

3

MARZO 2014

SPECIALE

dirPA

diritto e pratica
amministrativa

Mensile di documentazione giuridica e gestionale

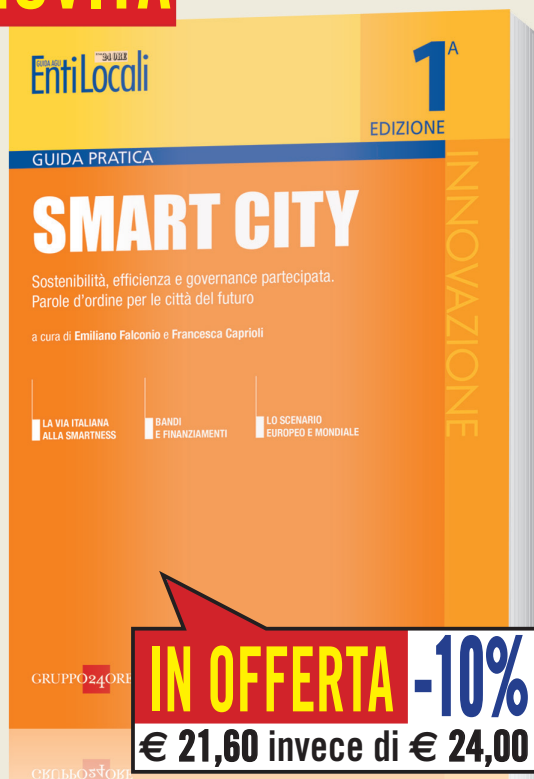
Il Sole **24ORE**

I CONTROLLI INTERNI A UN ANNO DALLA RIFORMA

GRUPPO **24ORE**

I LIBRI DI GUIDA AGLI ENTI LOCALI

NOVITÀ



SMART CITY SOSTENIBILITÀ, EFFICIENZA E GOVERNANCE PARTECIPATA. PAROLE D'ORDINE PER LE CITTÀ DEL FUTURO

a cura di *Emiliano Falconio e Francesca Caprioli*

Il volume indaga come le città si stanno organizzando per fornire risposte intelligenti ai bisogni della comunità. Nel contesto italiano il concetto di smart city comincia lentamente ad interessare i decisori, locali e nazionali, anche se nel Belpaese solo un cittadino su cinque ne conosce il significato. Qualcosa però si muove. Alcuni provvedimenti recenti fanno ben sperare. I bandi del ministero dell'Istruzione (finanziati circa 920 milioni di euro), il Piano Città (2 mld di euro circa) e l'Osservatorio nazionale dell'Anci, che punta a diventare capofila tra i Comuni per un'azione sistemica e coordinata, sono occasioni che se ben sfruttate possono rappresentare un trampolino di lancio. Inoltre cominciano a prendere piede giornate di studio e approfondimento come il recente Smart City Exhibition 2012 che a Bologna ha scattato, tra l'altro, la fotografia sul livello "smart" dei capoluoghi di provincia italiani. Infine uno sguardo fuori Continente dove spicca la sfida di Masdar City, la città "nuova" icona e modello delle moderne città sostenibili.

Pagg. 176 – € 24,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo

www.librerie.ilssole24ore.com

GRUPPO24ORE

BUONO D'ORDINE

1 8 7 9 6

CODICE CAMPAGNA

Sì, desidero acquistare il volume:

(cod. 8384) SMART CITY a € 21,60 anziché € 24,00

Importo fiscalmente deducibile in quanto strumento professionale sconto 10% (artt. 54-56 del nuovo TUIR)

COME ACQUISTARE

CON BOLLETTINO POSTALE*

Allego al presente Buono d'Ordine la fotocopia del versamento sul C/C Postale n. 31482201 intestato a Il Sole 24 ORE S.p.A.

IMPORTANTE: indicare sempre sul bollettino la causale del versamento.

CON CONTRASSEGNO*

Al momento di ricevere la merce

*In entrambi i casi inviare il coupon scegliendo la seguente opzione

VIA FAX Inviare il coupon compilato al numero 02 o 06 30225402

VIA MAIL Il coupon compilato può essere inviato in PDF anche all'indirizzo: fax.5402@ilssole24ore.com

ON LINE All'indirizzo www.shopping24.it

Shopping con:

DATI ANAGRAFICI

COGNOME NOME

RAGIONE SOCIALE

INDIRIZZO

CAP CITTÀ PROV.

TELEFONO CELLULARE

E-MAIL

PARTITA IVA [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] **ATTENZIONE! CAMPI OBBLIGATORI**

CODICE FISCALE []

Servizio Clienti Libri: tel. 02 o 06 3022.5680 - e mail: servizioclienti.libri@ilssole24ore.com

Clausola contrattuale: la sottoscrizione dell'offerta dà diritto a ricevere offerte di prodotti e servizi di Gruppo 24 Ore. Se non desidera riceverle, barrare la casella qui accanto **INFORMATIVA ex D.Lgs. 196/03:** Il Sole 24 ORE S.p.A., Titolare del trattamento, raccoglie presso di Lei e tratta, con modalità anche automatizzate connesse ai fini, i dati personali i cui conferimento è facoltativo ma serve per conferire i servizi indicati e, se ha espresso la relativa opzione, per aggiornarli su iniziative ed offerte del Gruppo. Potrà esercitare i diritti dell'art. 7 D.Lgs. 196/03 (accesso, correzione, cancellazione, opposizione al trattamento, ecc) rivolgendosi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Generale dell'Area Professionale presso Il Sole 24 ORE S.p.A. - Database Marketing Via Carlo Pisacane 1, 20016 Pero (MI). L'elenco completo ed aggiornato di tutti i Responsabili del trattamento è disponibile presso l'Ufficio Privacy al medesimo indirizzo. I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli ordini, al marketing, all'amministrazione e al servizio clienti e potranno essere comunicati alle Società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne che svolgono attività connesse all'evasione dell'ordine e all'eventuale invio di nostro materiale promozionale. **Consenso:** Con il conferimento dell'indirizzo e-mail e del numero di telefono (del tutto facoltativi) esprime il Suo specifico consenso all'utilizzo di detti strumenti per l'invio di informazioni commerciali.

GRUPPO24ORE

I controlli interni a un anno dalla riforma

di **LUCA BISIO, MARCO BERTOCCHI e GIUSEPPINA LATELLA**

Esperti di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

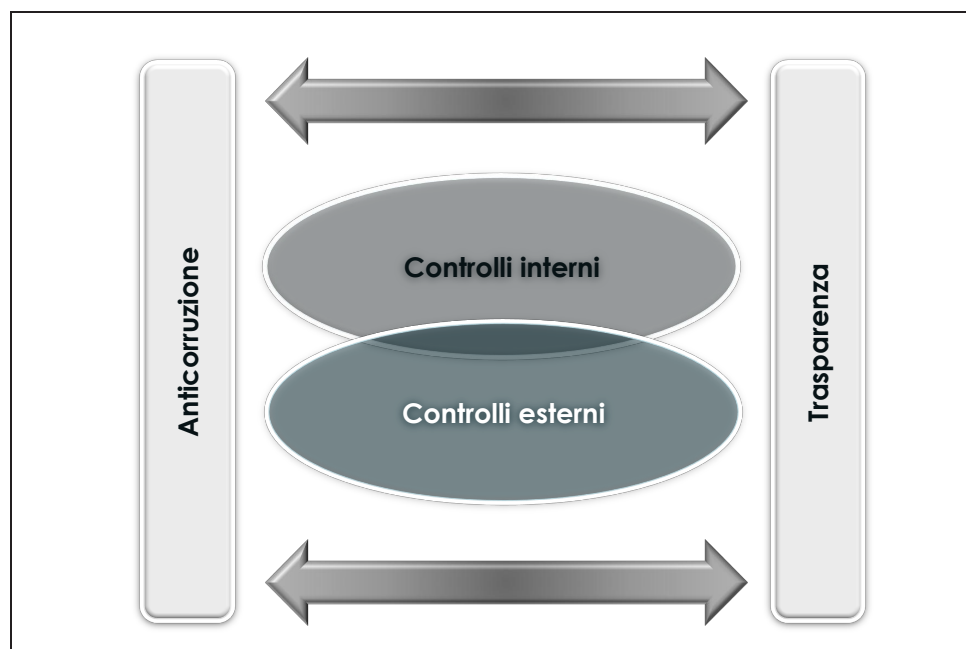
Il DI n. 174/2012 ha segnato un punto di svolta nell'evoluzione del sistema dei controlli degli enti territoriali. A poco più di un anno di distanza dall'uscita del decreto, è utile analizzare l'evoluzione del quadro normativo e attuativo dei controlli negli enti locali, prendendo in considerazione le problematiche attuative e le soluzioni operative adottate per implementare le forme di controllo, specialmente quelle di carattere più innovativo.

