

Controlli interni

Le Nuove Linee Guida della Corte dei conti per l'Esercizio 2017

di Ciro D'Aries - Advisor della PA Centrale e Locale - Pubblicista

Entro il 30 settembre 2018 - salvo il termine più breve eventualmente stabilito dalle Sezioni regionali di Controllo - gli Enti interessati dovranno trasmettere il Referto sulla regolarità e il funzionamento dei Controlli interni per l'esercizio 2017. Molte le novità rispetto alla precedente edizione che vengono analizzate nel presente articolo.

Premessa

Con Deliberazione n. 14/SEZAUT/2018/INPR depositata l'11 luglio 2018, la Corte dei conti ha approvato le nuove Linee Guida per le Relazioni annuali del Sindaco dei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città Metropolitane e dei Presidenti delle Province sul funzionamento del Sistema dei Controlli interni nell'esercizio 2017, ai sensi dell'art. 148 TUEL.

Come per il passato, le Linee Guida sono corredate da un Questionario che, tuttavia, pur conservando le principali caratteristiche di forma e contenuto delineate dalle Linee Guida approvate negli anni precedenti, introduce innovazioni sostanziali che privilegiano una logica di sistema, con modifiche nella struttura e nel numero delle sezioni (che nelle Linee guida attuali passano da sei ad otto) in cui si articola lo schema di relazione.

Novità assoluta è la creazione di una sezione introduttiva (denominata "Sistema dei controlli interni") che compendia le domande da cui è possibile evincere, attraverso il raffronto tra i diversi ambiti operativi del controllo, il profilo caratteristico del sistema attuato dall'Ente, la sua conformità al

disposto normativo e la capacità di incidere efficacemente sui processi in atto sviluppando nuove sinergie.

In ordine alle modalità di compilazione e di invio della relazione-questionario sul funzionamento del sistema dei controlli interni nell'esercizio 2017, diversamente dal passato, sarà necessario accedere al sistema "Con.Te.", dal quale scaricare e, successivamente, trasmettere compilato il documento contenente lo schema di relazione (1).

La scadenza per l'inoltro del Questionario è fissata per il 30 settembre 2018, salvo il termine più breve eventualmente stabilito dalle Sezioni regionali per gli Enti territoriali di rispettiva competenza.

Aspetti generali

Il tema dei controlli interni è diventato il tema centrale del rispetto della economicità della gestione degli Enti locali. Il termine "economicità" è oramai sancito a livello costituzionale, laddove, all'art. 97 Cost., si statuisce che "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione" (2).

(1) A tal fine, occorre entrare nel sito della Corte dei conti, area "Servizi", selezionare l'area "Portale dei servizi online" per poi accedere, con le richieste credenziali, al sistema "Con.Te.", da cui scaricare l'allegato questionario dal box "Documenti - Questionari" presente nella homepage. Prima della compilazione, occorre procedere alla nomina del file della relazione-questionario secondo i seguenti parametri: REGIONE_SIGLA PROVINCIA_ENTE Controlli Interni_2017 (es. LAZIO_RM_TIVOLI Controlli Interni_2017). Per la restituzione della relazione, occorrerà invece selezionare, sempre attraverso il sistema "Con.Te.", la funzione "Invio da EETT" presente nel menù "Documenti". Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima

la registrazione sul Portale "SOLE". Quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il profilo di pertinenza (Responsabile Servizi Finanziari - RSF; Responsabile invio dati - RIDC) e ottenute, via e-mail, user-id e password, sarà possibile entrare su "Con.Te."

(2) Senza dimenticare che l'art. 1 della Legge n. 241/1990 stabilisce che: "L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario".

Non può esserci un “buon andamento” se non in termini della combinazione di tre elementi imprescindibili che - totalmente - rappresentano l'economicità della gestione, ossia:

- **Efficacia**, ossia la capacità dell'ente pubblico di perseguire utilità pubblica, soddisfacendo il massimo grado dei bisogni della collettività, bisogni sempre in “movimento” e rapportati ai tempi in cui l'Amministrazione pubblica è chiamata a programmare;

- **Efficienza**, ossia capacità dell'Ente di combinare opportunamente i vari fattori produttivi (risorse finanziarie, umane e strumentali) in modo da non sperperare risorse che, ricordiamo, sono sempre scarse e che occorre che vengano bene organizzate al fine di aumentarne l'utilità, ad es., incrementando - a parità di consumo di risorse - la quantità e/o la qualità dei servizi offerti alla collettività;

- **Qualità**, quale elemento di *feed-back* per l'amministrazione al fine di verificare se quanto offerto alla collettività sia stato o meno di gradimento e all'altezza del soddisfacimento dei bisogni collettivi e individuali. Il monitoraggio della “qualità erogata” e della “qualità percepita” è estremamente indispensabile per evitare l'autoreferenzialità e garantire - viceversa - la trasparenza e l'imparzialità della gestione pubblica.

L'imparzialità della pubblica amministrazione, non può non nascere dalla volontà ontologica e teleologica di programmare quanto è necessario per una spesa pubblica “di qualità” ossia di “utilità pubblica”, verso obiettivi ambiziosi e strategici al fine di assicurare uno sviluppo (locale e nazionale) in ambito economico, culturale, sociale e civile, o, almeno, di sforzarsi organizzativamente per arrivare ad un livello più alto possibile in detti ambiti.

L'effettuazione della spesa pubblica, senza una effettiva programmazione, oggi può essere definita “non legittima” in quanto non improntata all'esplicitazione di ciò che l'amministrazione intende conseguire in termini di utilità pubblica, consumando le risorse (finanziarie, umane e strumentali), che sono, comunque, pubbliche.

Da qui il corollario “aziendale” di programmazione-controllo; non può nascere il concetto di “controllo” se non si sa cosa controllare (= obiettivi); e l'assenza di obiettivi nell'ambito di una pianificazione-programmazione pubblica (di natura strategica, gestionale e di

qualità) depotenzia o addirittura banalizza il concetto di controllo.

