionali).

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp	
	Freq. ass.	Freq. %						
Sì, predispose un solo report per tutte le classi di destinatari	77	27.8	37	35.58	12	44.44	126	30.88
Sì, predispongono diversi tipi di report per diverse classi di destinatari	20	7.22	8	7.69	4	14.81	32	7.84
No	180	64.98	59	56.73	11	40.74	250	61.28
Totale rispondenti	277	100	104	100	27	100	408	100.0

Tabella 27 – Domanda 15: L’ente predispose dei report sullo stato di attuazione delle linee programmatiche per diverse classi di destinatari?: (distribuzione per area geografica).

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Sì, predispose un solo report per tutte le classi di destinatari	41	33.06	40	34.48	21	31.34	16	21.05	8	32.00	126	30.88
Sì, predispose diversi tipi di report per diverse classi di destinatari	9	7.26	13	11.21	5	7.46	1	1.32	4	16.00	32	7.84
No	74	59.68	63	54.31	41	61.19	59	77.63	13	52.00	250	61.28
Totale rispondenti	124	100	116	100	67	100	76	100	25	100	408	100

La RPP come già detto sopra è un importante strumento di pianificazione e gioca pertanto un ruolo fondamentale per il controllo strategico. Se si considera la strategia quale strumento che consente di mettere in relazione un’azienda con l’ambiente in cui

opera, è possibile attribuire carattere strategico a quelle scelte operate dalle amministrazioni pubbliche che comportano una nuova impostazione dei rapporti con l'ambiente. A questa concezione della strategia è legata quella del controllo strategico inteso come mezzo per valutare l'impatto delle politiche dell'amministrazione sulla collettività. Vista in questo contesto la RPP diventa dunque strumento a supporto della resa del conto dell'ente locale verso la collettività di riferimento e la definizione nella stessa di obiettivi chiaramente misurabili il mezzo per la sua realizzazione.

Sulla base di queste considerazioni si è deciso di valutare il grado di precisione con il quale vengono definiti gli obiettivi nella RPP. Dall'analisi è risultato che – Tabella 28 – il 68.88% dei comuni definisce gli obiettivi nella RPP in maniera generica, mentre solo il 21.01% li definisce anche in termini di risultati da conseguire. Guardando alla stratificazione per classi dimensionali – Tabella 29 – si può notare come nei comuni con popolazione superiore ai 50 mila abitanti la percentuale, tra enti che definiscono obiettivi misurabili e quelli che definiscono obiettivi quantificati, aumenta in maniera significativa – il 46.87% degli appartenenti alla classe – rispetto alle altre due classi dove la stessa percentuale si attesta intorno al 30%. Quasi nulle, invece, le differenze nella stratificazione per area geografica.

Tabella 28 - Domanda 18: Caratteristiche della Relazione previsionale e programmatica (RPP) così come viene redatta:

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Definisce in maniera generica i programmi e gli obiettivi dell'ente	341	68.88
Definisce programmi e obiettivi, indicando le unità di misura degli obiettivi	50	10.10
Definisce programmi e obiettivi quantificati	104	21.01
Totale rispondenti	495	100

Tabella 29 - Domanda 18: Caratteristiche della Relazione previsionale e programmatica (RPP) così come viene redatta (distribuzione per classi dimensionali).

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Definisce in maniera generica i programmi e gli obiettivi dell'ente	238	69.39	86	71.67	17	53.12	341	68.88
Definisce programmi e obiettivi, indicando le unità di misura degli obiettivi	29	8,5	15	12.50	6	18.75	50	10.10
Definisce programmi e obiettivi quantificati	76	22.16	19	15.83	9	28.12	104	21.01
Totale rispondenti	343	100	120	100	32	100	495	100

Lo strumento attraverso il quale si rende operativa la strategia nel breve periodo è rappresentato dal PEG con il quale secondo il TUEL, art. 169, comma 1, vengono fissati gli obiettivi di gestione e assegnati ai responsabili dei servizi unitamente alle risorse necessarie. Come fa notare l'Osservatorio la caratteristica fondamentale del PEG è proprio l'indicazione degli obiettivi gestionali e dei relativi parametri di misurazione.

Tabella 30 – Domanda 33: Il PEG contiene l'indicazione degli obiettivi da assegnare ai dirigenti?

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Si, ma contiene solamente obiettivi che costituiscono una semplice elencazione delle attività istituzionali	146	36.42
Si, contiene obiettivi dei quali si stabiliscono le unità di misura e i target desiderati (quantificati)	221	55.11
No, non contiene l'indicazione degli obiettivi da assegnare ai dirigenti	34	8.48
Totale rispondenti	401	100.0

Come si può constatare – Tabella 30 – il 55.11% dei comuni utilizza il PEG conformemente alle indicazioni dell'Osservatorio, mentre il 36.42% definisce nel proprio PEG obiettivi che costituiscono una semplice elencazione di attività istituzionali. Significative appaiono le differenze tra i diversi comuni rispetto alla dimensione – Tabella 31 – e all'area geografica – Tabella 32. I comuni di dimensioni maggiori su questo punto operano meglio rispetto a quelli più piccoli. Per quel che riguarda le differenze tra aree geografiche è nel Nord est che si ha la concentrazione maggiore di comuni che definiscono correttamente gli obiettivi di PEG, da un lato, mentre quella minore è riscontrabile al Sud.

Tabella 31 – Domanda 33: Il PEG contiene l'indicazione degli obiettivi da assegnare ai dirigenti? (distribuzione per classi dimensionali).

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp	
	Freq. ass.	Freq. %						
si, ma contiene solamente obiettivi che costituiscono una semplice elencazione delle attività istituzionali	102	41.13	36	30.00	8	24.24	146	36.42
si, contiene obiettivi dei quali si stabiliscono le unità di misura e i target desiderati (quantificati)	122	49.19	75	62.50	24	72.73	221	55.11
no, non contiene l'indicazione degli obiettivi da assegnare ai dirigenti	24	9,68	9	7.50	1	3,3	34	8.48
Totale rispondenti	248	100	120	100	33	100	401	100.0

Tabella 32 – Domanda 33: Il PEG contiene l'indicazione degli obiettivi da assegnare ai dirigenti? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Sì, ma contiene solamente obiettivi che costituiscono una semplice elencazione delle attività istituzionali	46	36.22	22	20.95	26	36.62	39	59.09	13	40.62	146	36.42
Sì, contiene obiettivi dei quali si stabiliscono le unità di misura e i target desiderati (quantificati)	71	55.91	74	70.48	38	53.52	22	33.33	16	50.00	221	55.11
No, non contiene l'indicazione degli obiettivi da assegnare ai dirigenti	10	7.87	9	8.57	7	9.86	5	7.58	3	9.38	34	8.48
Totale rispondenti	127	100	105	100	71	100	66	100	32	100	401	100

Tra i comuni con meno di 15.000 abitanti solo il 48,99% – Tabella 33 – dichiara di utilizzare il PEG per assegnare le risorse ai dirigenti e solo il 34,29% per assegnare gli obiettivi; le percentuali scendono significativamente al Sud, mentre si attestano su livelli più elevati tra i comuni del nord – Tabella 34.

Tabella 33 – Domanda 30: Se il PEG è redatto in via facoltativa (comuni con meno di 15.000 abitanti), per quali finalità viene predisposto?

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Articolare il bilancio in capitoli	145	41.79
Assegnare le risorse ai dirigenti	170	48.99
Assegnare obiettivi quantificati ai dirigenti	119	34.29

Il TUEL art. 147, comma 1, lettera b) assegna al controllo di gestione il compito di verificare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa. A tal fine, in base al D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 286, art. 4, comma 1, lettera e), l'amministrazione deve definire "le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti". Quella delineata dal legislatore è dunque un'attività incentrata sulla verifica del raggiungimento degli obiettivi fissati in sede di programmazione e di misurazione dei costi sostenuti nel perseguimento degli stessi.

Dall'indagine risulta che a tutt'oggi nel 21,26% – Tabella 35 – dei comuni il controllo di gestione non viene effettuato e solamente nel 19,43% dei casi è coerente con quanto previsto dal legislatore. Il dato si spiega facilmente tenendo presente che il numero di comuni che ha implementato un sistema di contabilità analitica alimentato dalla contabilità economico patrimoniale è ancora esiguo. Anche in questo caso l'analisi condotta rispetto alla stratificazione per numero di abitanti evidenzia i risultati migliori nei comuni con più di 50 mila abitanti – Tabella 36 – con il 30,3% degli enti appartenenti alla classe. Per quel che riguarda la distribuzione geografica – Tabella 37 – le percentuali più alte si riscontrano invece nelle Isole e nel Nord ovest.

Tabella 34 - Domanda 30: Se il PEG è redatto in via facoltativa (comuni con meno di 15.000 abitanti), per quali finalità viene predisposto? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp	
	Freq. ass.	Freq. %										
30.1) Articolare il bilancio in capitoli	54	15.56	41	11.82	18	5.19	20	5.76	12	3.46	145	41.79
30.2) Assegnare le risorse ai dirigenti	59	56.73	55	54.46	20	40.82	22	35.48	14	45.16	170	48.99
30.3) Assegnare obiettivi quantificati ai dirigenti	38	36.54	44	43.56	15	30.61	14	22.58	8	25.81	119	34.29

Tabella 35 – Domanda 50: Nel vostro ente viene attuato il controllo di gestione?