Il dossier è articolato due parti:

- la prima parte, pubblicata in questo numero, fornisce una panoramica generale sull'evoluzione del sistema dei controlli per poi affrontare il sistema dei controlli interni, presentando gli aspetti di evoluzione della disciplina e alcune soluzioni adottate dagli enti locali nel corso del primo anno di applicazione del DI n. 174/2012;
- la seconda parte, inserita nel prossimo numero della rivista, analizza i controlli esterni, facendo particolare riferimento ai controlli della Corte dei conti e agli strumenti attuativi elaborati allo scopo.
- Nell'affrontare questa tematica, occorre chiarire sin da subito che il percorso di ridefinizione del sistema dei controlli è tuttora in atto, e non può affatto ritenersi completato. A titolo esemplificativo:
 - dopo i primi mesi di corsa affannosa alla definizione e all'approvazione del regolamento sul sistema dei controlli interni, molti enti locali hanno sperimentato nel corso del 2013, per la prima volta, alcune nuove tipologie di controllo quale quello successivo di regolarità amministrativa;
 - alcune tipologie di controlli interni non sono state ancora effettivamente implementate (almeno a livello formale) dalla maggior parte degli enti, sfruttando le possibilità di rinvio concesse dalla norma (si pensi al controllo strategico o al controllo sulla qualità dei servizi erogati);
 - le province e i comuni sopra i 15.000 abitanti, nei giorni scorsi, hanno redatto per la prima volta il referto semestrale sull'adeguatezza e integrità dei controlli interni previsto dall'art. 148 del Tuel, e in questo periodo stanno completando il referto relativo al secondo semestre 2013. Da tale referto ha preso di fatto avvio la nuova modalità di verifica della Corte dei conti sulla gestione finanziaria e sui controlli interni degli enti locali;
 - le attività di analisi e revisione della spesa pubblica degli enti locali, previste dall'art. 6 del DI n. 174/2012, non hanno ancora preso avvio, mancando i modelli di accertamento e le metodologie di controllo da definire allo scopo.

Il sistema dei controlli, poi, non può prescindere da un raccordo con la disciplina in materia di prevenzione della corruzione e di trasparenza. Il Piano nazionale anticorruzione detta le misure preventive che dovranno essere contenute in ciascuno dei Piani triennali di prevenzione della corruzione (Ptcp). Il Ptcp viene configurato come uno strumento nel quale viene ricostruito il sistema dei processi organizzativi di cui l'ente si dota per la prevenzione dei rischi di fenomeni corruttivi, con particolare attenzione alla struttura dei controlli ed alle aree sensibili nel cui ambito possono, anche solo in via teorica, verificarsi episodi di corruzione. La trasparenza, a sua volta, non è da considerare come fine in sé, ma come strumento per avere





una amministrazione che opera in maniera eticamente corretta e che persegue obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione, valorizzando l'*accountability* con i cittadini. È, pertanto, uno strumento volto ad agevolare l'esercizio di forme di controllo diffuso sull'operato della pubblica amministrazione.

Alcune tipologie di controllo, inoltre, subiranno ulteriori evoluzioni a fronte dell'entrata in vigore di norme quali quelle inerenti all'armonizzazione contabile (Dlgs n. 118/2011) e al pareggio di bilancio (legge n. 243/2012).

Ne scaturisce un quadro certamente complesso e di difficile attuazione, soprattutto per gli enti locali di medie piccole dimensioni, nei quali la carenza di risorse e di competenze specificamente dedicate al presidio dei controlli era una delle cause principali del fallimento dei controlli interni delineati già a partire dal Dlgs n. n. 286/1999. Tale aspetto rimane assai problematico anche nello scenario attuale che impone un rafforzamento sia dei controlli interni, che di quelli esterni. Il rischio, tuttavia, è che l'incremento delle procedure di controllo non si traduca in una maggiore effettività degli stessi.

Anche gli organi di controllo esterno, e la Corte dei conti in particolare, sono chiamati a investire su processi di controllo sempre più numerosi e complessi. Da qui la necessità di un percorso, già in parte avviato in questi ultimi anni, di integrazione e di semplificazione degli strumenti con i quali vengono acquisite le informazioni significative ai fini dei controlli. Buona parte della semplificazione passa anche attraverso l'informatizzazione e il raccordo tra le diverse banche dati che già raccolgono una mole significativa di informazioni sulla gestione economico-finanziaria delle amministrazioni pubbliche.

Nei prossimi articoli si delinea innanzitutto il quadro evolutivo del sistema dei controlli nell'ultimo ventennio. Un'attenzione particolare sarà data al punto di vista della Corte dei conti sul sistema dei controlli delineato dal DI n. 174/2012.

Dopodiché si entrerà nel merito dei controlli interni. Dopo una prima panoramica generale, si analizzeranno le diverse tipologie di controllo, fornendo indicazioni ed esempi tratti dall'esperienza degli enti nel primo anno di applicazione della nuova disciplina. ▽

I controlli interni a un anno dalla riforma

A cura di
Marco Bertocchi, Luca Bisio, Giuseppina Latella

- | | | | |
|----|--|----|---|
| 6 | Quali controlli dopo il DL n. 174/2012? | 23 | Il controllo di gestione |
| 10 | Lo sguardo della Corte dei conti sul sistema dei controlli | 30 | Il controllo strategico |
| 13 | I controlli interni tra ampliamenti e nuove complessità | 33 | Il controllo degli equilibri finanziari |
| 18 | Il controllo di regolarità amministrativa e contabile | 35 | Il controllo sugli organismi gestionali esterni |
| | | 43 | Il controllo sulla qualità dei servizi |

Per informazioni: redazione.dpa@ilsole24ore.com

La tua Rivista
continua on line

all'indirizzo:

www.dpa.ilsole24ore.com



IL SISTEMA DEI CONTROLLI/I

L'evoluzione del sistema dei controlli

Quali controlli dopo il DI n. 174/2012?

Il DI n. 174/2012 ha segnato un punto di svolta nell'evoluzione del sistema dei controlli degli enti territoriali. Il percorso di ridefinizione del sistema dei controlli è tuttora in atto, e non può affatto ritenersi completato. Il sistema dei controlli, poi, non può prescindere da un raccordo con la disciplina in materia di prevenzione della corruzione e di trasparenza.

di **MARCO BERTOCCHI** e **GIUSEPPINA LATELLA**
Esperti di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Il DI n. 174/2012 si inserisce in un percorso di progressiva inversione di tendenza rispetto al contesto maturato nel corso degli anni '90-2000, caratterizzato dal venir meno dei controlli esterni, di legittimità e sanzionatori, a favore del rafforzamento dei controlli interni e dei controlli esterni di natura collaborativa.

Gli anni '90: la stagione delle autonomie

In particolare, se approfondiamo il principio ispiratore della riforma iniziata negli anni novanta, e successivamente confluita nel Dlgs n. 267/2000, notiamo una notevole attenzione nel limitare forme di controllo esterno da parte dell'amministrazione centrale nei confronti degli enti territoriali, e contestualmente nel potenziare nuove forme di controllo interno.