In questa fase storica, in Italia, si assiste ancora ad una carenza di quella necessaria “mentalità aziendale” che può far fare un salto di qualità nella gestione della cosa pubblica; gli Enti sono, spesso, dediti a gestire la spesa solo in termini puramente finanziari, senza che la stessa passi attraverso dei preliminari concetti basati su:

- Cosa si vuole raggiungere - attraverso la spesa finanziaria disponibile - in termini di *Outcome*, *Output* e *Qualità*;

- Come organizzarsi preventivamente al fine di garantire il “buon andamento” della gestione della cosa pubblica;

- Quali sono i valori “target” del livello di Efficacia, Efficienza e Qualità che si intendono raggiungere.

Paradossalmente, i suddetti interrogativi rappresentano ancora un “*optional*” di cui si può fare tranquillamente a meno nell'effettuare la spesa pubblica!

I Controlli interni, introdotti e rafforzati, grazie al D.L. n. 174/2012 e s.m.i., vanno nella direzione aziendale della PA, quali strumenti di guida per assicurare il buon andamento e l'imparzialità della gestione delle risorse pubbliche. Ma essi non rappresentano dei semplici “adempimenti” da assolvere; sono, invece, un potente strumento che può far la differenza anche a parità di risorse disponibili. Ma per far sì che essi siano utili, occorre “partire bene”, ossia avere la capacità di programmare bene, nei termini sopra illustrati (3).

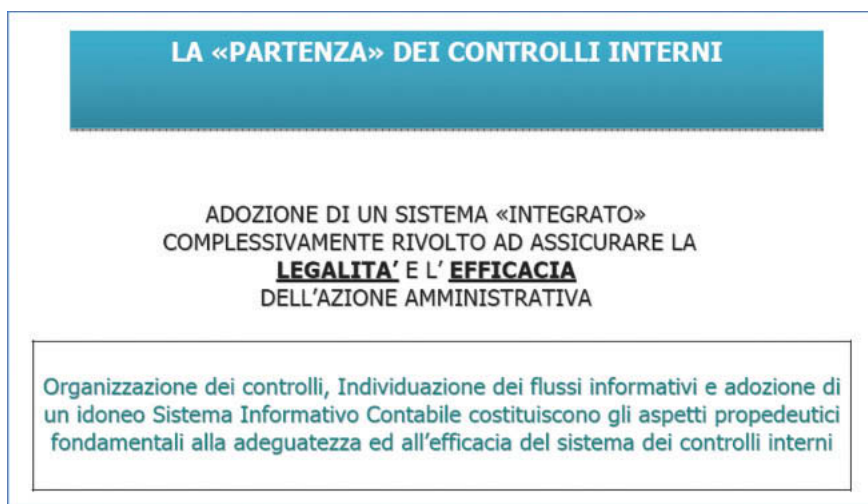
Infine, la riforma dei controlli ha correttamente puntato sul concetto di “sistema” a rafforzamento del concetto di “unitarietà” della gestione e della misurazione dei risultati sotto angolature diverse, ma tutte riferite al medesimo “oggetto”: la gestione della cosa pubblica articolata in servizi, uffici, ecc.

Di qui le novellate Linee Guida della Corte per l'esercizio 2017 che rafforzano tale concetto e che vogliono stimolare gli Enti interessati ad acquisire la “giusta mentalità” per far funzionare i controlli interni quale motore di attuazione del paradigma “programmazione-controllo” nell'interesse della collettività amministrata.

(3) Per utili approfondimenti, cfr.: C. D'Aries, “Gli aspetti preliminari per un'efficace impostazione dei controlli interni degli Enti locali”, in questa *Rivista*, 10/2014.

“Il diverso approccio alla valutazione del sistema dei controlli interni intende scongiurare il rischio di una valutazione delle singole tipologie di controllo **come funzioni a sé**, avulse dal contesto di riferimento, per tradursi in indicazioni di sistema **organico**, che consentano una **considerazione globale** ed un **rapporto sinergico** tra i diversi tipi di controlli” [CdC].

Tavola 1 - La “Partenza” dei controlli interni



Caratteristiche fondamentali per un efficace sistema dei controlli interni

Sistema dei Controlli Interni = “Sistema complessivo aziendale da cui è possibile trarre tutte le informazioni - monetarie e non - utili alla consapevolezza dell’andamento gestionale ed idoneo a fornire ogni dato utile per la misurazione dei fenomeni oggetto dei singoli controlli interni, prevedendone sin dall’inizio tutte le integrazioni possibili ed efficaci per un suo utilizzo simultaneo alla gestione dell’ente”.

Le Otto Sezioni del Questionario

Il nuovo schema di relazione per l’esercizio 2017 è strutturato a mo’ di Questionario a risposta sintetica ed organizzato in 8 sezioni dedicate - per ciascuna tipologia di controllo - alla raccolta di informazioni uniformi per i profili di seguito indicati:

Sezione 1. = Sistema dei Controlli Interni

Tale prima Sezione mira a realizzare la ricognizione dei principali adempimenti di carattere comune a tutte le tipologie di controllo. I nuovi quesiti attengono alla verifica della piena ed effettiva operatività dei controlli in conformità alle disposizioni regolamentarie, statutarie o di programmazione, con particolare riferimento al numero dei *Report* da produrre e ufficializzare nonché all’adeguatezza e al funzionamento dei controlli con riguardo, anche, alle azioni correttive avviate.

Sezione 2. = Controllo di Regolarità Amministrativa e Contabile

La seconda sezione è volta ad intercettare la presenza di eventuali problematiche nell’esercizio del controllo preventivo di regolarità tecnica e contabile sugli atti aventi rilevanza finanziaria e/o patrimoniale; per il controllo successivo sui provvedimenti di spesa e sui contratti posti in essere viene, inoltre, richiesta una serie di elementi informativi sul corretto funzionamento dei processi a monte e a valle dei *Report* adottati nell’esercizio, con particolare riferimento alle misure consequenziali assunte dai responsabili dei settori in cui l’amministrazione locale risulta articolata.

Sezione 3. = Controllo di Gestione

La sezione in questione, dedicata al Controllo di Gestione, contiene domande correlate a profili di carattere eminentemente organizzativo e di contesto, nonché specifici approfondimenti sull’utilizzo dei *Report* periodici e sulla natura degli indicatori adottati, con particolare riferimento al tasso medio di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale gestiti direttamente o per il tramite di Enti

strumentali e al grado complessivo di raggiungimento degli obiettivi operativi dell'azione amministrativa.