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq.% risp.
No	105	21.26
Si e consiste nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo dei costi delle risorse utilizzate	96	19.43
Si e consiste nel grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo finanziario delle risorse	143	28.95
Si, ma consiste solo nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi	86	17.41
Si, ma consiste solo in un controllo finanziario delle risorse assegnate ai responsabili	64	12.96
Totale rispondenti	494	100

Tabella 36 – Domanda 50): Nel vostro ente viene attuato il controllo di gestione? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
No	81	23.62	20	16.81	4	12.12	105	21.26
Si e consiste nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo dei costi delle risorse utilizzate	58	16.91	28	23.53	10	30.30	96	19.43
Si e consiste nel grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo finanziario delle risorse	94	27.41	40	33.61	9	27.27	143	28.95
Si, ma consiste solo nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi	58	16.91	20	16.81	8	24.24	86	17.41
Si, ma consiste solo in un controllo finanziario delle risorse assegnate ai responsabili	51	14.87	11	9.24	2	6.06	64	12.96
Totale rispondenti	342	100	119	100	33	100	494	100

Tabella 37 – Domanda 50: Nel vostro ente viene attuato il controllo di gestione? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. Risp	
	Freq. ass.	Freq. %										
No	18	12.41	28	20.90	16	19.75	30	32.61	13	30.23	105	21.26
Si e consiste nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo dei costi delle risorse utilizzate	36	24.83	26	19.40	11	13.58	12	13.04	11	25.58	96	19.43
Si e consiste nel grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo finanziario delle risorse	48	33.10	46	34.33	33	40.74	13	14.13	3	6.98	143	28.95
Si, ma consiste solo nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi	25	17.24	18	13.43	11	13.58	24	26.09	8	18.60	86	17.41
Si, ma consiste solo in un controllo finanziario delle risorse assegnate ai responsabili	17	11.72	16	11.94	10	12.35	13	14.13	8	18.60	64	12.96
Totale rispondenti	144	100	134	100	81	100	92	100	43	100	494	100

In relazione agli strumenti utilizzati per il controllo di gestione il PEG risulta essere quello più utilizzato con il 75.18% dei comuni – Tabella 38 – mentre appare limitato l’uso dei dati della contabilità analitica e del conto economico. In particolare risultano poi significative differenze nell’uso del conto del bilancio utilizzato maggiormente nei comuni al di sotto dei 50 mila abitanti – Tabella 39 – della contabilità analitica impiegata soprattutto nei comuni con oltre 50 mila abitanti – nel 25% dei casi – e scarsamente utilizzata in quelli con meno di 15 mila abitanti – nell’8.27% dei casi. Avendo riguardo per la Suddivisione geografica – Tabella 40 – si può notare come l’uso del PEG sia significativamente inferiore al dato nazionale al Sud – dove solo il 63,24% dei comuni utilizza il PEG – e nelle Isole – in cui tale percentuale si riduce al 57,14%. Nelle Isole, rispetto al dato complessivo – 51,12% – è limitato anche l’uso degli indicatori, la cui percentuale di utilizzo risulta pari al 37,14%. Anche per i dati extra-contabili si rileva un utilizzo più limitato al Sud e nelle Isole.

Tabella 38 – Domanda 52: Quali strumenti del sistema informativo contabile sono maggiormente utilizzati ai fini del controllo di gestione?

Modalità di risposta	Freq. ass	Freq. %
Bilancio di previsione (annuale e pluriennale)	176	43.67
PEG	303	75.18
Conto del bilancio	183	45.40
Conto economico	38	9.43
Conto del patrimonio	34	8.45
Indicatori	206	51.12
Dati della contabilità analitica	50	12.41
Dati extra-contabili	173	42.92

Tabella 39 – Domanda 52: Quali strumenti del sistema informativo contabile sono maggiormente utilizzati ai fini del controllo di gestione? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Bilancio di previsione (annuale e pluriennale)	128	48.12	37	35.24	11	34.38	176	43.67
PEG	185	69.55	93	88.57	25	78.12	303	75.18
Conto del bilancio	134	50.38	45	42.86	4	12.5	183	45.40
Conto economico	21	14.29	15	14.29	2	6.25	38	9.43
Conto del patrimonio	17	6,9	15	14.29	2	6.25	34	8.45
Indicatori	132	49.62	54	51.43	20	62.50	206	51.12
Dati della contabilità analitica	22	8.27	20	19.05	8	25.00	50	12.41
Dati extra-contabili	104	39.10	54	51.43	15	46.88	173	42.92

Tabella 40 – Domanda 52: Quali strumenti del sistema informativo contabile sono maggiormente utilizzati ai fini del controllo di gestione? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %										
Bilancio di previsione (annuale e pluriennale)	42	32.81	50	47.17	33	50.00	35	51.47	16	45.71	176	43.67
PEG	106	82.81	80	75.47	54	81.82	43	63.24	20	57.14	303	75.18
Conto del bilancio	60	46.88	46	43.4	30	45.45	33	48.53	14	40.00	183	45.40
Conto economico	16	12.5	5	4.72	6	9.09	8	11.76	3	8.57	38	9.43
Conto del patrimonio	13	10.16	5	4.72	7	10.61	7	10.29	2	5.71	34	8.45
Indicatori	73	57.03	59	55.66	28	42.42	33	48.53	13	37.14	206	51.12
Dati della contabilità analitica	17	13.28	13	12.26	9	13.64	6	8.82	5	14.29	50	12.41
Dati extra-contabili	68	53.12	52	49.06	26	39.39	16	23.53	11	31.43	173	42.92

Nonostante più del 75% dei comuni utilizzi il PEG come strumento di controllo di gestione, solamente il 61.3% - Tabella 41 – predisporre un report sullo stato di attuazione degli obiettivi in esso contenuti. Tale percentuale si abbassa ulteriormente quando si considerino i comuni con meno di 15 mila abitanti – Tabella 42 – o quelli del Sud e delle Isole – Tabella 43. Interessante anche notare come, mentre la percentuale dei comuni che utilizzano il PEG quale strumento per il controllo di gestione è più alta nei comuni con popolazione tra i 15 e i 50 mila abitanti, rispetto ai comuni di maggiori dimensioni, tale dato si inverte con riguardo alla predisposizione del report.

Tabella 41 – Domanda 53: Viene periodicamente predisposto un report sul livello di attuazione del PEG?

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Si	238	61.3
No	150	38.7
Totale rispondenti	388	100

Tabella 42 - Domanda 53: Viene periodicamente predisposto un report sul livello di attuazione del PEG?: (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Si	142	54.62	72	72.73	24	82.76	238	61.3
No	118	45.38	27	27.27	5	17.24	150	38.7
Totale rispondenti	260	100	99	100	29	100	388	100

Tabella 43 – Domanda 53: Viene periodicamente predisposto un report sul livello di attuazione del PEG? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Totale	
	Freq. ass.	Freq. %										
Si	79	62.7	80	76.19	44	67.69	25	40.32	10	33.33	238	61.3
No	47	37.3	25	23.81	21	32.31	37	59.68	20	66.67	150	38.7
Totale rispondenti	126	100	105	100	65	100	62	100	30	100	388	100

Infine appare rilevante osservare quali strumenti vengono adottati a supporto del controllo di gestione da quei comuni appartenenti alla categoria degli enti nei quali tale attività consiste nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo dei costi delle risorse utilizzate. Il dato non è confortante, infatti, come si evince dalla Tabella 44, l'utilizzo di strumenti per la misurazione dei costi come la contabilità analitica e il conto economico è assai limitato – rispettivamente il 28.12% e il 17.71% degli appartenenti alla categoria.

Tabella 44 – Strumenti adottati a supporto del controllo di gestione dai comuni nei quali tale attività consiste nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e nel controllo dei costi delle risorse utilizzate

Strumenti utilizzati	Freq. ass.	Freq. %
PEG	71	73.96
Conto economico	17	17.71
Indicatori	60	62.5
Dati della contabilità analitica:	27	28.12
▪ Alimentata dalla contabilità economico patrimoniale	14	14.58

Il dato è ancor più negativo se si tiene conto del fatto che tra i 27 comuni – Tabella 44 – che utilizzano la contabilità analitica a supporto del controllo di gestione, solamente 14 la alimentano attraverso i dati della contabilità economico patrimoniale.

Il controllo strategico è definito dal TUEL, art. 147, comma 1 § d), come un attività volta a “valutare l’adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell’indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti. Esso è ancora scarsamente attuato nel complesso – Tabella 45; solamente il 20.32% dei rispondenti dichiara di attuarlo. tuttavia, l’analisi per condotta rispetto alle diverse classi dimensionali – Tabella 46 – rileva come nei comuni con oltre 50 mila abitanti la percentuale risulti più che raddoppiata. Meno significative le differenze tra le diverse zone geografiche.

Tabella 45 - Domanda 56: Nel vostro ente viene attuato il controllo strategico così come definito dall’art 147, comma 1, lettera d) del TUEL?

Modalità di risposta	Freq. ass.	Freq. %
Si	78	20.32
No	222	57.81
No, ma intendiamo adottarlo a breve	84	21.87
Totale rispondenti	384	100

Tabella 46 - Domanda 56: Nel vostro ente viene attuato il controllo strategico così come definito dall’art 147, comma 1, lettera d) del TUEL? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		> 50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	Freq. %						
Si	43	16.73	21	21.43	14	48.28	78	20.32
No	170	66.15	46	46.94	6	20.69	222	57.81
No, ma intendiamo adottarlo a breve	44	17.12	31	31.63	9	31.03	84	21.87
Totale rispondenti	257	100	98	100	29	100	384	100

Si è detto in precedenza che lo stesso controllo può essere considerato quale mezzo per valutare l'impatto delle politiche dell'amministrazione sulla collettività, conseguentemente quest'ultima deve essere messa in grado di effettuare detta valutazione. Si è pertanto ricercato quanti tra gli enti che effettuano il controllo strategico preparano dei report sullo stato di attuazione delle LLPP. I risultati sono mostrati nella tabella che segue.

Tabella 47- Distribuzione del tipo di report sulle LLPP tra comuni che svolgono il controllo strategico

Tipo di report sulle LLPP	Freq. ass.	Freq. %
Predispongono un solo report sullo stato di attuazione delle LLPP per tutte le classi di destinatari	29	39.73
Predispongono diversi tipi di report sullo stato di attuazione delle LLPP per diverse classi di destinatari	11	15.07
Non predispongono alcun report	33	45.20
Totale	73	100

Tra i comuni che hanno risposto, nel complesso – Tabella 47 –quelli che predispongono un report sullo stato di attuazione delle LLPP sono il 54.80% di quelli che attuano il controllo strategico; tra essi, il 39.73% predispone un solo report sullo stato di attuazione delle LLPP per tutti i destinatari e il 15.07% predispone diversi tipi di report sullo stato di attuazione delle LLPP per diverse classi di destinatari. Inoltre, tra questi comuni sono solo tre quelli che predispongono un report destinato specificamente ai cittadini – Tabella 48.