Per quanto riguarda i controlli esterni, ci si era resi conto che tali verifiche, prevalentemente sulla legittimità degli atti e sulle generali condizioni di regolarità amministrativa e contabile, mal si prestavano a un'esigenza di rinnovamento e di accentuazione delle autonomie locali, nell'ottica della tanto auspicata "aziendalizzazione", in quanto svolti da soggetti esterni (Coreco, Prefetto, Corte dei conti), non supportati da attori che svolgessero un costante presidio all'interno di ciascun ente.

Per rispondere a tali esigenze si è data progressiva enfasi a nuove forme di controllo interno rivolte a:

- garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa (art. 39 del Dlgs n. 77/1995, art. 196 del Tuel) → controllo di gestione;
- valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi e altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (art. 147, comma 1, lett. d del Tuel) → controllo strategico;

- valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (art. 147, comma 1, lett. c del Tuel) → valutazione dei risultati e dei comportamenti organizzativi;
- vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione e riferire all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, oltre a esprimere rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione (art. 239 del Tuel) → revisione contabile.

Parallelamente si è assistito a un progressivo alleggerimento delle verifiche interne di legittimità (soppressione del parere di legittimità del segretario generale) e all'eliminazione del parere di regolarità contabile sugli atti di Giunta e Consiglio considerati di mero indirizzo (art. 17, comma 85, della legge n. 127/1997). A ciò si è aggiunta l'abolizione dei controlli preventivi di legittimità sugli atti, per effetto della riforma del Titolo V della Costituzione.

Riassumendo, accanto alle consuete verifiche di regolarità degli atti svolte dai responsabili dei servizi (parere di regolarità tecnica), dal ragioniere capo (parere di regolarità contabile) e dai revisori, se ne sono aggiunte altre sull'efficienza, l'efficacia e l'economicità della gestione complessiva, effettuate da nuovi attori organizzativi, quali ad esempio direttore generale, servizi di controllo interno, nuclei di valutazione, cui si è aggiunto un rinnovato ruolo dell'organo di revisione.

Per dare concreta attuazione a tale disegno di riforma, gli enti locali sono stati coinvolti nella progettazione e sperimentazione di nuove metodologie e soluzioni tecniche, che hanno richiesto elevati investimenti, soprattutto per l'introduzione di sistemi di controllo di natura aziendalistica, da parte di soggetti interni, sulle condizioni di efficacia/efficienza/economicità. Tali controlli richiedevano un approccio innovativo rispetto al sistema di controlli preesistente, in primo luogo sui comportamenti, oltre che sulle tecniche e gli strumenti. Si richiedeva, infatti, di non concepire più l'attività di controllo come un adempimento burocratico

IL SISTEMA DEI CONTROLLI/I

cui conformarsi, bensì come un'attività utile al miglioramento della funzionalità dell'ente.

Gli anni 2000: il ritorno ai controlli esterni

Negli anni successivi al 2000, a decorrere dalla riforma del Tit. V della Costituzione (2001) e dalla successiva legge n. 131/2003 (legge "La Loggia"), si è verificata una graduale inversione di tendenza nell'impostazione del sistema dei controlli.

Da un lato, la riforma dei controlli della Corte dei conti, dopo l'impianto delineato dalla legge n. 20/1994, ha visto un rafforzamento significativo dei controlli di carattere collaborativo sulla sana gestione finanziaria degli enti (art. 7, comma 7, legge n. 131/2003), che nel corso degli anni successivi sono stati caratterizzati da uno sviluppo sempre più consistente, anche attraverso il coinvolgimento degli organi di controllo interno. A ciò si aggiunge la verifica, da parte della Corte, dell'adeguatezza dei sistemi di controllo interno adottati dagli enti locali.

Dall'altro lato le esigenze di controllo dei conti pubblici hanno spinto il legislatore, spesso nelle leggi finanziarie e di stabilità, a introdurre forme di controllo specifiche inerenti alla regolarità contabile, alla legittimità e al rispetto di vincoli di spesa. In questo contesto:

- ai responsabili del controllo di gestione sono state affiancate, ai compiti di supporto alle decisioni di dirigenti e amministratori, ulteriori funzioni di controllo quali quelle inerenti ai provvedimenti di acquisto di beni e servizi extra Consip, ricezione della comunicazione per gli affidamenti di incarichi di studio, ricerca o consulenza, controlli sulle spese per missioni all'estero, rappresentanza, relazioni pubbliche e convegni ecc. Tali attribuzioni, se da un lato rispondono all'esigenza di contenimento della spesa pubblica, dall'altro hanno modificato il ruolo delle strutture addette al controllo di gestione. Ciò, in quanto alle azioni di controllo successivo su efficacia, efficienza ed economicità dell'intera azione amministrativa si sono aggiunte ulteriori forme di verifica di regolarità amministrativa e contabile su specifici atti aventi natura preventiva e concomitante di carattere meramente giuscontabile;
- ai revisori sono state affidate ulteriori funzioni di controllo, quali ad esempio il controllo sugli atti inerenti agli acquisti extra Consip, alla comunicazione al ministero dell'Economia e delle finanze degli enti che non rispettano il patto di stabilità ai controlli sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa ecc., conferendo loro anche un ruolo di tramite per lo svolgimento del controllo esterno da parte di altri soggetti (Mef e Corte dei conti), come nel caso dei questionari sul controllo dei bilanci e dei rendiconti ex lege n. 266/2005.

Il Dl n. 174/2012: la moltiplicazione dei controlli

Il Dl n. 174/2012 si colloca, per certi versi, in sostanziale continuità con il percorso evolutivo delineato nei paragrafi

precedenti. Sotto alcuni aspetti, infatti, il decreto giunge a una sistematizzazione di tipologie di controllo introdotte gradualmente negli anni precedenti. Ciò vale soprattutto per quanto riguarda le forme di controllo della Corte dei conti che trovano ora disciplina negli artt. 148 e 148-bis del Tuel.

Per quanto riguarda i controlli interni, l'impianto fornito dal Dl n. 174/2012 è stato ricavato sostanzialmente dalla "Carta delle autonomie" (Ddl C3118-S2259), e si caratterizza per l'ampliamento delle tipologie di controllo definite dal Dlgs n. 286/1999 e dall'art. 147 del Tuel con l'esclusione da tale disciplina della valutazione del personale dirigenziale, confluita nell'alveo del Dlgs n. 150/2009 e dei sistemi di misurazione e valutazione della performance.

Il decreto, tuttavia, va inquadrato alla luce di numerosi fattori che hanno caratterizzato i mesi precedenti alla sua uscita. Da un lato, l'onda emotiva suscitata da numerosi scandali riguardanti la gestione delle risorse pubbliche da parte delle regioni e degli enti locali hanno spinto non poco verso l'adozione di più incisive misure di controllo.

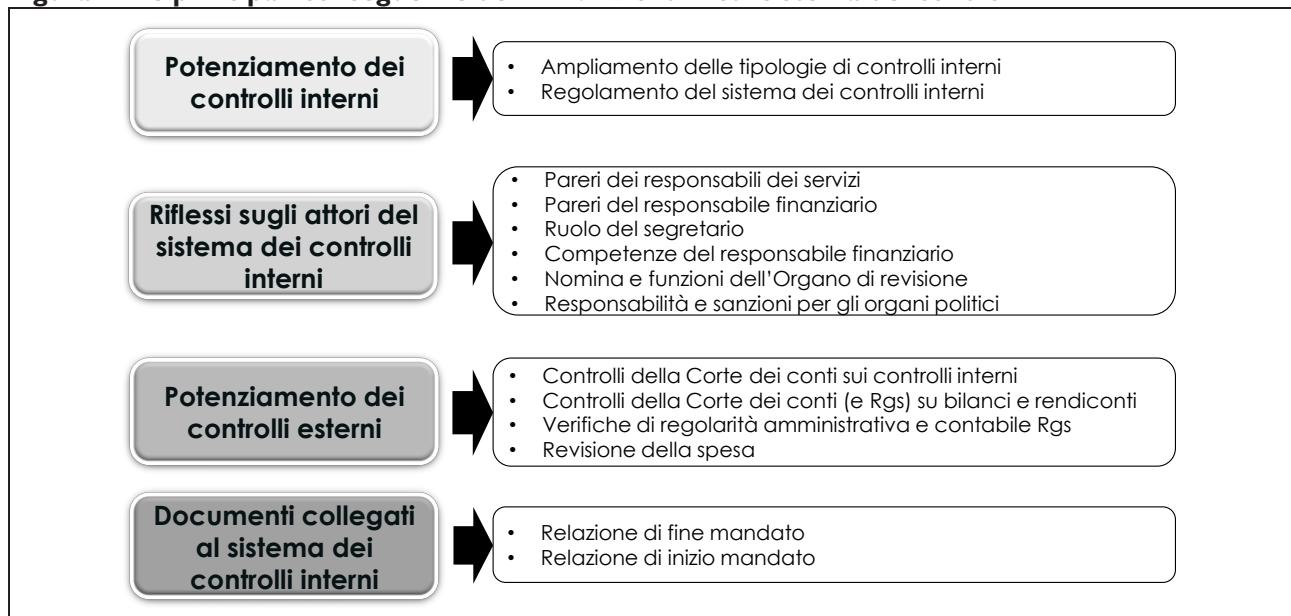
Dall'altro lato, va considerata una serie di fattori di contesto che denotano una crisi sistemica della finanza locale, cui si è cercato di dare risposta con procedure sempre più stringenti di controllo. Si pensi:

- alle misure introdotte a livello europeo con il *six pack* per il controllo della spesa e del debito pubblico dei Paesi membri, a fronte della crisi finanziaria globale, che a livello nazionale ha portato a un ulteriore inasprimento dei controlli e delle misure correttive ai conti pubblici, sino all'introduzione del pareggio strutturale del bilancio, avvenuto con legge costituzionale n. 1/2012, seguita dalla legge n. 243/2012;
- al moltiplicarsi di numerosi casi di disequilibrio, deficiarietà strutturale e dissesto finanziario che hanno minato la salvaguardia dell'integrità e della veridicità degli equilibri di bilancio di molte amministrazioni locali, generate spesso da prassi contabili non corrette, e che hanno comportato la necessità di produrre misure specifiche di prevenzione, controllo e ripristino delle situazioni di equilibrio;
- alla diffusa constatazione delle carenze sostanziali di molti strumenti di programmazione, controllo e rendicontazione degli enti locali, anche a causa della scarsa consapevolezza degli organi di indirizzo politico e della carenza di risorse e competenze delle strutture interne che avrebbero dovuto gestirli;
- al sostanziale fallimento dei controlli interni, non solo quelli di carattere aziendalista, che si sono spesso tradotti in procedure formali difficilmente in grado di incidere sui comportamenti organizzativi degli attori decisionali, ma anche quelli più tradizionali di regolarità amministrativa e contabile.

L'ultimo punto, in particolare, rappresenta una nota dolente per gli enti locali, che non hanno saputo sfruttare gli spazi di autonomia e di responsabilità concessi nel corso delle riforme degli anni '90 per costruire strumenti di auto-

IL SISTEMA DEI CONTROLLI/I

Figura 1 - Le principali conseguenze del DI n. 174/2012 sul sistema dei controlli



regolazione realmente efficaci. Il degenerare della situazione economico-finanziaria di molte amministrazioni locali, complice un peggioramento del quadro complessivo della finanza locale, ha evidenziato anche la sostanziale debolezza dei controlli interni più tradizionali (controlli di regolarità amministrativa e contabile, controllo degli equilibri finanziari) e l'inefficacia o l'assenza delle forme di controllo più evolute (controllo di gestione, controllo strategico).

A fronte di tale scenario, il DI n. 174 ha risposto:

- ampliando, quantomeno sulla carta, il sistema dei controlli interni, enucleando nuove tipologie di controllo e differenziandone la struttura in relazione alle dimensioni degli enti;
- finalizzando i controlli interni ai nuovi e più ampi controlli esterni introdotti, rafforzando quel legame tra organi di controllo interno e organi di controllo esterno già delineato dalle norme precedenti;
- ponendo particolare attenzione alla regolarità amministrativa e contabile, agli equilibri di bilancio e alla qualità della spesa pubblica, rafforzando le tradizionali tipologie di controllo e introducendo tipologie innovative, quali la *spending review* (art. 6, DI n. 174/2012);
- aumentando le competenze e le responsabilità degli organi di controllo interni (revisori e Oiv/Nuclei) e delle figure apicali (segretario, responsabile finanziario, responsabili dei servizi);
- introducendo forme di responsabilità, adempimenti e un sistema sanzionatorio specifici per gli organi di governo, in particolare per Consiglio (es. regolamento sui controlli interni) e sindaco/presidente (es. relazioni di inizio e fine mandato, sanzioni in caso di accertata inadegua-

tezza dei controlli interni), oltre che per alcuni responsabili apicali;

- potenziando la funzione di controllo delle sezioni regionali della Corte dei conti sui sistemi di controllo interni, anche attraverso la previsione dell'obbligo di redazione del referto semestrale sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni da parte dei comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti e delle province;
- rafforzando i controlli esterni di carattere ispettivo affiancati ai controlli di tipo collaborativo. Si pensi alla possibilità di attivazione di verifiche ex art. 14, legge n. 196/2009 da parte della Ragioneria generale dello Stato, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile qualora si verificano situazioni di squilibrio finanziario riferibili a indicatori individuati nell'art. 148, comma 2, del Tuel.

Come già evidenziato, alle novità del DI n. 174/2012 vanno affiancate anche quelle in materia di trasparenza e prevenzione della corruzione. Queste ultime, in particolare, introducono forme di controllo sulla legalità e l'integrità, ispirate ai principi del *risk management*, che non possono essere progettate e attuate senza un legame forte con il sistema dei controlli interni disciplinato dal DI n. 174/2012. Non è un caso che alcuni enti, nei mesi scorsi, abbiano cercato di tenerne conto già nella definizione del proprio regolamento sul sistema dei controlli interni, ricercando un collegamento con il piano triennale di prevenzione della corruzione che potrà essere perfezionato solo ora che il quadro normativo e applicativo è completato con le disposizioni del Piano nazionale anticorruzione.

IL SISTEMA DEI CONTROLLI/I

	Tipologia di controllo	Riferimenti normativi
Controlli interni	<i>Controllo di regolarità amministrativa e contabile</i>	Artt. 147, comma 1, e 147-bis Tuel
	<i>Controllo di gestione</i>	Artt. 147, comma 2, lett. a), 196, 197, 198 e 198-bis Tuel
	<i>Controllo strategico</i>	Artt. 147, comma 2, lett. b), e 147-ter Tuel
	<i>Controllo degli equilibri finanziari</i>	Artt. 147, comma 2, lett. c), e 147-quinquies Tuel
	<i>Controllo sugli organismi partecipati</i>	Artt. 147, comma 2, lett. d), e 147-quater Tuel
	<i>Controllo sulla qualità dei servizi</i>	Art. 147, comma 2, lett. e), Tuel
Controlli esterni	<i>Verifiche sulla legittimità e regolarità della gestione e sul funzionamento dei controlli interni</i>	Art. 148, comma 1, Tuel Del. Corte conti, sez. aut., n. 15/2012 Del. Corte conti, sez. aut., n. 4/2013
	<i>Verifiche ispettive sulla regolarità della gestione finanziaria e contabile</i>	Art. 148, comma 2, Tuel
	<i>Controlli di regolarità contabile e finanziaria sui bilanci e sui rendiconti</i>	Art. 148-bis Tuel Del. Corte conti, sez. aut., n. 4/2013
	<i>Controlli sull'attuazione delle misure di razionalizzazione della spesa pubblica</i>	Art. 6, DI n. 174/2012

Un sistema complesso e di difficile attuazione

L'operazione tentata dal DI n. 174/2012 è stata quella di puntare a un ampliamento e a un rafforzamento sia dei controlli interni, sia dei controlli esterni.