Sezione 4. = **Controllo Strategico**

La Sezione quarta intende verificare l'attuazione dei programmi e il conseguimento degli obiettivi preordinati all'adozione delle scelte strategiche da operare a livello di programmazione; accanto alla individuazione dei parametri di controllo e delle deliberazioni di verifica dello stato di attuazione dei programmi, vengono monitorati gli indicatori e le tecniche adottate per orientare le decisioni dei vertici politici e per segnalare al controllo di gestione le opportune analisi da effettuare in vista degli obiettivi da raggiungere.

Sezione 5. = **Controllo sugli Equilibri Finanziari**

La Sezione dedicata agli Equilibri finanziari mira a verificare il rispetto delle prescrizioni normative e regolamentari da parte dei responsabili del servizio finanziario, ai quali compete l'adozione delle linee di indirizzo e di coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari che devono coinvolgere attivamente i responsabili dei servizi, il segretario o il direttore generale e gli organi di governo dell'ente, secondo le rispettive responsabilità; in quest'ambito, sono richieste informazioni relative alle modalità di attuazione delle previste misure di salvaguardia degli equilibri finanziari e delle opportune verifiche in materia di esternalizzazione dei servizi in organismi e società partecipate.

Sezione 6. = **Controllo sugli Organismi Partecipati**

La Sezione sesta contiene domande dirette a verificare il grado di operatività della struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati, con specifici approfondimenti sugli indirizzi adottati, l'ambito del monitoraggio, i profili organizzativi e gestionali, gli adempimenti normativi, la tipologia degli indicatori

applicati e il grado di raggiungimento degli obiettivi loro assegnati.

Sezione 7. = **Controllo sulla Qualità dei Servizi**

La penultima Sezione è diretta ad evidenziare le dimensioni effettive della qualità dei servizi e delle prestazioni erogate anche dagli organismi gestionali esterni, in termini di prontezza, coerenza ed esaustività; sono, inoltre, indagati i requisiti di appropriatezza degli indicatori adottati, il livello degli standard di qualità programmati, la misurazione della soddisfazione percepita dagli utenti, l'effettuazione di indagini di *benchmarking* ed il coinvolgimento attivo degli *stakeholders*.

Sezione 8. = **Note**

L'ultima Sezione del Questionario è dedicata ai chiarimenti necessari per la miglior comprensione delle informazioni e/o all'inserimento di informazioni integrative di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti, ritenuti utili a rappresentare situazioni caratteristiche o peculiari.

Secondo la Corte, al fine di ottenere un quadro informativo più puntuale e particolareggiato che consenta di far emergere le reali criticità delle gestioni, come evidenziate nel proprio Referto al Parlamento, è sembrato opportuno introdurre nuovi quesiti e precisare quelli già utilizzati nei questionari adottati in precedenza per assicurare una maggiore omogeneità e comparabilità dei dati raccolti.

Volendo considerare, in estrema sintesi e in termini generali, l'oggetto e le finalità di ciascun controllo interno potremmo principalmente affermare quanto riportato nella Tavola sottostante:

Tavola 2 - Le "Finalità" dei singoli Controlli Interni

TIPOLOGIA DI CONTROLLO	IMPOSTAZIONE METODOLOGICA E FINALITÀ SPECIFICHE
Controllo di regolarità amministrativa	Dovrà esprimersi in termini di grado di regolarità degli atti amministrativi dell'ente, sotto i diversi profili: di legittimità, di regolarità contabile, finanziario, fiscale e procedurale
Controllo di gestione	Il sistema di controllo dovrà essere in grado di esprimersi in termini di grado di raggiungimento dell'efficienza e dell'efficacia - e quindi dell'economicità - della gestione dell'ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni gestionali (quali centri di costo, servizi, progetti, ecc.) nonché di <i>performance</i> , quale "apporto che l'ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni organizzative gestionali" è stato in grado di assicurare al raggiungimento della economicità programmata; rileverà - attraverso tale sistema di controllo - anche la misurazione dell' <i>output</i> nel senso ampio del termine e che potrà essere ritenuto significativo in relazione agli ambiti oggetto di misurazione (es. n. domande accolte, n. prestito di libri, n. di permessi rilasciati, ecc.)
Controllo strategico	Dovrà essere impostato in modo da assicurare la misurazione dell' <i>outcome</i> , quale impatto sulla collettività dell'azione politica, ovvero sugli effetti che la stessa ha avuto sulla collettività di riferimento soprattutto in termini di sviluppo economico, sociale, culturale, di attrattività, ecc.

Controllo sugli equilibri finanziari	Implicherà il monitoraggio costante degli equilibri finanziari dell'ente "stand alone" nonché in un'ottica di "Gruppo Ente Locale", tenuto conto della influenza dell'andamento economico-finanziario dei vari Organismi partecipati
Controllo sugli organismi partecipati	Dovrà essere in grado di esprimersi sul grado di raggiungimento degli obiettivi affidati agli stessi, in conformità al comma 4 dell'art. 170 TUEL, sia in termini di bilancio sia in termini di efficacia, efficienza ed economicità dei Servizi affidati
Controllo di qualità dei servizi	Deve essere in grado di misurare la qualità erogata e quella percepita, la <i>customer satisfaction</i> , il grado di efficacia dei vari servizi erogati alla collettività, compresi quelli esternalizzati, tenendo presente che il legislatore ha inteso estendere l'analisi anche agli "utenti interni" dell'ente oltre a quelli esterni

Nei paragrafi successivi verranno esaminati i singoli Controlli nell'ottica delle Linee Guida approvate dalla Corte dei conti per l'esercizio 2017, dopo aver

riportato in forma tabellare i principali ambiti relativi alla parte in comune del Sistema dei Controlli interni (Sezione 1):

SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

Principali Ambiti di Controllo
Indicare: ✓ Se il sistema è esercitato in conformità ai regolamenti dell'Ente, in relazione alle singole tipologie di controllo; ✓ Il numero di Report programmati e quelli effettivamente prodotti per ogni tipologia di controllo e quelli ufficializzati attraverso specifiche Delibere; ✓ Le criticità registrate nell'Organizzazione e/o nell'attuazione dei sistemi di controlli adottati, con evidenziazione del grado di difficoltà riscontrato; ✓ Il numero di azioni correttive avviate a seguito dei Report deliberati e il numero di unità di personale utilizzato per ciascun controllo; ✓ Gli eventuali miglioramenti del sistema dei controlli interni, ai fini di una loro maggiore integrazione e raccordo; ✓ L'indicazione delle eventuali osservazioni formulate dalla Corte dei conti sull'adeguatezza e sul funzionamento dei controlli interni.