Tabella 48 - Destinatari del report sullo stato di attuazione delle LLPP predisposto dai comuni che svolgono il controllo strategico e predispongono diversi tipi di report sullo stato di attuazione delle LLPP per diverse classi di destinatari

Classi di destinatari	Freq. ass.	% sui comuni che predispongono diversi tipi di report. N = 11	% sui comuni che predispongono almeno un report. N = 40
Cittadini	3	27.27%	7.50%
Organi politici	10	90.91%	25.00%
Dirigenti	8	72.73%	20.00%
Organi interni all'ente	4	36.36%	10.00%
Investitori e fornitori	0	0.00%	0.00%
Organismi di controllo	6	54.55%	15.00%

3.3 Valutazione sullo stato di attuazione del TUEL e sul corretto utilizzo degli strumenti adottati

In questa sezione si cerca di dare una valutazione complessiva sulle prassi contabili dei comuni analizzati sulla base di quanto osservato nelle pagine precedenti. Questa è volta a verificare innanzitutto l'applicazione o meno delle norme e, in secondo luogo, ad appurare se all'applicazione delle stesse corrisponda un corretto utilizzo degli strumenti adottati.

Per quel che riguarda il primo aspetto – il grado di attuazione del TUEL – sono state prese in considerazione le risposte alle domande relative rispettivamente all'implementazione della contabilità economico/patrimoniale, alla preparazione degli

inventari, alla predisposizione degli indicatori previsti dal D.P.R 194/96, alla redazione delle LLPP e del PGS e all'implementazione del controllo di gestione e di quello strategico. In base alle risposte fornite, come si può osservare dalla Tabella 49, sono stati attribuiti dei punteggi dalla cui somma scaturiscono tre diversi gradi di attuazione del TUEL:

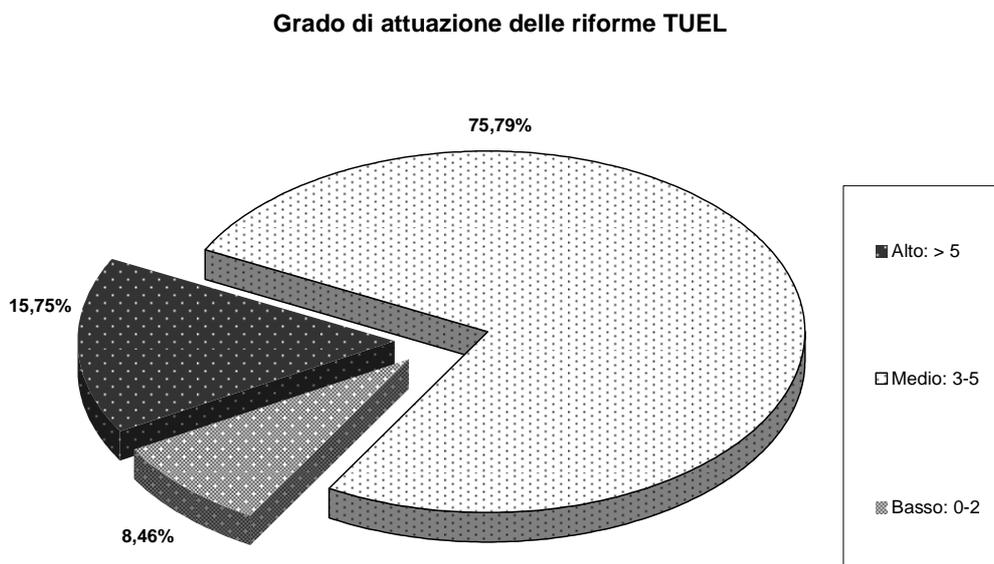
- “basso” – punteggio da 0 a 2
- “medio” – punteggio da 3 a 5
- “alto” – punteggio maggiore di 5.

Tabella 49: Grado di attuazione del TUEL

Fattori caratterizzanti	Punteggio	
	Si	No
1. Realizzazione della contabilità economica	1	0
2. Ricostruzione degli inventari	1	0
3. Predisposizione degli indicatori previsti dal D.P.R 194/96	1	0
4. Redazione delle LLPP	1	0
5. Redazione del PGS	1	0
6. Implementazione del controllo di gestione	1	0
7. Implementazione del controllo strategico	1	0

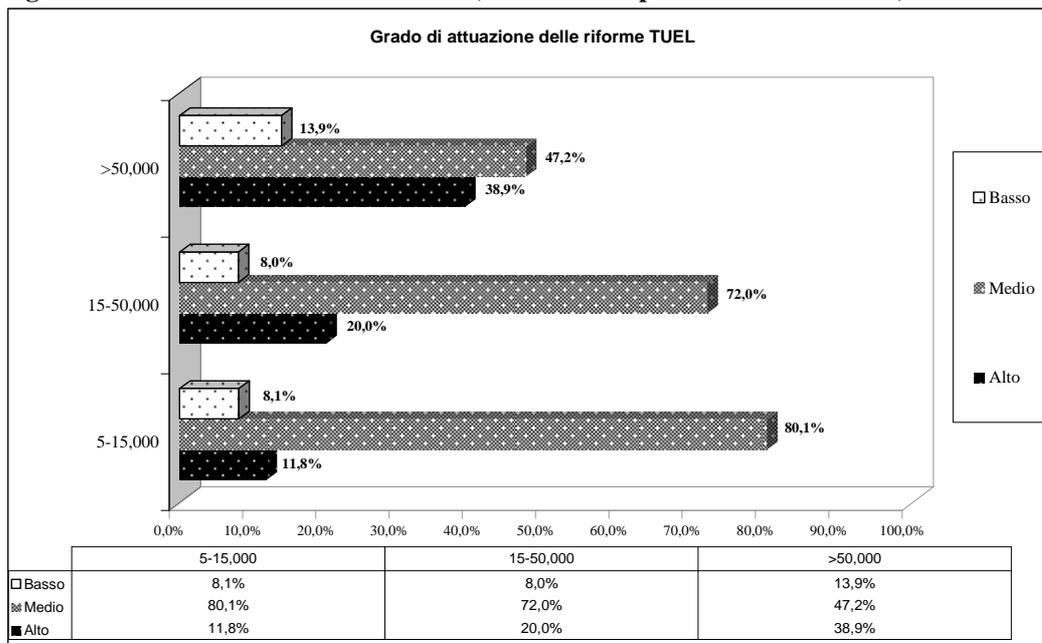
Come si può notare dalla Figura 1 la maggior parte dei comuni – il 75,79% del campione – dimostra un livello di attuazione delle norme “medio”, in particolare a causa della mancata implementazione del controllo strategico e del non utilizzo dei relativi strumenti.

Figura 1: Grado di attuazione del TUEL



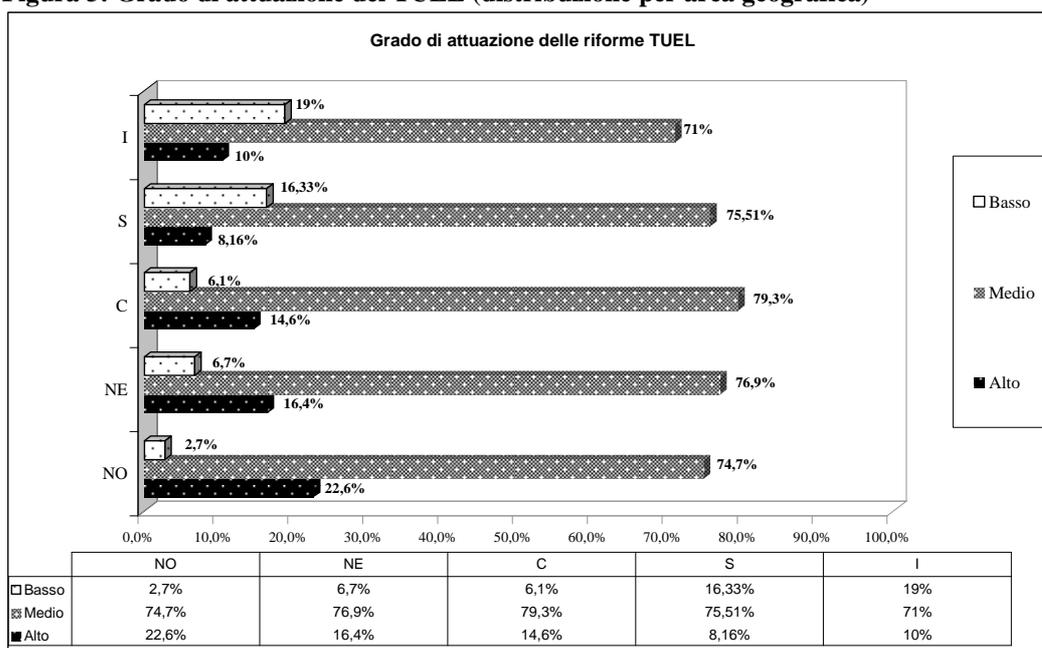
Quanto alla loro distribuzione per classi dimensionali – Figura 2 – si osserva che è nei comuni con più di 50 mila abitanti che si trova la maggiore concentrazione di enti che presentano un “alto” livello di attuazione del TUEL, con una percentuale – il 38.9% – quasi doppia rispetto a quelli di medie dimensioni e più che tripla rispetto ai comuni più piccoli.

Figura 2: Grado di attuazione del TUEL (distribuzione per classi dimensionali)



L’analisi dei risultati per area geografica – Figura 3 – evidenzia che la maggiore percentuale di comuni con un alto grado di attuazione del TUEL – il 22.6% - è localizzata nel Nord ovest, mentre i risultati peggiori si rilevano nelle Isole dove il 19% degli enti presenta un livello di adempimento basso. Il Centro si distingue per essere l’area con la più alta percentuale di comuni che presentano un grado medio di attuazione – il 79.1%.