Le novità apportate dal decreto hanno introdotto numerosi nuovi adempimenti in capo agli enti, i quali sono stati chiamati a farvi fronte con le medesime strutture e le medesime competenze, nel rispetto della clausola di "invarianza finanziaria" che spesso caratterizza le riforme degli ultimi anni.

Le ricadute di tale impianto normativo sono assai notevoli, in quanto comportano un profondo ripensamento delle procedure amministrative interne, che si traduce spesso in un aumento della complessità procedurale e in un rischio di ulteriore burocratizzazione. Tale complessità rischia di essere difficilmente sostenibile, soprattutto per le organizzazioni medio-piccole, con la conseguenza che la maggior parte delle misure richieste rimangono evase solo sulla carta.

Non mancano, quindi, le criticità per un sistema dei controlli che, sulla carta risulta ben articolato e diversificato, ma che sta causando notevoli problemi nella sua concreta implementazione, soprattutto negli enti di dimensioni medio-piccole.

Con riferimento ai controlli interni, in particolare, si è risposto al sostanziale fallimento degli stessi con un loro ulteriore ampliamento, senza individuare misure concrete per assicurarne la sostenibilità da parte degli enti e concentrando l'attenzione solo su misure di carattere sanzionatorio comunque necessarie per evitare il ripetersi di una situazione di sostanziale inapplicazione, o di applicazione solo formale, di alcune tipologie di controllo.

Ora, è plausibile credere che se le intenzioni del legislatore sono comprensibili, la loro concreta attuazione rischia tuttavia di tradursi nella:

- proliferazione di funzioni in capo ai medesimi attori;
- duplicazione e difficoltà di interpretazione dei ruoli;
- ridondanza di strumenti di controllo che possono risultare più onerosi degli effetti che vorrebbero generare.

D'altro canto, è assai difficile che l'implementazione di tali misure possa avvenire "senza ulteriori oneri per la finanza pubblica". Al tempo stesso risulta velleitario, e forse troppo

comodo, pensare che un po' di formazione al personale sia sufficiente per supportare l'implementazione delle misure di prevenzione della corruzione (ma il discorso può essere esteso al sistema dei controlli), quando sono ben noti i limiti normativi che gravano sulla spesa per la formazione (nonostante le aperture recenti di alcune sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, in merito alla possibilità di escludere dai vincoli le spese di formazione obbligatoria in materia di prevenzione della corruzione).

Il vincolo dell'invarianza finanziaria e la scarsa disponibilità di risorse per la formazione degli operatori rischiano di essere un grave freno all'attuazione concreta dei controlli interni resi obbligatori dal nuovo impianto normativo.

Ma la complessità e l'ampiezza del sistema dei controlli delineato rappresentano una sfida rilevante anche per gli organi chiamati a implementare e realizzare le nuove tipologie di controllo esterno.

Non è un caso che la stessa sez. autonomie della Corte dei conti, nella del. n. 3/2013 (*Programma delle attività di controllo per l'anno 2013*), evidenzi che "il 2013 si presenta come una stagione costituente e richiede, pertanto, uno sforzo senza precedenti sia alla sezione delle autonomie che alle sezioni regionali di controllo. Tutte le novità introdotte comportano uno sviluppo notevole dei compiti assegnati alla sezione delle autonomie ed alle sezioni regionali di controllo e dovranno implicare una rimodulazione delle attività, privilegiando quelle rivolte all'attuazione dei nuovi controlli".

Nella del. n. 1/2014 (*Programma delle attività di controllo per l'anno 2014*) la sezione autonomie evidenzia ulteriormente l'importanza dello sviluppo di un patrimonio conoscitivo e informativo stabile a supporto dell'attività delle sezioni regionali di controllo. Viene inoltre ribadita l'importanza del ruolo di coordinamento che la stessa sezione deve assumere, "proponendosi quale sede di riferimento per l'impianto e la progressiva implementazione di un sistema conoscitivo finalizzato alla messa a disposizione di strumenti in grado di soddisfare pienamente le esigenze di analisi delle sezioni regionali per un'attuazione tendenzialmente uniforme della riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile di cui al richiamato DI n. 174/2012".

IL SISTEMA DEI CONTROLLI/2

Quello della sezione autonomie della Corte dei conti rappresenta un punto di vista privilegiato sul sistema dei controlli

Lo sguardo della Corte dei conti sul sistema dei controlli

La *'Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali - Esercizi 2011-2012'*, approvata con deliberazione n. 21 del 25 luglio 2013 dalla sezione autonomie della Corte dei conti presenta un primo quadro di riflessione sul sistema dei controlli delineato dal DI n. 174/2012. La *'Relazione'* dedica uno spazio all'analisi del sistema dei controlli interni, fornendo considerazioni che spesso scaturiscono dall'attività di monitoraggio delle sezioni regionali di controllo.

di MARCO BERTOCCHI e LUCA BISIO

Esperti di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Quello della sezione autonomie della Corte dei conti rappresenta un punto di vista privilegiato sul sistema dei controlli. La *'Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali - Esercizi 2011-2012'*, approvata con deliberazione n. 21 del 25 luglio 2013, presenta un primo quadro di riflessione sul sistema dei controlli delineato dal DI n. 174/2012 che, seppur non sorretto dai dati contenuti nei referti semestrali sui controlli interni (trasmessi per la prima volta dagli enti locali entro il 30 settembre scorso), si rivela comunque utile per comprendere le modalità con le quali la Corte indirizzerà la propria attività di controllo.

Come ogni anno, la *'Relazione'* della Corte dedica uno spazio all'analisi del sistema dei controlli interni, fornendo considerazioni che spesso scaturiscono dall'attività di monitoraggio delle sezioni regionali di controllo. La *'Relazione'* si concentra sui principali contenuti della riforma apportata dal DI n. 174/2012, fornendo una panoramica complessiva sul riassetto dei controlli e sul ruolo sempre più centrale della Corte dei conti. Sono poi passate in rassegna le principali tipologie di controllo interno ed esterno, evidenziandone le caratteristiche salienti.

La Corte dei conti al centro del sistema dei controlli

Non vi è dubbio che lo scopo del legislatore, mediante il DI n. 174/2012 sia duplice: da un lato rafforzare il coordinamento della finanza pubblica, dall'altro garantire il rispetto dei vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea.

Per raggiungere tale obiettivo, evidenzia la Corte, il legislatore ha deciso di rafforzare gli strumenti per il coordinamento della finanza pubblica attribuendo alla

Corte dei conti il ruolo di garante del rispetto del principio costituzionale del pareggio di bilancio introdotto con legge costituzionale n. 1/2012.

Il DI n. 174/2012, peraltro, si inserisce in una logica organica e sistematica dei controlli affidati alla Corte dei conti e alle sezioni regionali a livello territoriale, risultando coerente con il quadro ordinamentale disegnato dalla riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione.

La Corte evidenzia, quale punto di forza di tale disegno normativo, la previsione di un organico sistema di controlli esterni, affidati a un organo, la cui indipendenza è garantita in Costituzione, *"dotato di una struttura a rete, che ne avvicina l'attività al territorio, in grado di influenzare i comportamenti e le modalità di gestione delle risorse pubbliche a tutti i livelli di governo ai fini dell'effettivo orientamento delle politiche fiscali nel rispetto dei vincoli e degli obiettivi economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea"*.

Con riferimento specifico agli enti locali, la Corte dei conti rileva che il DI n. 174/2012, per un verso, completa il quadro dei controlli e delle verifiche introdotte con l'art. 1, cc. 166 e ss., della legge n. 266/2005, prevedendo misure quali la sospensione dei programmi di spesa in caso di accertamento della mancata copertura o dell'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria, per altro verso introduce più penetranti e puntuali forme di controllo di legittimità e regolarità delle gestioni e sul funzionamento dei controlli interni oltreché specifici controlli in funzione della valutazione dell'azione di razionalizzazione della spesa pubblica degli enti locali.

Particolarmente rilevante risulta, inoltre, l'introduzione di una regolamentazione specifica della fase del

IL SISTEMA DEI CONTROLLI/2

predissesto, attraverso la previsione di un piano di riequilibrio pluriennale sottoposto alle verifiche di congruità delle sezioni regionali di controllo, con possibilità per gli enti soggetti al piano di riequilibrio di accedere a un Fondo di rotazione.