I Singoli Controlli

Il Controllo di Regolarità Amministrativa e Contabile

La riforma dei controlli interni agli Enti Locali attuata con il D.L. n. 174/2012, con riferimento al sistema del Controllo di regolarità amministrativa e contabile, dedica la parte introduttiva dell'art. 147 TUEL a tale controllo, a riprova del nuovo interesse per la verifica degli atti, quale strumento essenziale per la correttezza complessiva della gestione dell'ente, mentre rinvia all'art. 147-bis l'aspetto operativo di tale controllo specifico.

Innanzitutto, viene ribadita l'autonomia normativa (in particolare "regolamentare") ed organizzativa degli Enti Locali che, nell'individuare strumenti e metodologie specifiche per lo svolgimento del Controllo di regolarità amministrativa e contabile, devono porsi i seguenti principi di scopo, ossia la garanzia della:

- ✓ legittimità;
- ✓ regolarità;
- ✓ correttezza dell'azione amministrativa.

Mentre la **legittimità** dell'azione amministrativa attiene alla liceità dell'atto sotto il profilo legislativo e regolamentare, tenuto conto - ad esempio - di quanto previsto dall'art. 170, comma 7, TUEL in tema di inammissibilità e di improcedibilità delle deliberazioni del Consiglio e della Giunta laddove non siano coerenti con le previsioni del DUP, la **regolarità** attiene all'iter procedurale dell'azione amministrativa seguito, valutando la competenza degli atti stessi rispetto agli organi deputati alla loro adozione, mentre la **correttezza**, infine, deve essere ricercata nella esatta redazione dell'atto sotto l'aspetto contabile, fiscale (4) e della esatta individuazione degli elementi necessari per definire l'atto in sé "completo" e "corretto" sotto tutti i profili.

L'art. 147-bis, specificatamente dedicato a tale tipologia di controllo, sancisce l'obbligo di un

(4) Spesso negli atti amministrativi - quali Determinazioni, Convenzioni e anche Delibere - vengono trascurati aspetti importantissimi sotto il profilo "fiscale", come ad esempio se l'importo riportato nell'atto è soggetto ad IVA e a quale aliquota e quali gli adempimenti formali a carico delle parti in esso indicate. Laddove carenti sotto tali profili, gli atti non sono corretti in quanto indeterminabili sotto l'aspetto monetario, con conseguenti carenze informative sotto l'aspetto della certezza del *quantum* monetario

e degli adempimenti fiscali relativi a carico delle parti. Tutto ciò porta alla "irregolarità" amministrativo-contabile dell'atto in questione che dovrà essere corretto e completato sotto i profili sopra indicati. Al fine di evitare tali irregolarità, da tempo in dottrina si è suggerita la necessità di apposizione di un c.d. visto fiscale al fine di assicurare la regolarità preventiva degli atti amministrativi sotto tale profilo, regolamentando specificatamente all'interno dell'ente il relativo aspetto organizzativo.

controllo preventivo e successivo al fine della verifica della regolarità amministrativa e contabile.

Pertanto, il Controllo di regolarità amministrativa è sia preventivo che successivo, mentre il Controllo di regolarità contabile è previsto solo nella fase preventiva.

Il controllo preventivo si svolge nella fase di formazione dell'atto; quello successivo interviene

dopo la conclusione della fase integrativa dell'efficacia.

Il controllo deve svolgersi in tre fasi:

1. Fase preventiva della formazione dell'atto;
2. Fase successiva;
3. Comunicazione a soggetti terzi degli esiti del controllo.

Si riportano in forma tabellare i principali ambiti di verifica del Questionario sul controllo in oggetto:

CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

Principali Ambiti di Controllo
Indicare: <ul style="list-style-type: none">✓ Se per ogni atto avente rilevanza finanziaria e/o patrimoniale viene esercitato il preventivo controllo e se vengono rilasciati i pareri di regolarità amministrativo-contabile;✓ Se sono state adottate deliberazioni sprovviste di parere di regolarità tecnica e/o contabile, ovvero con parere negativo;✓ Nei pareri dei responsabili dei servizi si è tenuto conto o meno dei riflessi diretti ed indiretti sulla situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'Ente ai fini del rilascio del parere di regolarità contabile;✓ Il tipo di campionamento probabilistico-statistico specificatamente adottato;✓ Se, sulla base degli esiti del controllo di gestione dell'anno precedente, sono stati individuati specifici settori di attività dell'Ente sono da sottoporre al controllo successivo;✓ I destinatari dei Report e la loro frequenza;✓ Se le eventuali irregolarità riscontrate sono state trasmesse ai responsabili dei relativi servizi e se gli stessi si sono adeguati alle direttive ricevute;✓ Se sono state avviate ispezioni o altre indagini volte ad accertare la regolarità amministrativo-contabile di specifici uffici o servizi;✓ Le verifiche delle attestazioni dei pagamenti oltre i termini di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 231/2002.

Il Controllo di Gestione

L'art. 147 TUEL richiede di verificare, attraverso il **Controllo di Gestione**, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché il rapporto tra risorse impiegate e risultati conseguiti.

Sostanzialmente, viene richiesto alle Amministrazioni Pubbliche, in termini di completezza rispetto alla precedente versione della norma, che il Controllo di gestione sia strumentale alla ottimizzazione non solo del rapporto tra risorse impiegate (*ex* "costi") e risultati ma anche del rapporto tra obiettivi e azioni realizzate.