Figura 3: Grado di attuazione del TUEL (distribuzione per area geografica)



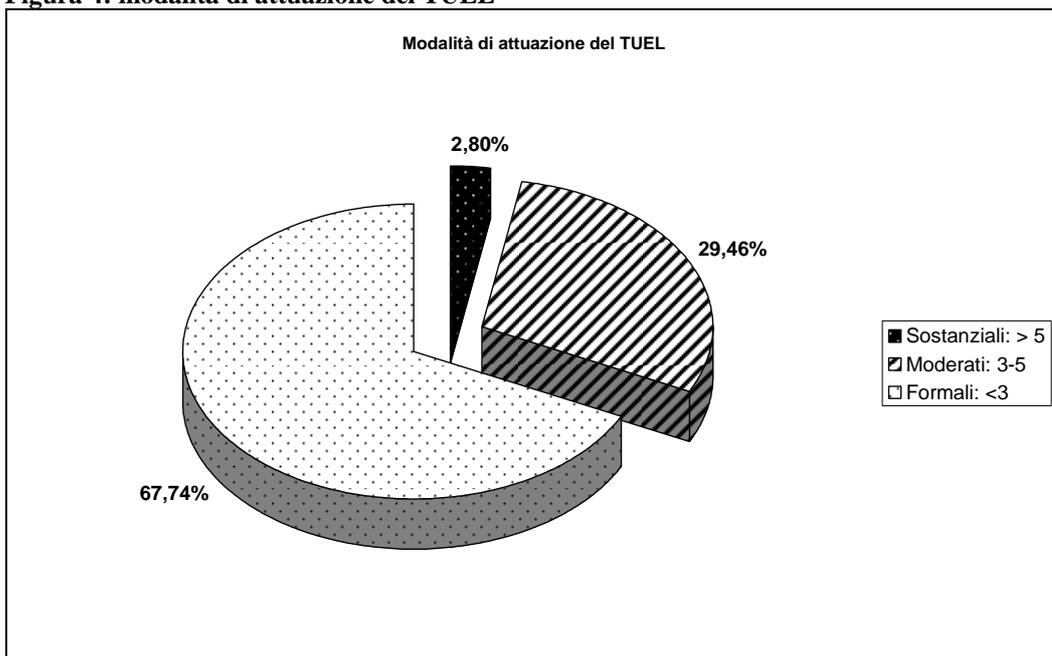
Il secondo aspetto che è stato valutato riguarda la capacità degli enti di interpretare e utilizzare correttamente i nuovi strumenti contabili e di controllo che sono stati introdotti. A tal fine sono stati presi in considerazione solo quei comuni che presentano un grado di attuazione delle norme “medio” e “alto”. In questo caso il punteggio è stato assegnato sulla base delle risposte relative alle domande sull’uso degli strumenti quali: le modalità di realizzazione della contabilità economico/patrimoniale e di quella analitica; l’aggiornamento degli inventari; la predisposizione di ulteriori indicatori rispetto a quelli previsti dalla norma; le modalità di redazione della RPP, delle LLPP, del PGS e del PEG; l’utilizzo degli strumenti ai fini del controllo di gestione. Come in precedenza, sulla base di un punteggio che va da 0 a 8, sono state individuate tre diverse classi di comuni:

- “Innovatori sostanziali” punteggio maggiore di 5
- “Innovatori moderati” punteggio da 3 a 5
- “Innovatori formali” punteggio inferiore a 3

Sono stati classificati come “Innovatori sostanziali” quei comuni che, non solo applicano le norme, ma utilizzano gli strumenti in maniera coerente con la loro finalità economico aziendale. Sono invece definiti “Innovatori formali” quei comuni che dichiarano di applicare le norme del TUEL, ma in realtà non utilizzano correttamente gli strumenti. Infine sono considerati “Innovatori moderati” quegli enti che si collocano tra le due classi precedenti.

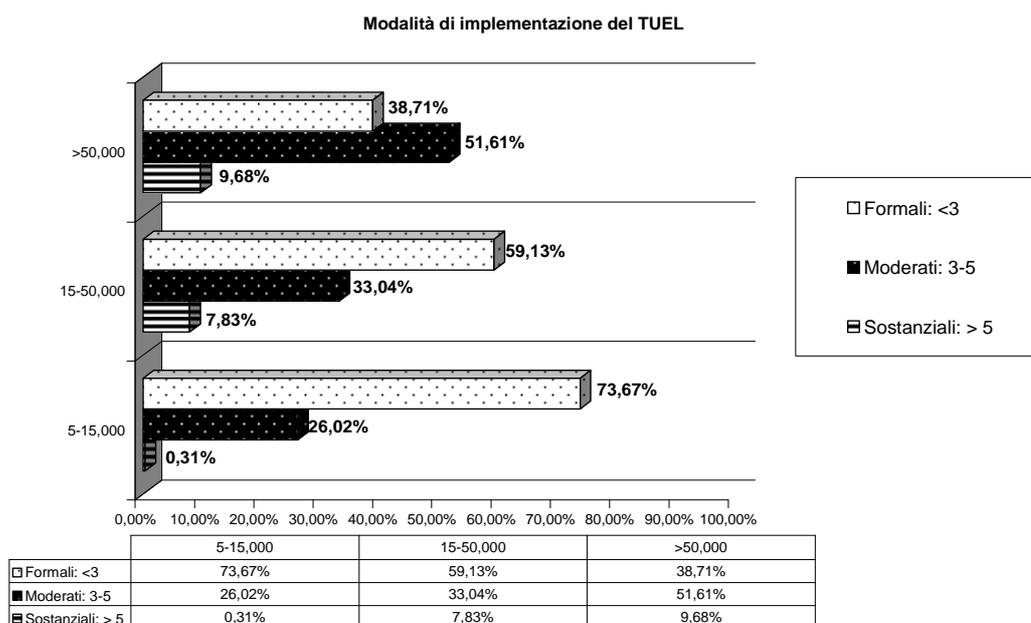
L’analisi dei dati mostra – Figura 4 – che il 67.74% dei comuni viene classificato come “Innovatori formali”, mentre solo il 2.80% degli enti utilizza correttamente i nuovi strumenti contabili e di controllo e possono dunque considerarsi “Innovatori sostanziali”.

Figura 4: modalità di attuazione del TUEL



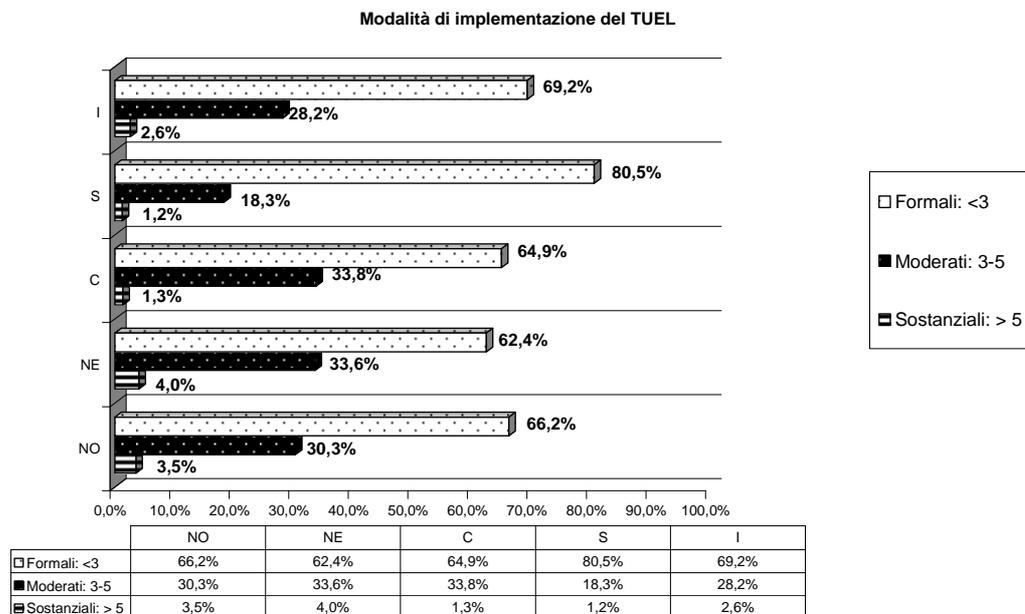
Con riferimento alla distribuzione per classi dimensionali, ancora una volta, i risultati confermano – Figura 5 – che nei comuni con più di 50 mila abitanti le modalità di attuazione del TUEL sono migliori che in quelli più piccoli. Tali enti, infatti, non solo presentano la più alta percentuale di “Innovatori sostanziali” – il 9,68% – ma anche il minor numero di “Innovatori formali” – il 38,71% – e il risultato peggiora al diminuire della classe dimensionale.

Figura 5: Modalità di implementazione del TUEL (distribuzione per classi dimensionali)



Per quel che riguarda l'analisi dei dati per area geografica – Figura 6 – emerge che sono i comuni del Sud, con una percentuale di “Innovatori formali” pari al 80.5%, quelli in cui i nuovi strumenti non sono stati introdotti correttamente. I risultati migliori si rilevano nel Nord est, con il 4% di “Innovatori sostanziali” e il 62,4% di “Innovatori formali”.

Figura 6: modalità di implementazione del TUEL (distribuzione per area geografica)



4. Giudizi sul TUEL

Le ricerche finora condotte sul tema oggetto di studio si sono sempre concentrate sul grado di attuazione del TUEL da parte degli enti locali e non su come lo stesso è da essi percepito o su quali possono essere le possibili cause di divergenza tra norme e prassi. L'ultima parte del questionario si propone di indagare i suddetti aspetti.

A tal fine è stato innanzitutto chiesto agli enti di esprimere un giudizio in una scala da 1 a 5 – dove 1 indica nessuna rilevanza e 5 molta rilevanza – su come il TUEL ha influito sui diversi aspetti delle loro prassi. Nella Tabella 50 sono stati riportati i giudizi medi e la loro distribuzione per classi dimensionali. Dall'analisi delle risposte emerge che il nuovo modello contabile e di controllo ha influito in modo piuttosto rilevante sulla più puntuale definizione degli impegni, degli accertamenti, sulla gestione dei residui – giudizio medio 4.12 – e sulla programmazione – giudizio medio 3.67. Tali giudizi appaiono uniformemente distribuiti rispetto alle classi dimensionali e presentano un valore più alto negli enti di medie dimensioni. Gli aspetti su cui pare il TUEL abbia avuto minore rilevanza sono quelli relativi alla conoscenza del patrimonio, dei costi di produzione dei servizi e all'attenzione al cittadino. Riguardo agli ultimi due aspetti tale fenomeno si riscontra in misura maggiore nei comuni più grandi – in cui i giudizi medi risultano rispettivamente 2.25 e 2.36 – rispetto a quelli più piccoli – in cui i giudizi medi risultano rispettivamente 3.00 e 3.28 – dove l'influenza è stata abbastanza rilevante. Non si rilevano invece differenze significative a livello di distribuzione geografica. Nel complesso è poi possibile rilevare che, in quattro aspetti su sei, i giudizi riportati nei comuni con popolazione tra i 15-50 mila abitanti presentano valori più elevati rispetto alla media nazionale, come a dire che in tali comuni il TUEL ha avuto un'influenza più rilevante sulle loro prassi.