Controlli interni tra tradizione e innovazione

La Corte dedica un ampio spazio alla disamina delle diverse tipologie di controlli interni disciplinate dal DI n. 174/2012, evidenziandone le principali differenze rispetto al precedente impianto.

Il sistema dei controlli interni agli enti locali viene riscritto, in parte riproducendo i contenuti dei tradizionali controlli di gestione e strategico di cui al Dlgs n. 286/1999 e, in parte, concependo una diversa versione del controllo di regolarità amministrativa e contabile, cui si aggiungono le verifiche sulla qualità dei servizi, sugli equilibri finanziari e sugli organismi partecipati. In questo contesto, la Corte evidenzia che non è fatta menzione del controllo di valutazione o valutazione dei dirigenti e/o dei responsabili dei servizi, precedentemente annoverato tra i quattro tipi di controllo interno di cui al Dlgs n. 286/1999, e opportunamente rivisto a opera del Dlgs n. 150/2009. Sottolinea, comunque, che i due sistemi di controllo, l'uno ad ampissimo spettro e l'altro incentrato sostanzialmente sulla valutazione delle "performance", convivono, essendovi tra essi sicuri punti di contatto e di coordinamento.

Particolarmente significativo, ad avviso della Corte, risulta il ruolo assegnato al controllo strategico, che impone l'adeguamento dell'organizzazione della struttura, con criteri di graduale applicazione e, quindi, la fissazione dei principali obiettivi, nonché la valutazione degli aspetti economico-finanziari e quelli connessi socio-economici.

Altra scelta di rilievo consiste nell'istituzionalizzazione e regolamentazione del controllo sugli organismi partecipati, attraverso la predisposizione di un idoneo sistema informativo per rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società partecipata, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della stessa, i contratti di servizio, la qualità dei servizi e il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

In questo caso il potenziamento dei controlli interni si coniuga con il peso ancora maggiore delle verifiche delle sezioni regionali di controllo, che accertano che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate, cui è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali.

Altro collegamento importante tra ente locale e par-

tecipate è quello relativo al controllo sugli equilibri finanziari, che si estende a valutare gli effetti prodotti dai risultati di gestione degli organismi partecipati, la cui incidenza sul bilancio finanziario dell'ente non è sempre evidenziata, costituendosi sinora spazi di opacità gestionale.

Da ultimo, la Corte enfatizza la rilevanza delle modifiche apportate al controllo di regolarità amministrativa e contabile, che risulta profondamente rinnovato, sia nel controllo preventivo, sia nell'istituzione del controllo successivo. Tali novità richiedono l'implementazione di nuove linee organizzative, che diano operatività al nuovo controllo di regolarità amministrativa e contabile.

Forme innovative di controlli esterni

Oltre a porre attenzione al rafforzamento complessivo sui controlli esterni, la Corte sottolinea l'importanza di alcune forme innovative di controllo esterno introdotte dal DI n. 174/2012:

- le verifiche ispettive di regolarità contabile e finanziaria ex art. 14, legge n. 196/2009, effettuate dalla Ragioneria generale dello Stato e ora attivabili anche dalla Corte dei conti;
- i controlli sull'attuazione delle misure di razionalizzazione della spesa pubblica ex art. 6, DI n. 174/2012.

Come è noto, le verifiche ispettive, si attivano qualora l'ente evidenzi, in base alle rilevazioni Siope, situazioni di squilibrio riferibili al ripetuto utilizzo di anticipazioni di tesoreria, al disequilibrio consolidato della parte corrente, a anomale modalità di gestione dei servizi in conto terzi o a un ingiustificato aumento della spesa per gli organi politici istituzionali. A seguito di tali verifiche, all'ente interessato viene assegnato un congruo termine per adottare i provvedimenti dovuti, decorso il quale si affida a un commissario straordinario, appositamente nominato, l'adozione dei necessari provvedimenti sostitutivi.

La Corte, in merito, evidenzia che in fattispecie come queste si è inteso affiancare a verifiche di stampo aziendalista, caratterizzate da un opportuno spirito collaborativo con il soggetto controllato, modelli puramente ispettivi, animati dal principale intento di intercettare inadempimenti che possano porre in serio pericolo l'immagine delle istituzioni controllate, di cui deve essere salvaguardata l'integrità e la condotta ai fini del pieno rispetto della legge.

Con riferimento ai controlli ex art. 6, DI n. 174/2012, la Corte ne sottolinea la novità assoluta rispetto al panorama dei controlli sulla regolarità della gestione eseguiti dalle sezioni regionali di controllo.

CONTROLLI INTERNI

IL SISTEMA DEI CONTROLLI/2

Tale tipologia di controllo, infatti, è finalizzata all'ottimizzazione delle risorse e alla riduzione della spesa, e si incentra essenzialmente sulla valutazione dei profili dell'efficacia (intesa come grado di raggiungimento degli obiettivi), dell'efficienza (quale rapporto tra prodotti e valore delle risorse impiegate) e dell'economicità (come scelta dei mezzi meno onerosi per il conseguimento degli obiettivi programmati).

Conclusioni

Quali conclusioni si possono trarre dall'esame che la 'Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali - Esercizi 2011-2012' della sezione autonomie dedica al nuovo sistema dei controlli?

Il Dl n. 174/2012 ha introdotto rilevanti novità in tema di controlli della Corte dei conti sulle autonomie territoriali e completa un ampio disegno di riforma che aveva preso le mosse dalla legge n. 20/1994. Ne scaturisce un sistema dei controlli che persegue la finalità complessiva di realizzare un presidio alle cogenti esigenze del coordinamento della finanza pubblica in tutte le espressioni soggettive istituzionali che ne interpretano la dimensione operativa, privilegiando una funzione di garanzia attribuita alla Corte dei

conti che coniughi la natura collaborativa dei controlli al fine di orientare gestioni corrette, in termini di coerenza con gli impegni europei, con le esigenze di ricondurre le stesse nell'alveo della legittimità, attraverso specifiche misure correttive di ogni deviazione dalle finalità di tutela della finanza pubblica.

Pertanto, la Corte sottolinea il forte rafforzamento del proprio ruolo di controllore esterno, sia mediante il potenziamento dei controlli esterni esercitati, sia nel rapporto sinergico che si è venuto a creare tra controlli esterni e controlli interni.

Tra questi ultimi, quelli tradizionali, benché più articolati e arricchiti, ripercorrono in buona parte le preesistenti impostazioni, mentre quelli da esercitare sugli equilibri finanziari, sulla qualità dei servizi, nonché quello, c.d. "analogo", sulle partecipate, già si rinvenivano qua e là in preesistenti disposizioni, ma trovano in questa sede un più organico compimento.

La Corte conclude la propria 'Relazione' evidenziando che la maggiore sinergia tra il controllo interno e il controllo indipendente ed esterno della Corte dei conti dovrebbe consentire il raggiungimento di una maggiore proficuità di entrambi i livelli di verifica. ▲

dirPA
diritto e pratica
amministrativa
IL SOLE
24 ORE

Direttore Responsabile
ENNIO BULGARELLI
Coordinamento scientifico
MASSIMILIANO ATELLI
Magistrato della Corte dei conti

Comitato Scientifico

Aldo Carosi, Magistrato della Corte dei conti (SS.RR. in sede di controllo); Antonio Catricalà, Sottosegretario alla Presidenza del Consiglio; Ciro D'Aries, Dottore commercialista in Milano; Claudio De Rose, Procuratore generale della Corte dei conti; Enrico De Giovanni, Avvocato dello Stato; Filippo Patroni Griffi, Consigliere di Stato; Francesco Caringella, Consigliere di Stato; Luigi Carbone, Consigliere di Stato; Luigi Caso, Magistrato della Corte dei conti (sez. giurisd. Lombardia); M. Antonio Scino, Avvocato dello Stato; Marcello Clarich, Ordinario Luiss di Roma; Marco Lipari, Consigliere di Stato; Mario Ristuccia, Procuratore generale aggiunto della Corte dei conti; Michele Oricchio, Procuratore regionale della Corte dei conti per la Basilicata; Oberdan Forlenza, Magistrato Tar; Roberto Garofoli, Consigliere di Stato; Roberto Proietti, Magistrato del Tar Lazio; Rosanna De Nicolis, Consigliere di Stato; Stefano Toschei, Magistrato Tar; Tommaso Miele, Magistrato della Corte dei conti (SS.RR. in sede giur.); Umberto Realfonzo, Magistrato Tar; Vittorio Italia, Ordinario Univ. di Milano.