In effetti, mentre il primo rapporto sta ad indicare un grado di efficienza delle risorse "consumate" - e non solo finanziarie ma anche umane e strumentali - rispetto ai risultati ottenuti (in generale e rispetto

agli specifici obiettivi gestionali), il secondo si sostanzia in una verifica del grado di efficacia e di coerenza (anche organizzativa) tra obiettivi (da raggiungere) e azioni poste in essere (5).

Progettare un sistema di Controllo di gestione significa garantire il **collegamento continuo** tra verifica dei risultati e quanto programmato. È, pertanto, importante partire da una seria ed efficace attività di programmazione/pianificazione della gestione.

Nel sistema degli Enti Locali, l'aspetto qualificante del Controllo di gestione è quello di monitorare gli obiettivi di cui alla DUP e gli obiettivi gestionali di cui al PEG che, altro non sono, che una maggiore articolazione dei primi al fine di esprimere valutazioni sull'efficacia (grado di raggiungimento dell'obiettivo programmato), sull'efficienza (assorbimento di risorse per il raggiungimento dell'obiettivo) e sulla economicità.

(5) La norma vuol porre l'attenzione su un tema molto trascurato nelle Pubbliche Amministrazioni, ossia l'efficacia organizzativa e la coerenza tra obiettivi che l'ente dovrebbe conseguire e le azioni poste in essere, in modo che da quest'ultime possa già valutarsi se le stesse siano coerenti, necessarie e sufficienti per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. Potremmo definire tale richiesta legislativa quale indicatore di attendibilità programmatica dell'Ente in un'ottica aziendale grazie alla quale anche l'aspetto organizzativo e le azioni da porre in essere debbano essere valutate a priori in relazione agli obiettivi che lo stesso ente-azienda

intende conseguire. Come analizzato nei precedenti paragrafi, la programmazione di un ente pubblico non può sostanzialmente in termini finanziari; anzi, solo dopo avere definito gli obiettivi e le conseguenti azioni-attività da porre in essere per il massimo raggiungimento di quegli obiettivi, la quantificazione delle risorse finanziarie potrà qualificarsi "legittima" e "giustificata". Infine, solo in tali termini, l'ente potrà definirsi "accountable" nei confronti dei cittadini-utenti, sia a preventivo sia al termine della gestione annuale e di mandato.

Il Controllo di gestione sarà d'ausilio nella:

- verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi gestionali predefiniti nel PEG;
- valutazione della capacità di aggregazione e di collaborazione tra i diversi dirigenti/responsabili nella realizzazione dei progetti;
- determinazione dei costi e dei proventi che gli obiettivi hanno generato, grazie all'ulteriore strumento del Controllo di gestione rappresentato dalla **contabilità analitica**;
- determinazione del beneficio differenziale tra costi e proventi che l'azione amministrativa ha prodotto e

in che termini tale beneficio si è riflesso sulla collettività.

Il Controllo di gestione può assumere all'interno dell'Ente un ruolo centrale da cui attingere informazioni utili per diverse finalità; esso rappresenta "uno strumento di guida per la direzione, uno strumento imprescindibile per la consapevolezza dell'andamento gestionale".

Si riportano in forma tabellare i principali ambiti di verifica del Questionario sul controllo in oggetto:

CONTROLLO DI GESTIONE

Principali Ambiti di Controllo
Indicare: ✓ Se l'Ente adotta un sistema di contabilità economica basato su rilevazioni analitiche per centri di costo idonee a valutare l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa; ✓ Se il Controllo di Gestione si avvale di un sistema di contabilità economico-patrimoniale secondo il metodo della Partita Doppia; ✓ Se il controllo di gestione risulti costituito da articolazioni organizzative decentrate, le quali si attengono, nell'espletamento delle analisi e delle procedure operative ad esse affidate, alle direttive imposte dalla struttura centrale, secondo i regolamenti e/o delibere previste dall'Ente; ✓ La tempestività dei Report prodotti in relazione alle decisioni dell'Ente; ✓ La tipologia degli Indicatori elaborati nell'anno; ✓ Se il controllo di gestione consente, durante lo svolgimento delle attività, di influenzare la gestione anche mediante la rideterminazione degli obiettivi stabiliti; ✓ Il tasso medio di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale, gestiti direttamente o per il tramite di Enti strumentali; ✓ Il grado complessivo di raggiungimento degli obiettivi operativi suddivisi per area amministrativa, tecnica e dei servizi alla persona; ✓ La eventuale ponderazione degli obiettivi da monitorare.

Il Controllo Strategico

Il D.L. n. 174/2012, nel riformare il Sistema dei controlli interni, disciplina il Controllo strategico all'art. 147 TUEL: "... Il sistema di controllo interno è diretto a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti...", introducendo un nuovo e specifico art. 147-ter: "... l'Ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti, degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti, dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa, degli aspetti socio-economici ...".

Elementi del Controllo strategico, così come delineato dal legislatore, rimodulati secondo una logica di "Programmazione-Gestione-Controllo", sono i seguenti:

1. **individuazione della struttura organizzativa preposta al Controllo strategico**, da sottoporre sotto la direzione del Direttore generale, laddove previsto, o del Segretario comunale. A tal fine occorrerà disciplinare in apposito regolamento - tra i diversi aspetti - gli specifici compiti del Controllo strategico, l'Unità organizzativa ad esso specificatamente destinata e i rapporti con altri uffici/servizi dell'ente, i flussi informativi da gestire e garantire, compreso il sistema di Reporting, il sistema informativo sottostante, il rapporto con gli altri Sistemi di controllo interni;
2. **individuazione di Metodologie di Controllo strategico**; sarà importante impostare sin dall'inizio la metodica di applicazione e di gestione di tale tipologia di controllo, dedicando il tempo necessario per il dovuto approfondimento scientifico, operativo ed organizzativo dello stesso, simulandone l'applicazione del metodo prescelto all'ente di riferimento, prima della sua definitiva introduzione/applicazione;
3. **reimpostazione della Pianificazione-Programmazione dell'ente in relazione alla metodica del Controllo strategico adottata**; al fine di garantire la linearità e circolarità di tale controllo con il Sistema Informativo-Contabile globale dell'ente e, per

evitare che tale tipologia di controllo intervenga solo a posteriori senza la possibilità di innescare un processo di ri-orientamento alla Pianificazione-Programmazione dello stesso, occorrerà verificare se dal lato della Pianificazione-Programmazione l'ente adotta un processo che garantisca un collegamento diretto con il Controllo di Gestione, prevedendo tutti gli elementi quali-quantitativi - compreso la struttura stessa dei "programmi" - a preventivo tali da assicurare il conseguente monitoraggio e valutazione attraverso tale sistema di controllo. In tal modo verrà assicurato il concetto di "programmazione" del controllo di cui alle premesse del presente articolo (6);