Tabella 50 Giudizio medio sulla rilevanza del modello informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL rispetto a sei aspetti che caratterizzano la prassi dell'ente (distribuzione per classi dimensionali)

Aspetti	5-15mila	15-50mila	>50 mila	Tot. risp.
Programmazione	3.67	3.74	3.41	3.67
Controlli	3.27	3.34	3.09	3.27
Conoscenza del patrimonio	2.74	2.77	2.29	2.72
Conoscenza dei costi di produzione dei servizi	3.00	2.71	2.25	2.88
Definizione di impegni e accertamenti e gestione dei residui	4.06	4.31	4.07	4.12
Attenzione sui servizi al cittadino	3.28	2.97	2.36	3.14

Agli enti è stato inoltre chiesto di indicare – Tabella 51 – quali fossero a loro parere le tre principali cause di eventuali divergenze tra le norme del TUEL e le prassi e di metterle in ordine di importanza. Per il 78.5% dei comuni il fatto che il TUEL non tenga conto delle diverse dimensioni degli enti rientra tra queste cause e il 36.2% degli stessi la considera quella principale. A seguire vengono indicate la mancanza di risorse umane e finanziarie – nel 77% dei casi – e le carenze culturali nei dirigenti e nei funzionari – nel 50.8% dei casi. Solo il 16.5% degli enti considera tra queste cause l'errata interpretazione delle norme. A livello di analisi per classi dimensionali si rileva che queste cause mantengono lo stesso ordine di importanza nei comuni più piccoli, mentre tale ordine si modifica nei comuni di medie e grandi dimensioni. Per i primi la causa più importante è la mancanza di risorse umane e finanziarie, mentre i comuni con

più di 50 mila abitanti considerano al primo posto le carenze culturali nei dirigenti e nei funzionari.

Figura 7: Principali cause di divergenze tra norme e prassi

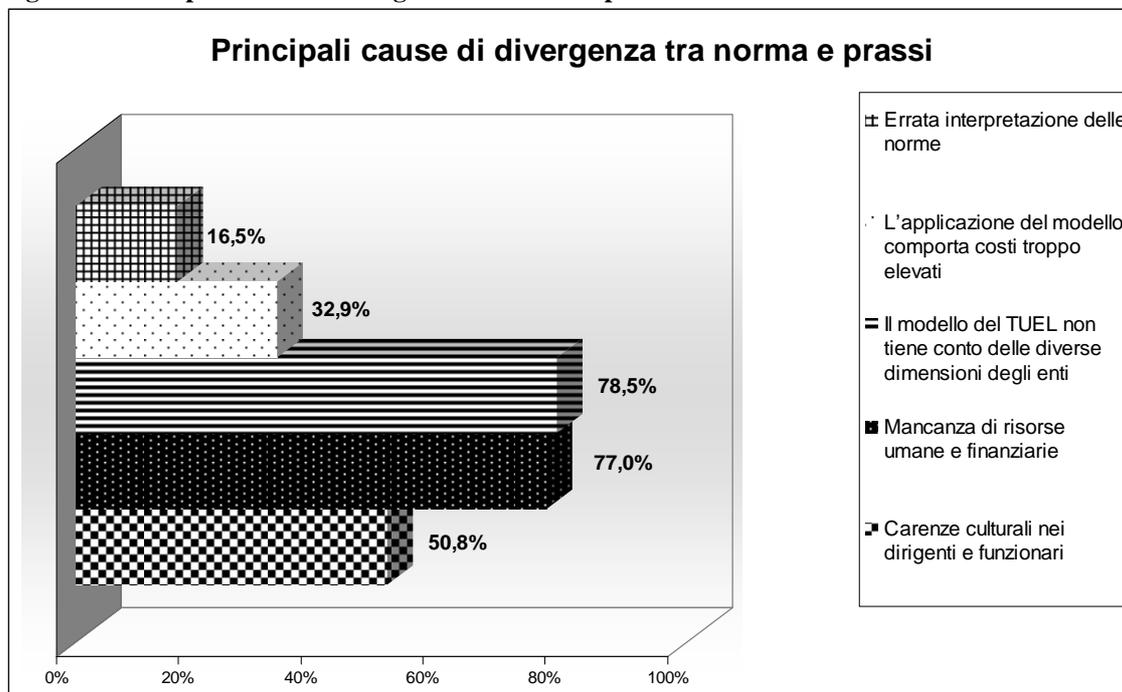


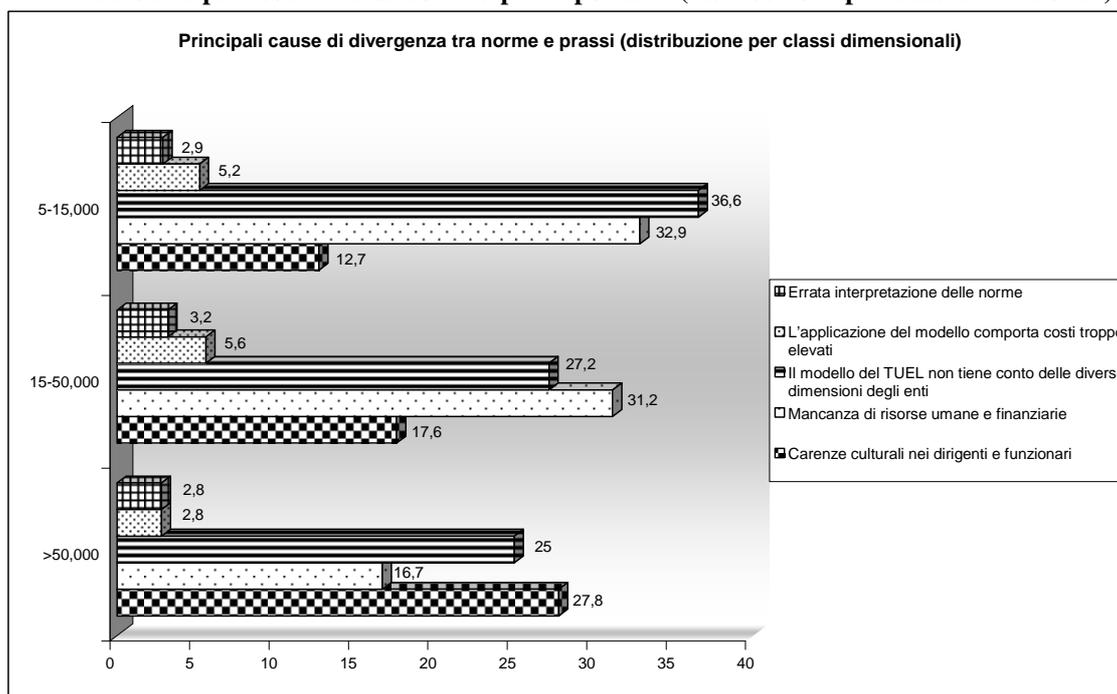
Tabella 51 - Domanda 59: Quali sono a Suo giudizio le principali cause di eventuali divergenze tra norme del TUEL e prassi? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila		15-50mila		>50 mila		Tot. Resp.	
	%	% 1°	%	% 1°	%	% 1°	%	% 1°
Carenze culturali nei dirigenti e funzionari	49,0	12,7	54,4	17,6	55,5	27,8	50,8	16,2
Mancanza di risorse umane e finanziarie	80,4	32,9	72,8	31,2	58,3	16,7	77,0	33,8
Il modello del TUEL non tiene conto delle diverse dimensioni degli enti	85,0	36,6	67,2	27,2	55,5	25,0	78,5	36,2
L'applicazione del modello comporta costi troppo elevati	34,3	5,0	34,4	5,6	13,9	2,8	32,9	5,5
Errata interpretazione delle norme	17,3	2,9	13,6	3,2	19,4	2,8	16,5	3,2

Legenda:

- % : percentuale di rispondenti che indicano una particolare causa tra le tre più importanti;
- % 1: percentuale di rispondenti che indicano una particolare causa come la più importante.

Figura 8: Principali cause di eventuali divergenze tra norme del TUEL e prassi: percentuale di enti che indicano una particolare causa come la più importante (distribuzione per classi dimensionali).



In relazione alla distribuzione delle risposte per area geografica – Tabella 52 – è interessante notare che al Nord e nelle Isole la principale causa di divergenza è imputabile al fatto che il TUEL non tiene conto delle diverse dimensioni degli enti, mentre al Centro e al Sud è la mancanza di risorse umane e finanziarie a impedire la piena attuazione delle norme.