Redazione:

Piazza Indipendenza, 23b/c - 00185 Roma
Tel.: 06.30226353 - Fax: 06.30227209
e-mail:
redazione.dpa@ilsole24ore.com

Coordinamento editoriale

IRENE CHIAPPALONE
i.chiappalone@ilsole24ore.com
Redazione
MARIA IDA LALLI
m.lalli@ilsole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Proprietario ed editore
IL SOLE 24 ORE SPA
Presidente
BENITO BENEDINI
Amministratore Delegato
Donatella Treu
Sede legale
Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano
Amministrazione
Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano

IL SOLE 24 ORE S.P.A. Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questo periodico può essere riprodotta con mezzi grafici e meccanici quale la fotocopiazione e la registrazione. Manoscritti e fotografie, su qualsiasi supporto veicolati, anche se non pubblicati, non si restituiscono.

Registrazione presso Tribunale di Milano - Decreto n. 490 del 20 luglio 2006.

Servizio clienti Periodici: Il Sole 24 Ore S.p.A. Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) - Km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ) - Tel. 06.3022.5680 oppure 02.3022.5680; fax 06.3022.5400 oppure 02.3022.5400

Abbonamento annuale (Italia): euro 175,00.

Per conoscere le altre tipologie di abbonamento ed eventuali offerte promozionali, contatti il Servizio Clienti (tel. 02.3022.5680 oppure 06.3022.5680; e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com). Gli abbonamenti possono essere sottoscritti telefonando direttamente e inviando l'importo tramite assegno non trasferibile intestato a: Il Sole 24 Ore S.p.A., oppure inviando la fotocopia della ricevuta del pagamento sul c.c.p. n. 31481203. La ricevuta di pagamento può essere inviata anche via fax allo 02.3022.5406 oppure allo 06.3022.5406.

Arretrati: euro 28 comprensivi di spese di spedizione. Per richieste di arretrati e numeri singoli inviare anticipatamente l'importo seguendo le stesse modalità di cui sopra. I numeri non pervenuti possono essere richiesti via fax al n. 02 oppure 06 3022.5400 o via e-mail a servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com entro due mesi dall'uscita del numero stesso.

Concessionaria esclusiva di pubblicità: Focus Media Advertising "FME Advertising Srl di Elena Anna Rossi C." - Sede legale: P.zza A. de Gasperi, n. 15 - Gerenzano (VA) - Direzione e uffici: Via Canova, 19 - 20145 Milano - Tel. 02.34538183 - Fax 02.34538184 - e-mail: info@focusmedia.it.

Stampa: Il Sole 24 Ore S.p.A. - Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) - Km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ).

Questo numero è stato chiuso in redazione il 6 marzo 2014.

Le opinioni espresse negli scritti firmati impegnano solo gli Autori, non riflettendo necessariamente quelle della rivista.

I controlli interni hanno assunto una veste di strumentalità rispetto a controlli esterni potenziati e rinnovati

I controlli interni tra ampliamenti e nuove complessità

L'impianto dei controlli interni che gli enti locali si sono trovati a implementare nei mesi scorsi si presenta significativamente ampliato e corredato da un più consistente sistema di responsabilità e di sanzioni che coinvolge non solo le figure apicali di tipo tecnico, ma anche gli organi di governo, e in particolare Consiglio e sindaco/presidente.

di **MARCO BERTOCCHI** e **LUCA BISIO**

Esperti di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Il sostanziale fallimento del sistema dei controlli interni delineato dal Dlgs n. 286/1999 e dal Tuel ha indotto il legislatore a intervenire nuovamente, anche a fronte dei problemi sempre più preoccupanti relativi alla gestione finanziaria di molti enti e dell'aggravarsi dei fenomeni di corruzione.

L'impianto dei controlli interni che gli enti locali si sono trovati a implementare nei mesi scorsi si presenta significativamente ampliato e corredato da un più consistente sistema di responsabilità e di sanzioni che coinvolge non solo le figure apicali di tipo tecnico, ma anche gli organi di governo, e in particolare Consiglio e sindaco/presidente.

Il cambio di prospettiva

Buona parte delle difficoltà incontrate dagli enti nell'adeguamento dei propri controlli interni alla nuova disciplina normativa non va ricercata soltanto nell'esigenza di disciplinare *ex novo* alcune tipologie di controllo precedentemente non previste, come il controllo successivo di regolarità amministrativa, oppure di riformulare ampiamente controlli preesistenti. Occorre anche con-

siderare che l'avvento della nuova normativa (e, soprattutto, del sistema sanzionatorio collegato) ha destato molta preoccupazione, sin nella fase iniziale di predisposizione del regolamento sul sistema dei controlli interni, poiché comportava la necessità di definire strumenti e processi organizzativi che la maggior parte degli enti non aveva provveduto a realizzare (sebbene già previsti a livello normativo) oppure aveva disciplinato solo a livello formale. È parso subito evidente, infatti, che la definizione del nuovo regolamento dei controlli interni non richiedesse solo un mero recepimento delle novità normative, ma richiedesse un'integrazione non sempre agevole con le regolamentazioni preesistenti (regolamento di contabilità e regolamento di organizzazione *in primis*) e, soprattutto, una riprogettazione effettiva del proprio sistema di gestione dei controlli interni a livello operativo, per dare concreta risposta a esigenze informative e di controllo sempre maggiori provenienti dall'esterno.

Va infatti ribadito il sostanziale cambio di prospettiva che il nuovo sistema dei controlli interni