4. individuazione - nell'impostazione del Controllo strategico - delle seguenti principali finalità, che ne connaturano lo stesso, in aderenza ai principi della riforma: verifica dello stato di attuazione dei pro-

grammi secondo le linee approvate dal Consiglio e rilevazione dei seguenti aspetti principali:

- ✓ risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti;
- ✓ aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti;
- ✓ tempi di realizzazione rispetto alle previsioni;
- ✓ procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati;
- ✓ qualità dei servizi erogati e grado di soddisfazione della domanda espressa;
- ✓ aspetti socio-economici.

5. elaborazione di Rapporti Periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al Consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.

Si riportano in forma tabellare i principali ambiti di verifica del Questionario sul controllo in oggetto:

CONTROLLO STRATEGICO

Principali Ambiti di Controllo
<p>Indicare:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Se il controllo strategico è integrato con il controllo di gestione; ✓ Se il controllo strategico utilizza le informazioni di cui alla contabilità analitica ai fini della determinazione delle decisioni riguardanti l'allocazione delle risorse, la gestione dei servizi e le politiche tariffarie; ✓ Se sono state effettuate a preventivo adeguate verifiche tecniche/economiche per la definizione della programmazione strategico-operativa; ✓ La tipologia di Indicatori elaborati nel corso dell'anno e la percentuale media di raggiungimento degli obiettivi stabiliti; ✓ Se l'organo di indirizzo politico ha verificato lo stato di attuazione dei programmi e quali parametri sono stati utilizzati per tale scopo.

Il Controllo sugli Equilibri Finanziari

Il controllo disciplinato dall'art. 147-*quinques* del TUEL costituisce una *sub*-categoria del controllo di regolarità e richiede la verifica del permanere degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica.

Tale tipologia di controllo interessa tutti gli Enti locali e deve essere effettuata sotto il coordinamento del Responsabile del servizio finanziario e con il coinvolgimento attivo degli organi di governo dell'ente, del Direttore generale (ove esistente), del Segretario, e dei Responsabili di servizio nel rispetto delle norme disciplinanti il concorso degli Enti locali al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ed in attua-

zione dell'art. 81 Cost. (che ha introdotto - nella Carta costituzionale - il principio del pareggio di bilancio).

La disciplina di questa forma di controllo dovrà essere contenuta nel regolamento di contabilità, attraverso la previsione dello svolgimento di una costante attività di coordinamento e vigilanza da parte del Responsabile finanziario e l'effettuazione di ricognizioni periodiche degli equilibri finanziari, ricognizioni che potrebbero essere tradotte in altrettante deliberazioni - ad esempio - della Giunta comunale o provinciale.

L'attività di controllo in esame non potrà prescindere, infine, dall'esame dell'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni all'ente, in quanto ciò potrebbe comportare ripercussioni sul bilancio finanziario comunale.

(6) Come ampiamente premesso, i controlli definiti dal D.L. n. 174/2012 richiedono una loro "programmazione" sia in termini di "progettazione del sistema dei controlli" sia in termini di collegamento diretto e stringente della programmazione finanziaria dell'ente ai relativi controlli, in modo da assicurarne la linearità e

circolarità, in un contesto di Sistema Informativo-Contabile di "Pianificazione-Programmazione-Gestione-Controllo-Riprogrammazione", in cui, ciascun controllo diventi strumento di "guida" per una maggiore efficacia politico-organizzativa nel raggiungimento degli obiettivi programmati.

Aspetto legislativo da considerare è il collegamento tra gli artt. 147 e 147-*quinquies* con l'art. 153 TUEL, al fine di disciplinare le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni agli organi di governo nonché alla Corte dei conti in caso di situazioni che possono pregiudicare gli equilibri del bilancio.

L'inoltro della segnalazione fa scattare l'obbligo da parte del consiglio dell'adozione di apposita delibera di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 TUEL.

Si riportano in forma tabellare i principali ambiti di verifica del Questionario sul controllo in oggetto:

CONTROLLO SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI

Principali Ambiti di Controllo
Indicare: ✓ Se il controllo è integrato con il controllo sugli organismi partecipati e se sono state adottate specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l'operatività dei controlli; ✓ Quali soggetti sono stati coinvolti nel controllo degli equilibri finanziari e con quale frequenza; ✓ Se sono state previste necessarie misure di ripristino dell'equilibrio finanziario, e se le stesse hanno coinvolto specifici ambiti gestionali, quali ad esempio: la gestione di competenza, dei residui e della cassa; ✓ Se è stato necessario ricorrere, ai fini del mantenimento gli equilibri finanziari, all'impegno della quota libera di Avanzo di Amministrazione; ✓ Se è stata verificata la compatibilità del programma dei pagamenti con le disponibilità di Cassa; ✓ Se sono state adottate le iniziative di cui all'art. 183 comma 8 TUEL in caso di insufficiente disponibilità finanziarie; ✓ Le eventuali segnalazioni ex art. 153 comma 6 TUEL e gli interventi del Consiglio ex art. 193 TUEL.

Il Controllo sugli Organismi Partecipati

In tema di Controllo sugli organismi partecipati, il legislatore attraverso il D.L. di riforma dei controlli interni ha delineato una tipologia di controllo basata essenzialmente sulla programmazione e sugli indirizzi che l'ente è tenuto a trasmettere alle proprie partecipate.

Innanzitutto, secondo il legislatore, il sistema del controllo sulle partecipate deve essere diretto a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente nei cui confronti si sarà proceduto alla preventiva definizione degli indirizzi e obiettivi a cui le stesse società - oggetto di monitoraggio - sono tenute a conformare la propria gestione.