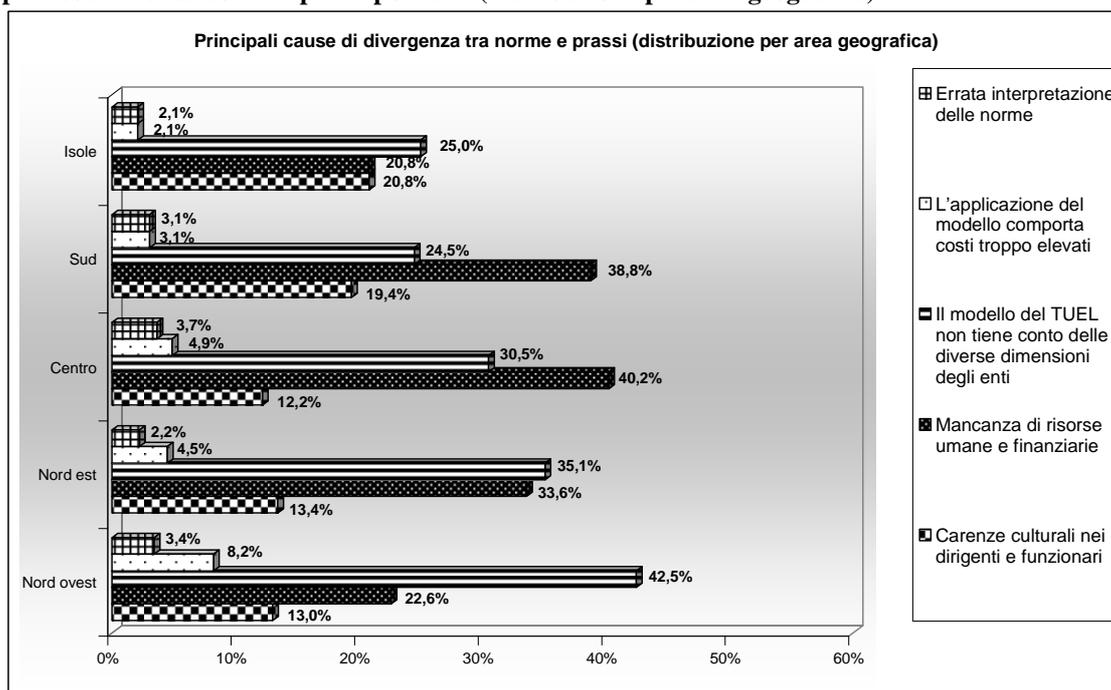
Tabella 52 - Domanda 59: Quali sono a Suo giudizio le principali cause di eventuali divergenze tra norme del TUEL e prassi? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole	
	%	%1°	%	%1°	%	%1°	%	%1°	%	%1°
Carenze culturali nei dirigenti e funzionari	45.2%	13.0%	44.0%	13.4%	56.1%	12.2%	60.2%	19.4%	58.3%	20.8%
Mancanza di risorse umane e finanziarie	69.2%	22.6%	82.8%	33.6%	80.5%	40.2%	86.7%	38.8%	58.3%	20.8%
Il modello del TUEL non tiene conto delle diverse dimensioni degli enti	83.6%	42.5%	81.3%	35.1%	76.8%	30.5%	75.5%	24.5%	64.6%	25.0%
L'applicazione del modello comporta costi troppo elevati	41.8%	8.2%	41.0%	4.5%	29.3%	4.9%	19.4%	3.1%	16.7%	2.1%
Errata interpretazione delle norme	17.8%	3.4%	12.7%	2.2%	17.1%	3.7%	19.4%	3.1%	16.7%	2.1%

Legenda:

- % : percentuale di rispondenti che indicano una particolare causa tra le tre più importanti;
- %1: percentuale di rispondenti che indicano una particolare causa come la più importante.

Figura 9: Principali cause di divergenza tra norme e prassi : percentuale di enti che indicano una particolare causa come la più importante (distribuzione per area geografica).



Lo studio si è proposto poi di indagare quali benefici l'introduzione del nuovo modello informativo/contabile e di controllo ha generato in relazione ad alcuni aspetti della gestione dell'ente richiedendo di valutarli in una scala da 1 a 5 – dove 1 indica nessun beneficio e 5 molti benefici – Tabella 53. I benefici maggiori si rilevano nell'ambito della qualità delle informazioni ai dirigenti e nella possibilità per i politici di assumere decisioni in modo più consapevole – giudizio medio pari rispettivamente a 3.52 e 3.36. Non sembra invece che il TUEL abbia inciso in maniera rilevante sulla comunicazione ai cittadini – giudizio medio pari a 2.24. Tali giudizi non presentano scostamenti notevoli all'interno delle diverse classi dimensionali, mentre differenti valutazioni sono state espresse in relazione alla possibilità di effettuare confronti tra i diversi enti e all'efficiente utilizzo delle risorse. Il primo aspetto sembra essere valutato in maniera più positiva nei comuni di più grandi dimensioni, mentre il secondo nei comuni più piccoli. Anche in questo caso, come in quello relativo all'influenza del TUEL sulle prassi degli enti, in quattro aspetti su cinque nei comuni con popolazione tra 15-50 mila abitanti il TUEL sembra aver portato maggiori benefici rispetto a quanto rilevato a livello di dato medio nazionale.

Tabella 53 – Domanda 60: Giudizi medi sui benefici generati dal sistema contabile previsto dal TUEL (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila	15-50mila	>50 mila	Tot. risp.
Qualità delle informazioni ai dirigenti	3.51	3.61	3.30	3.52
Comunicazione ai cittadini	2.25	2.25	2.03	2.24
Possibilità per i politici di assumere decisioni in modo più consapevole	3.35	3.42	3.27	3.36
Possibilità di effettuare confronti tra i diversi enti	2.65	2.87	3.26	2.74
Efficienza nell'utilizzo delle risorse	3.38	3.26	3.00	3.32

A livello di area geografica – Tabella 54 – è interessante notare che nelle Isole il TUEL ha portato, rispetto alla media nazionale, maggiori benefici nella comunicazione ai cittadini – giudizio medio pari a 2.57– ma minori in relazione alla possibilità di effettuare confronti tra i diversi enti – giudizio medio pari a 2.42. Quest’ultimo aspetto è considerato più rilevante nei comuni del Nord est – giudizio medio pari a 3.03.

Tabella 54 - Domanda 60: Giudizi medi sui benefici generati dal sistema contabile previsto dal TUEL (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest	Nord est	Centro	Sud	Isole	Tot. risp.
Qualità delle informazioni ai dirigenti	3.52	3.52	3.48	3.57	3.53	3.52
Comunicazione ai cittadini	2.15	2.11	2.11	2.53	2.57	2.24
Possibilità per i politici di assumere decisioni in modo più consapevole	3.35	3.33	3.42	3.35	3.36	3.36
Possibilità di effettuare confronti tra i diversi enti	2.64	3.03	2.65	2.74	2.42	2.74
Efficienza nell’utilizzo delle risorse	3.35	3.36	3.27	3.28	3.32	3.32

L’introduzione e l’implementazione di un nuovo modello contabile comporta sempre dei costi per cui è stato chiesto agli enti di indicarli in ordine di importanza e poi di valutare se essi fossero superiori o inferiori ai benefici ottenuti. Riguardo al primo aspetto i costi da indicare sono quelli relativi alla formazione del personale, alla revisione del software e alla revisione della struttura organizzativa. I comuni indagati ritengono che le tre voci di costo più o meno si equivalgono – Figura 10. Con riferimento all’analisi delle risposte per classe dimensionale, mentre nei comuni più piccoli i risultati sono simili al dato nazionale, negli enti con più di 50 mila abitanti i costi più elevati sono quelli sostenuti per la revisione del software e in quelli di medie dimensioni ha inciso di più la formazione del personale – Figura 11.

Figura 10: Principali tipologie di costi di implementazione del modello sostenuti dagli enti locali

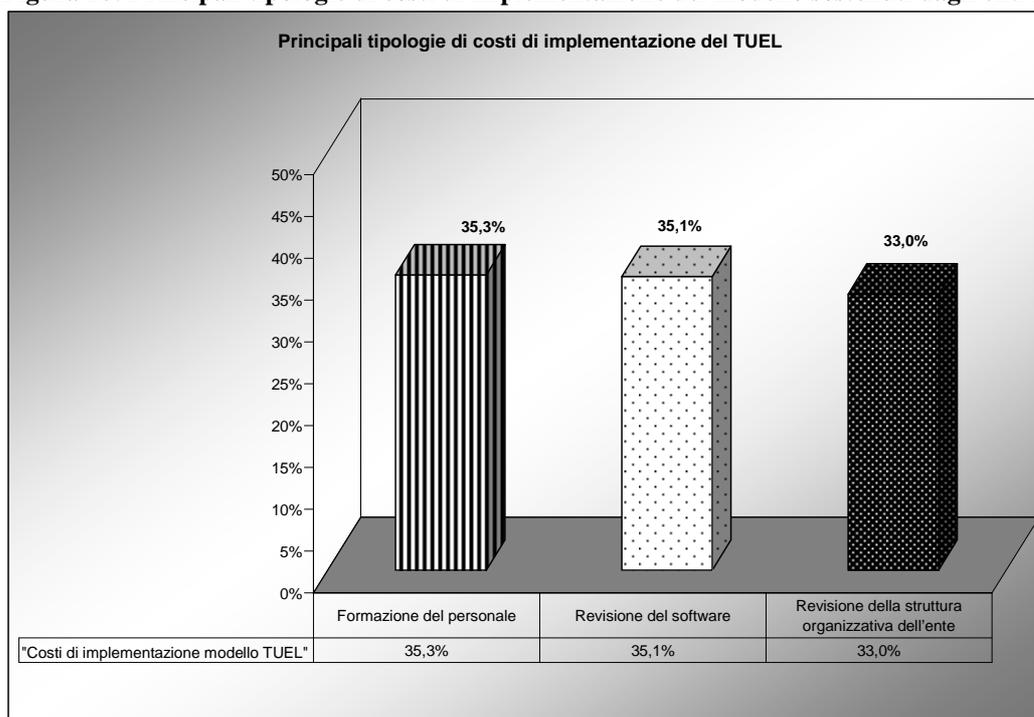
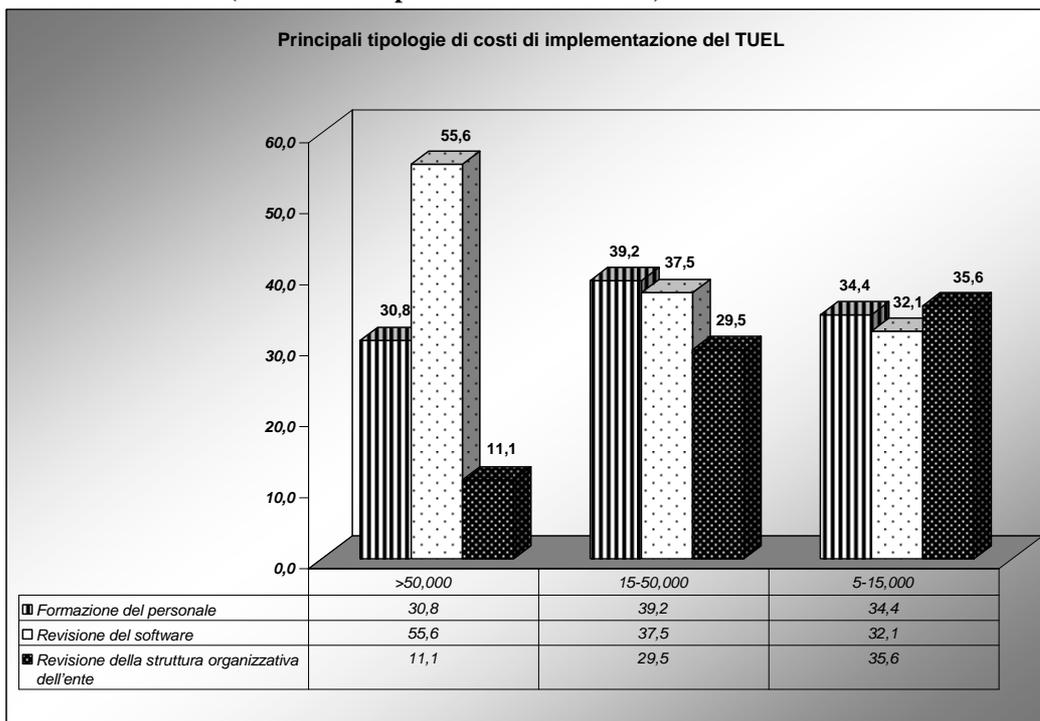
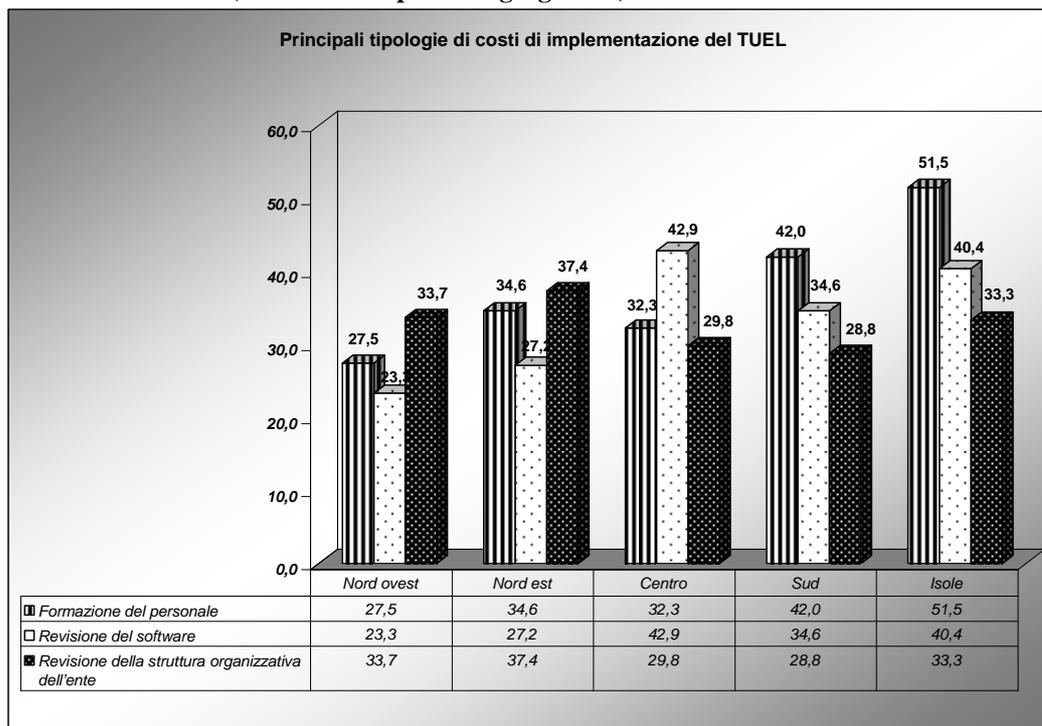