Il legislatore dell'art. 170 TUEL fa rinvio al principio 4/1 della riforma della contabilità pub-

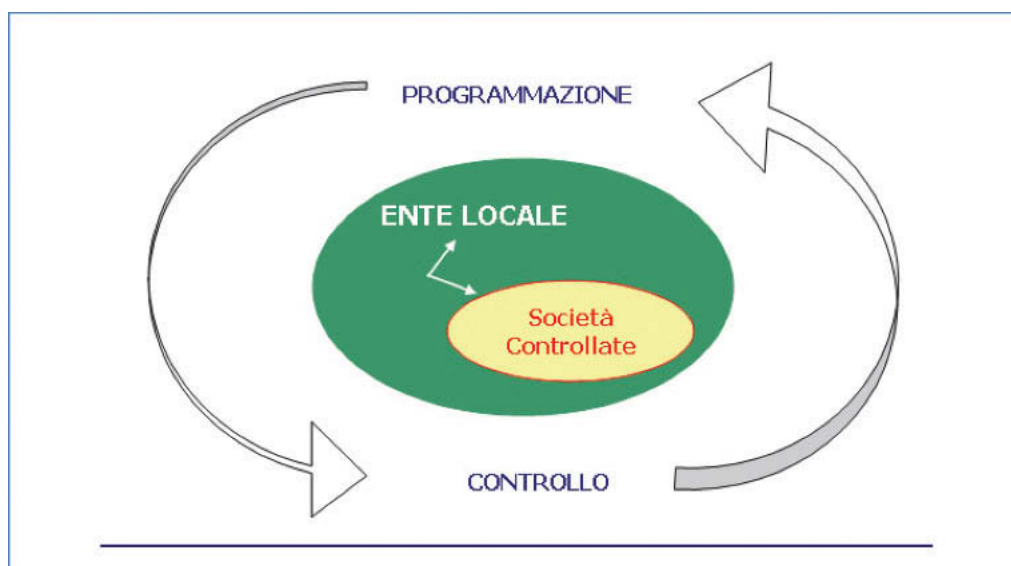
blica che prevede espressamente che: "I contenuti della programmazione, devono essere declinati in coerenza con il programma di governo,... che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente anche attraverso il sistema di Enti strumentali e società controllate e partecipate (il c.d. gruppo Amministrazioni Pubbliche) ...", e, quale ulteriore strumento per detta verifica, al Bilancio consolidato, redatto secondo competenza economica.

L'Ente locale è tenuto ad organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società (7), la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

(7) Con riferimento alla terminologia utilizzata dal legislatore, occorre precisare che all'art. 147 TUEL si fa riferimento agli "organismi gestionali esterni dell'ente" mentre l'art. 147-*quater* fa riferimento alle "società partecipate non quotate"; è evidente che il primo termine assume una valenza di carattere generale

includendo ogni partecipazione al di là della forma giuridica (es. fondazione, associazione, azienda speciale, società, ecc.), mentre nel secondo caso il legislatore si sofferma solo sugli organismi che assumono la forma di società di capitali.

Tavola 3 - La Visione di Programmazione - Controllo "allargata" - Controllo "allargata"



Sulla base di tali informazioni, l'Ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri

economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'Ente.

Si riportano in forma tabellare i principali ambiti di verifica del Questionario sul controllo in oggetto:

CONTROLLO SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Principali Ambiti di Controllo
Indicare: ✓ Se l'Ente, per mezzo di una specifica struttura dedicata a tale controllo, ha definito specifici indirizzi strategico-operativi a carico di tali soggetti; ✓ Se sono incluse fra le partecipate controllate anche quelle a totale partecipazione pubblica per le quali il controllo è esercitato in forma congiunta, anche mediante comportamenti concludenti, indipendentemente dall'esistenza di norme di legge, statuarie e/o patti parasociali; ✓ Se l'Ente adotta idonee misure di monitoraggio sugli Organismi partecipati di diversa natura (finanziaria, economico-patrimoniale, razionalizzazione, personale); ✓ Se è stato monitorato il grado di attuazione delle misure programmate dall'Ente nella razionalizzazione delle partecipazioni societarie; ✓ Se sono previsti Report periodici concernenti il profilo organizzativo e gestionale dei soggetti controllati; ✓ Se gli organismi partecipati che gestiscono pubblici servizi hanno pubblicato la Carta dei Servizi; ✓ La tipologia degli Indicatori elaborati nel corso dell'anno e il grado di raggiungimento medio degli obiettivi stabiliti.

Il Controllo sulla Qualità dei Servizi

La riforma dei controlli interni agli Enti Locali attuata con il D.L. n. 174/2012, con riferimento al sistema del controllo sulla qualità dei servizi erogati - pur non dedicando uno specifico articolo al tema - ha previsto all'art. 147 TUEL che Il sistema di controllo interno è diretto a: "garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente".

Sostanzialmente, oggi viene richiesto alle Amministrazioni Pubbliche, di garantire il controllo della "qualità" dei servizi complessivamente erogati alla collettività - a prescindere dalla forma di gestione degli stessi - utilizzando all'uopo specifiche metodologie che vadano a misurare la soddisfazione degli utenti, questi ultimi individuati e classificati dal legislatore in "interni" ed "esterni".

Per quanto non facile, l'apertura alla "qualità" dei servizi (in generale) e alla sua "misurazione", obbliga i comuni a perseguire "obiettivi di qualità", individuando in maniera specifica e preventiva i relativi

standard. Pertanto, anche tale tipologia di controllo si inserisce in un contesto di “programmazione-controllo”, che fa assumere alla tipologia di controllo in esame un significato tanto più ampio ed utile, quanto più l’ente sarà riuscito a “programmare” cosa ottenere e in che termini.

Il concetto di “qualità” assume un significato ampio: in virtù della sua capacità di assolvere a molteplici funzioni, si ampliano, parallelamente, le dimensioni

che possono essere prese in considerazione per formulare il giudizio di qualità (8).

La nozione di qualità non può essere riferita al solo momento della valutazione del servizio erogato; essa deve necessariamente essere ricondotta al processo, agli elementi che ne consentono la realizzazione, alle modalità organizzative messe in atto, alle scelte allocative di tutte le risorse utilizzate.

Tavola 4 - Ciò che “fa la qualità”

La gestione del personale	Coinvolgimento dei dipendenti nei processi di innovazione, efficace utilizzo degli strumenti retributivi premiali, formazione continua e iniziative di “fidelizzazione” del capitale umano
La gestione delle risorse e la capacità di programmare	Capacità di organizzare l’utilizzo delle risorse con una oculata politica di bilancio che ne massimizzi l’efficacia, evitando l’eccessiva spesa pubblica
La semplificazione dei processi	Sburocrazizzazione e snellimento dei processi che portano alla erogazione dei servizi pubblici
Il rapporto con i fornitori	Coinvolgimento dei fornitori nello sforzo di migliorare il “servizio”, pretendendo la qualità dagli stessi
L’attenzione al cittadino-utente	Capacità di registrare il grado di soddisfazione, di orientare l’offerta del “servizio” alle nuove esigenze della domanda, utilizzo di efficienti politiche e tecniche di comunicazione
Il ruolo “pubblico” dell’amministrazione	Favorire i processi di sviluppo economico, intervenire il meno possibile nella vita dei cittadini, capacità di ridurre la pressione fiscale, migliorare la qualità della vita, aumentare il decoro dei centri abitati e il senso civico

Si riportano in forma tabellare i principali ambiti di verifica del Questionario sul controllo in oggetto:

CONTROLLO SULLA QUALITÀ DEI SERVIZI

Principali Ambiti di Controllo
Indicare: ✓ Se l’Ente predispone la <i>Customer Satisfaction</i> (interna/esterna), così da verificare la qualità “effettiva” dei singoli servizi erogati e le esigenze/bisogni della comunità da soddisfare; ✓ Se gli Indicatori di qualità utilizzati soddisfano compiutamente i requisiti di appropriatezza necessari per identificare la qualità effettiva del servizio erogato; ✓ Se la rilevazione della Qualità è estesa anche agli Organismi partecipati; ✓ La tipologia degli Indicatori di Qualità utilizzati; ✓ Se gli <i>standard</i> di Qualità programmati sono conformi a quelli previsti nella Carta dei Servizi o in altri provvedimenti similari in materia; ✓ Se l’Ente ha effettuato - e in che modo - indagini di sulla soddisfazione degli utenti interni e/o esterni; ✓ Se l’Ente provvede ad attuare confronti sistematici (<i>benchmarking</i>) con i livelli di qualità raggiunti da altre Amministrazioni; ✓ Le forme di coinvolgimento degli <i>stakeholders</i> nella fase di definizione degli <i>standard</i> di Qualità; ✓ Se l’Ente ha realizzato un miglioramento in termini di <i>standard</i> economici o di Qualità dei servizi, rispetto all’anno precedente, misurabili mediante Indicatori definiti e pubblicizzati.

Conclusioni

Le Linee Guida predisposte ed approvate annualmente dalla Corte dei conti sono preordinate alla verifica del buon funzionamento del sistema dei controlli interni, così come regolati dal D.L. n. 174/2012 e s.m.i.

Anche le verifiche che in questi anni la Corte ha potuto svolgere, hanno consentito di arricchire i campi di indagine attraverso le nuove domande di cui alle novellate Linee Guida in argomento che vanno verso un invito alle Amministrazioni a prendere sul serio il Sistema dei Controlli, secondo una visione unitaria e circolare, perché solo attraverso

(8) Dipartimento Funzione Pubblica, “Le politiche per la qualità dei servizi pubblici, Analisi e Strumenti per l’Innovazione” - / *Rapporti*, Ed. Rubettino, 2007.

tale Sistema, sarà possibile orientare la spesa pubblica verso una maggiore “utilità pubblica (9)”.

Solo in presenza di idonei controlli, infatti, le Amministrazioni sono costrette - ontologicamente - a “programmare”; viceversa, l’assenza degli stessi può consentire una gestione della spesa pubblica “non orientata” all’accrescimento dell’utilità pubblica in termini di maggior sviluppo sociale, civile, economico e culturale.

Le specifiche domande proposte nel Questionario consentiranno alla Corte di verificare la effettività e la coerenza degli specifici controlli interni rispetto alle finalità cui gli stessi sono diretti.

È evidente che tali domande potranno risultare particolarmente complesse e difficili per gli Enti che ancora non hanno definito in maniera adeguata (10)

i singoli Controlli, mentre potranno risultare di più facile risposta per gli altri che hanno investito, per tempo, nel rafforzamento del Sistema unitario dei Controlli medesimi, adottando quella “giusta mentalità (aziendale)”, raccomandata, con le Linee Guida in argomento, dalla Corte.

Senza arrivare alle sanzioni paventate e disciplinate dall’art. 148 TUEL in caso di accertata verifica da parte della Corte dell’assenza e/o dell’inadeguatezza del Sistema dei Controlli, resta da augurarsi che gli Enti pubblici possano garantire - quanto prima - la piena applicazione dei controlli interni, visti i grandi benefici che ne possono derivare a favore del cittadino-utente e dell’Amministrazione pubblica in generale (11).

(9) L’Utilità della spesa vuole esprimere innanzitutto un concetto di “efficacia” e di “qualità” della stessa rispetto ai bisogni che tende a soddisfare; l’Ente deve essere in grado, posti tali obiettivi, di utilizzare in maniera “efficiente” la spesa pubblica, in modo da consumare un livello di risorse che può ritenersi “adeguato” rispetto agli stessi obiettivi, sia in fase preventiva sia in sede di rendicontazione infrannuale e annuale.

(10) Sia da un punto di vista “organizzativo” degli Uffici ad essi dedicati, sia da un punto di vista di “reportistica” periodica che

possa esprimere chiaramente ed in maniera oggettiva lo stato di avanzamento dei diversi obiettivi rispetto agli *standard* programmati.

(11) Per utili approfondimenti sul tema dei controlli interni agli Enti locali, cfr.: G. Astegiano - C. D’Aries - E. Padovani, *Il nuovo sistema dei controlli interni - Dall’obbligo normativo ad una impostazione manageriale della gestione della PA*, IPSOA, 2014.