Figura 11: Domanda 61: Quali sono le principali tipologie di costi di implementazione del modello sostenuti dall'ente? (distribuzione per classi dimensionali)



Anche l'analisi a livello di aree geografiche – Figura 12 – evidenzia differenze significative. La formazione del personale rappresenta il costo più elevato per i comuni delle Isole e del Sud. Per quelli del Centro e del Nord ovest tali maggiori costi sono rappresentati dalla revisione del software. Infine per gli enti del Nord est le tre voci hanno inciso più o meno allo stesso modo sull'economia dell'ente.

Figura 12 - Domanda 61: Quali sono le principali tipologie di costi di implementazione del modello sostenuti dall'ente? (distribuzione per area geografica)



In relazione all'aspetto costi/benefici – Tabella 55 – il 60.4% degli enti sostiene che i benefici apportati dal TUEL superano i costi per la sua implementazione e sono in particolare i comuni più grandi a essere maggiormente convinti di questa affermazione – nel 84.4% dei casi. Non si rilevano invece differenze significative a livello di distribuzione geografica.

Tabella 55: Domanda 62 A Suo giudizio i benefici generati dalla piena attuazione del TUEL sono superiori ai costi? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15mila		15-50mila		>50 mila		Tot. risp.	
	Freq. ass.	%	Freq. ass.	%	Freq. ass.	%	Freq. ass.	% tot
Si	194	58.4	70	59.3	27	84.4	291	60.4
No	138	41.6	48	40.7	5	15.6	191	39.6
Totale rispondenti	332	100	118	100	32	100	482	100

Nell'ultima parte della sezione del questionario dedicata ai giudizi sul TUEL si indaga l'atteggiamento dei politici nei confronti della riforma e l'interesse dei cittadini su determinate informazioni. In relazione al primo aspetto, nel 72% circa dei comuni – Tabella 56 – si ritiene che i politici considerino il sistema contabile e dei controlli proposti dal TUEL utili, ma non prioritari. Mentre non si rilevano differenze significative a livello di classi dimensionali, dalla lettura dei dati per area geografica emerge che la riforma è considerata più pericolosa nei comuni delle Isole – nel 11.9% dei casi contro rispetto al 3% al livello nazionale – è più inutile nel Nord est – nel 18.2% dei casi il rispetto al 13.9% a livello nazionale.

Tabella 56 – Domanda 63: Qual è a suo giudizio l’atteggiamento dei politici eletti nei confronti del sistema contabile e dei controlli previsti dal TUEL? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest		Nord est		Centro		Sud		Isole		Totale	
	Freq. ass.	Freq. %										
Li ritengono pericolosi	3	2.1	2	1.5	2	2.5	2	2.2	5	11.9	14	2.9
Li ritengono inutili	16	11.2	24	18.2	12	15.2	10	11.0	6	14.3	68	13.9
Li ritengono utili ma non prioritari	107	74.8	98	74.2	53	67.1	65	71.4	27	64.3	350	71.9
Li ritengono utili e prioritari	17	11.9	8	6.1	12	15.2	14	15.4	4	9.5	55	11.3
Totale rispondenti	143	100	132	100	79	100	91	100	42	100	487	100

Per quanto riguarda le informazioni – Tabella 57 – quelle di maggior interesse per i cittadini sono relative alla quantità e qualità dei servizi – giudizio elevato nel 88.9% dei casi – e alle loro tariffe – giudizio elevato nel 96.1% dei casi. La popolazione presta poca attenzione ai dati sui costi di produzione dei servizi – giudizio contenuto nel 56.1% dei casi – e sui confronti con gli altri enti – giudizio contenuto nel 61.7% dei casi – mentre le informazioni sull’efficacia dei controlli sembrano essere quelle di minor interesse – nessun giudizio in merito ad esse nel 47.7% dei casi.

Tabella 57 – Domanda 64: Qual è a Suo giudizio l’interesse dei cittadini sulle informazioni relative ai seguenti aspetti?

Modalità di risposta	Elevato		Contenuto		Nessuno	
	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %
Indebitamento dell’ente	119	24.5	238	49.1	128	26.4
Quantità e qualità dei servizi erogati	432	88.9	50	10.3	4	0.8
Costi di produzione dei servizi	109	22.6	271	56.1	103	21.3
Tariffe dei servizi	463	95.1	22	4.5	2	0.4
Confronti con altri enti analoghi	74	15.3	298	61.7	111	23.0
Efficacia dei controlli	31	6.5	220	45.8	229	47.7

Nell’analisi della distribuzione delle risposte per classi dimensionali non si rilevano differenze significative tranne che per i dati relativi ai confronti con gli altri enti – Tabella 58 – che sembrano presentare un interesse più elevato nei comuni più piccoli in rispetto a quelli grandi.

Tabella 58 – Domanda 64: Qual è a Suo giudizio l’interesse dei cittadini sulle informazioni relative ai confronti con altri enti analoghi? (distribuzione per classi dimensionali)

Modalità di risposta	5-15 mila		15-50 mila		>50 mila	
	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %	Freq. ass.	Freq. %
Elevato	65	19.3	9	7.8	0	0.0
Contenuto	196	58.2	82	71.3	20	64.5
Nessuno	76	22.5	24	20.9	11	35.5
Totale rispondenti	337	100	115	100	31	100

Riguardo alla distribuzione geografica – Tabella – delle differenze si riscontrano nelle informazioni relative all’indebitamento dell’ente, meno rilevanti al nord piuttosto che al Centro, al Sud e nelle Isole. In queste stesse aree geografiche scarsa attenzione viene riservata ai confronti con gli altri enti, che godono, invece, di una rilevante considerazione nei comuni del Nord est. In quest’area, infine, così come nel Nord ovest le informazioni sulle tariffe dei servizi sono considerate di maggior interesse rispetto alle Isole.

Tabella 59 – Domanda 64: Qual è a Suo giudizio l'interesse dei cittadini sulle informazioni relative ai seguenti aspetti? (distribuzione per area geografica)

Modalità di risposta	Nord ovest			Nord est			Centro			Sud			Isole		
	Freq. %			Freq. %			Freq. %			Freq. %			Freq. %		
	E	C	N	E	C	N	E	C	N	E	C	N	E	C	N
Indebitamento dell'ente	20.8	51.4	27.8	22.3	47.7	30.0	29.5	48.7	21.8	28.2	55.4	16.3	26.8	31.7	41.5
Tariffe dei servizi	97.2	2.8	0.0	98.5	1.5	0.0	93.7	6.3	0.0	91.3	7.6	1.1	87.5	10.0	2.5
Confronti con altri enti analoghi	16.2	64.8	19.0	57.6	22.0	20.4	6.4	70.5	23.1	12.1	57.1	30.8	15.0	57.5	27.5

Legenda:

- E : giudizio elevato;
- C: giudizio contenuto;
- N: nessun giudizio.

5. Considerazioni finali e raccomandazioni

Considerazioni

A distanza di quasi quindici anni dall'attuazione della riforma contabile il confronto tra la realtà operativa dei comuni e le aspettative si presenta veramente ampio. L'alternativa di servizio al cittadino ed efficienza posta dal movimento internazionale del *New public management* al tradizionale approccio formale e dell'adempimento appare ben poco realizzata. Se non si può dire infatti che il quadro evidenziato dalla ricerca sia addirittura sconcertante, si può affermare peraltro che gli effetti benefici degli interventi normativi posti in essere dal 1995 in poi si concentrano prevalentemente nel campo di una migliore attuazione della tradizionale contabilità finanziaria, piuttosto che in quello innovativo della gestione per obiettivi, della comunicazione al cittadino, del controllo dei costi e del patrimonio. Le risposte ai quesiti posti evidenziano infatti una più puntuale definizione e gestione degli impegni, degli accertamenti, dei residui e, a monte, della programmazione, intesa quest'ultima nella sua tradizionale dimensione di autorizzazione.

Fortemente carenti sono in generale le pratiche relative alla programmazione di medio periodo, alla contabilità economico patrimoniale, a quella analitica dei costi e al controllo di gestione. L'utilizzo degli indicatori appare robusto per quelli relativi agli equilibri finanziari, ma in grave difficoltà per quelli volti a esprimere i concetti, ancora di fatto nuovi, di efficacia ed efficienza. La definizione di reali obiettivi che esprimano i servizi prodotti dal comune è fortemente problematica; quella relativa a risultati di impatto sul benessere delle collettività di riferimento del tutto inesistente. L'utilizzo del PEG, alquanto diffuso, sembra esprimere l'esigenza di una più analitica gestione delle previsioni – la “nostalgia” del capitolo – mentre gli obiettivi tendono a esprimere più che altro attività da svolgere. Alla carente propensione verso la gestione per obiettivi corrisponde l'assenza di *report* consuntivi sui risultati raggiunti. La convivenza della dichiarata attuazione degli inventari e della persistente disattenzione alla gestione del patrimonio si presenta paradossale e configura un forte indizio che la cultura dell'adempimento formale continui a prevalere su quella dell'attenzione alle risorse in funzione di risultati di utilità. Il sistema preventivo/consuntivo dei documenti contabili continua a essere rivolto esclusivamente alla dimensione interna degli amministratori eletti e dei dirigenti e a ignorare la comunicazione al cittadino.

La ricerca evidenzia in modo forte i limiti di una normativa che non distingue l'impianto contabile secondo la dimensione degli enti, così che gli strumenti sono gli stessi per i comuni più grandi come per i più piccoli. L'attuazione del nuovo modello è avvenuta senza che alla fase di implementazione siano state destinate risorse finanziarie, tecnologiche, umane. I limiti culturali, pur dichiarati esplicitamente, emergono soprattutto in via indiretta dal prevalere degli strumenti tradizionali conformi alla logica giuridico/formale dell'adempimento rispetto a quelli innovativi, orientati a risultati di utilità per il cittadino, all'efficacia e all'efficienza.

Raccomandazioni

Nella prospettiva dell'imminente riforma in senso federale della Repubblica è opportuno interrogarsi su se e come si debba intervenire sul modello informativo contabile e di controllo degli enti locali perché la gestione di questi possa, da un lato, meglio rispondere alle esigenze di una economia avanzata e di crescita del benessere dei

cittadini e, dall'altro, essere funzionale al principio costituzionale di coordinamento della finanza pubblica.

A proposito del secondo punto, una recente ricerca ha messo in evidenza che nel nostro Paese sono previsti undici ordinamenti contabili relativi a diverse categorie di amministrazioni pubbliche – Stato, regioni, comuni, aziende sanitarie, ecc. –, oltre alle innumerevoli varianti regionali degli stessi ⁽¹⁾. Tale profonda differenziazione tra i linguaggi in essere è fonte di confusione e impedisce operazioni di consolidamento dei conti pubblici, quale quella realizzata recentemente in Gran Bretagna. È noto che la Ragioneria Generale dello Stato sta lavorando alla standardizzazione di tali ordinamenti, così che la riflessione attuale non può che assumere natura di contributo a tale operazione di così vasta portata.

Per quanto attiene al contenuto dell'ordinamento e ai motivi della rilevata divaricazione in essere tra norme e prassi, occorre riflettere sulla alternativa tra contabilità finanziaria ed economico patrimoniale e sulla mancanza di differenziazione tra gli strumenti previsti per i grandi e piccoli enti. La ricerca ha evidenziato che la prevista introduzione degli strumenti economici è ben poco effettiva nella realtà, ciò per limiti di risorse finanziarie, tecnologiche e umane. Per quanto attiene a queste ultime la carenza appare non tanto e non solo di ordine quantitativo, quanto di motivazione e più ampiamente di cultura. La riforma di metà anni '90 è stata calata dall'alto, non è stata accompagnata da adeguate azioni di sensibilizzazione, formazione, incentivazione; non è stata assistita dalla dotazione di adeguate risorse; non è stata accompagnata da alcuna sperimentazione. Alla luce di tali precedenti occorre riflettere se sia il caso di insistere sulla strada degli strumenti di natura economica o se, nella difficoltà/impossibilità di destinare adeguate risorse ed energie non sia il caso di ripiegare sul mero mantenimento di una contabilità finanziaria ben attuata, priva di contaminazioni non necessarie e solamente integrata da un orientamento ai risultati attraverso l'adozione di pochi, ma significativi indicatori espressivi di obiettivi e risultati in termini di servizi erogati e di risorse utilizzate per unità di servizio.

Tali considerazioni possono essere sviluppate con riferimento alle differenze dimensionali degli enti. La ricerca ha mostrato il disagio degli operatori davanti a una normativa troppo impegnativa per i piccoli e probabilmente non sufficiente per i grandi. È allora il caso di pensare a una adeguata differenziazione degli strumenti contabili, laddove l'ipotesi minimalista sopra avanzata potrebbe essere adatta ai comuni di minori dimensioni, mentre l'introduzione degli strumenti di natura economica potrebbe essere riservata ai più grandi. È il caso di rammentare qui per inciso il fenomeno delle partecipazioni comunali che porta a ritenere necessario che i gruppi pubblici locali siano obbligati quanto prima all'adozione di un bilancio consolidato su base economico patrimoniale.

Circa l'adozione del modello economico, la sua mancata attuazione suggerisce di soffermarsi dapprima sui modi. A parere di chi scrive tale strada può essere percorsa solo attraverso iniziative di vasta portata che coinvolgano gli enti, ne sollecitino i pareri, li facciano sentire protagonisti del loro modo di essere. La buona risposta ai questionari della presente ricerca dimostra l'esistenza di vaste aree di disponibilità un po' dovunque nel Paese. Diffuse esperienze straniere mostrano riforme amministrative attuate attraverso modi di sperimentazione, basati su forme di adesione volontaria e di incentivazione. In tal senso ha operato recentemente la Ragioneria Generale dello Stato

⁽¹⁾ Pavan A., *Linguaggi contabili pubblici nell'Italia del federalismo fiscale*, Azienda Pubblica 4.2007.

in sede di attuazione del Siope. Quanto precede comporta, ad evidenza, la necessità di una adeguata programmazione dei tempi e delle risorse umane, finanziarie e tecnologiche. Non sfugge a chi scrive che il difficile momento della finanza pubblica non è certo favorevole all'attuazione di programmi onerosi e tuttavia le esigenze di modernizzazione delle strutture pubbliche del nostro Paese, se possono convivere con la definizione di tempi di attuazione non brevi, non paiono più eludibili in senso assoluto.

Per quanto attiene ai contenuti di un modello di natura economica, da integrare con le dimensioni finanziaria e di autorizzazione che comunque non risultano essere state abbandonate in alcun Paese che abbia sin qui attuato avanzate riforme contabili, è necessario svolgere una stretta analisi funzionale che ne consenta la definizione in termini di snellezza e adeguatezza alle necessità di informazione e governo. Sarà poi probabilmente opportuno pensare a qualche forma di graduazione degli strumenti in funzione della dimensione e del livello di complessità delle gestioni degli enti.

In sintesi gli strumenti evidenziati dalla letteratura in materia e, pur secondo modalità diverse, attuati dai Paesi riformatori prendono le mosse dalla programmazione pluriennale, di mandato subito dopo l'elezione del consiglio, ma sempre orientata ai tre/cinque anni nei periodi successivi, così da portare al prevalere della dimensione tecnico economica e di continuità dell'azione amministrativa rispetto a quella politica, naturalmente finalizzata alla successiva tornata elettorale. In linea con quanto ormai attuato nel bilancio di previsione dello Stato, la programmazione dovrebbe essere articolata per programmi e relativi obiettivi di produzione di servizi per i cittadini – *output* – e, nei limiti del possibile, di impatto sul benessere delle comunità – *outcome*.

Nella dimensione consuntiva, la contabilità economico patrimoniale richiede l'utilizzo del metodo della partita doppia, attualmente utilizzata solo dal 4% del campione. Tale metodologia, in uso nelle imprese, ma sempre più riscoperta nel settore pubblico dei Paesi riformatori, costituisce strumento necessario per assicurare l'affidabilità delle informazioni prodotte e premessa per attuare la contabilità analitica dei costi e il controllo di gestione. Si è detto che il diffuso fenomeno delle partecipazioni comunali rende urgente la definizione del concetto di gruppo pubblico locale e l'utilizzo del bilancio consolidato. In termini più vasti, il bilancio sociale, per il quale l'Osservatorio ha recentemente emanato apposite linee guida, costituisce la dimensione ampia e di interesse delle collettività che corrisponde ai documenti di programmazione formulati come sopra suggerito. La ricerca ha solo marginalmente considerato il problema dei controlli interni e della revisione, è tuttavia forte convincimento di chi scrive che questo costituisca uno dei temi più rilevanti e urgenti della amministrazione pubblica italiana. Per quanto attiene alla comunicazione con i cittadini, sono evidenti le opportunità che la telematica offre e sempre più offrirà. Sembrano oggi prevalere utilizzi della tecnologia di tipo unidirezionale, basati spesso su iniziative di singoli enti. La bidirezionalità nella comunicazione tra il cittadino e il suo comune e la sistematizzazione a livello nazionale di tali rapporti sembrano in grado di poter consentire la realizzazione di vere e proprie forme di gestione partecipata.