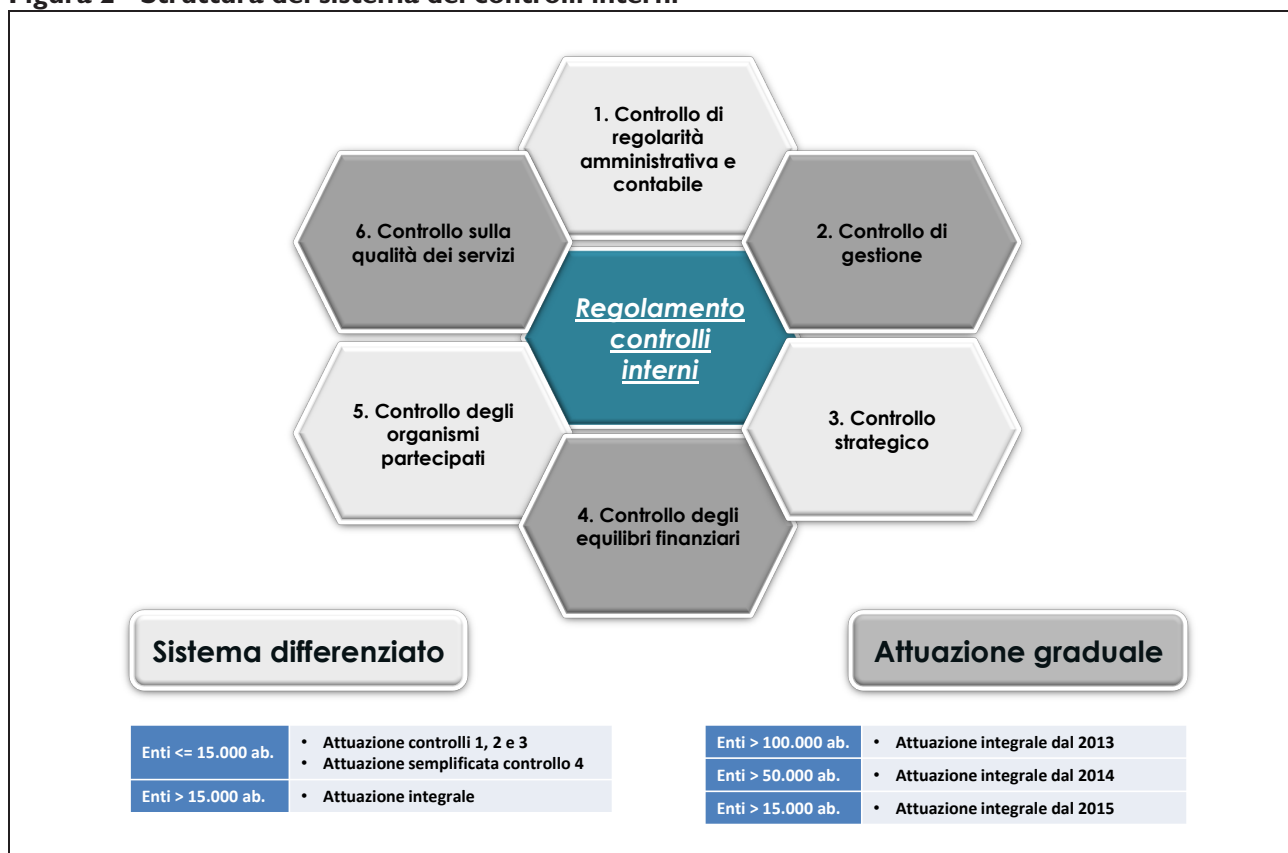
delineato dal DI n. 174/2012 ha assunto rispetto al precedente sistema. Il sistema dei controlli interni del Dlgs n. 286/1999 era finalizzato prevalentemente agli attori decisionali interni all'ente, che nell'esercizio della loro autonomia e responsabilità avrebbero dovuto utilizzare le informazioni fornite dal sistema dei controlli per orientare la gestione dell'ente nell'ottica dell'economicità complessiva da perseguire nel rispetto della regolarità amministrativa e finanziaria. Nel nuovo sistema del DI n. 174/2012, invece, i controlli interni, pur mantenendo una funzione informativa interna, assumono una veste di strumentalità rispetto a controlli esterni potenziati e rinnovati. La corretta e adeguata implementazione dei controlli interni, peraltro, diviene essa stessa oggetto di controllo e di eventuale sanzione.

La struttura del sistema dei controlli interni

Il DI n. 174/2012 ha riformulato l'art. 147 del Tuel prevedendo sei tipologie di controllo, rispetto alle quattro precedenti, senza più ricomprendere la valutazione delle prestazioni del personale dirigenziale dei responsabili dei servi-

I NUOVI CONTROLLI INTERNI

Figura 2 - Struttura del sistema dei controlli interni



zi, confluita nel quadro normativo disciplinato dal Dlgs n. 150/2009. Ne scaturisce un sistema:

- differenziato, rispetto alle tipologie di controllo da attivare in relazione alle dimensioni degli enti. Viene, di fatto, creato un “doppio livello” di implementazione del sistema dei controlli. I comuni con popolazione fino a 15.000 abitanti sono chiamati a implementare un sistema dei controlli “semplificato”, che comprende i controlli di regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione e il controllo degli equilibri finanziari. Tali enti, stando a quanto previsto dall’art. 147, comma 2, lett. b), devono implementare il controllo strategico, sebbene in forme più semplificate

rispetto a quelle previste dall’art. 147-ter per gli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti;

- graduale nella sua implementazione completa, per gli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti. In particolare, è stato previsto l’obbligo di implementazione integrale anche del controllo strategico, del controllo sugli organismi partecipati e del controllo sulla qualità dei servizi, già in fase di prima applicazione, per gli enti superiori a 100.000 abitanti. Gli enti superiori a 50.000 abitanti dovranno implementare tali controlli dal 2014, mentre quelli superiori a 15.000 abitanti dovranno farlo dal 2015.

Gli attori del sistema dei controlli interni

Il DI n. 174/2012 è intervenuto in modo significativo nel disciplinare ruoli, competenze e responsabilità degli attori del sistema dei controlli interni. La nuova versione dell’art. 147, comma 4, del Tuel afferma che partecipano all’organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell’ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite.

L’orientamento generale, in ogni caso, è stato quello di prevedere un rafforzamento delle responsabilità e dei compiti degli attori in vario modo coinvolti: organi di governo, figure apicali e organi di controllo. In particolare:

I NUOVI CONTROLLI INTERNI

- si rileva un coinvolgimento molto più forte degli organi di governo. Al Consiglio compete la definizione del regolamento dei controlli interni. Il sindaco/presidente è, di fatto, chiamato a svolgere un ruolo di sovrintendenza al sistema dei controlli interni, del quale deve rispondere a fine mandato, dandone conto nell'apposita relazione. Gli amministratori sono responsabili dell'eventuale assenza e inadeguatezza dei controlli interni e, qualora questa sia rilevata dalla Corte dei conti, possono essere assoggettati a una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino a un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione (art. 148, comma 4, Tuel);
- il segretario, di fatto, viene ad assumere un ruolo di regia complessiva del sistema dei controlli interni, soprattutto negli enti in cui è assente la figura del direttore generale. Non è un caso che al Segretario spetti il compito di definire il referto semestrale sui controlli da trasmettere alla Corte ai sensi dell'art. 148, comma 1, del Tuel (per gli enti obbligati a tale adempimento). Il segretario assume la direzione del controllo successivo di regolarità amministrativa e, qualora non sia presente il direttore generale, coordina il controllo

Tabella I - Attori del sistema dei controlli interni

Soggetto	Principali novità apportate dal DI n. 174/2012
Consiglio	Approva il regolamento sul sistema dei controlli interni È destinatario delle risultanze del controllo successivo di regolarità amministrativa È destinatario dei rapporti periodici del controllo strategico, ai fini della successiva deliberazione sulla ricognizione dello stato di attuazione dei programmi
Sindaco/Presidente	Sottoscrive il referto semestrale sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni (enti > 15.000 abitanti) Sottoscrive la relazione di fine mandato, nella quale viene reso conto anche sullo stato di attuazione dei controlli interni È soggetto a sanzioni in caso di assenza o di inadeguatezza dei controlli interni rilevata dalla Corte dei conti nella propria attività di controllo
Segretario	Partecipa all'organizzazione del sistema dei controlli interni Assume la direzione del controllo successivo di regolarità amministrativa Assume la direzione dell'unità preposta al controllo strategico, quando nell'ente non è presente il direttore generale Predispone il referto semestrale sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni (enti > 15.000 abitanti) Predispone la relazione di inizio mandato (oppure il responsabile finanziario) Predispone la relazione di fine mandato (oppure il responsabile finanziario)
Responsabile finanziario	Le sue responsabilità, in materia di verifica, ricomprendono ora esplicitamente la salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica Agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinarie e dai vincoli di finanza pubblica Il parere di regolarità contabile viene esteso a ogni proposta di deliberazione, "qualora comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente" (modifica art. 49 Tuel) Predispone la relazione di inizio mandato (oppure il segretario) Predispone la relazione di fine mandato (oppure il segretario)
Responsabili apicali	Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni Introdotta l'obbligo di adeguata motivazione nei casi in cui Giunta o Consiglio intendano assumere deliberazioni non conformi ai pareri regolarità tecnica e di regolarità contabile
Organo di revisione	Sono definiti nuovi e più ampi ambiti di espressione dei pareri È previsto l'obbligo di trasmettere all'organo di revisione anche i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente da parte della Corte dei conti Permane l'obbligo di motivazione dei pareri di congruità, coerenza e attendibilità contabile Sono dettate disposizioni specifiche per gli organi di revisione nelle unioni di comuni
Oiv/Nucleo di valutazione	È destinatario delle risultanze del controllo successivo di regolarità amministrativa, e ne tiene conto ai fini della valutazione della performance dei responsabili

I NUOVI CONTROLLI INTERNI

strategico. Se a ciò si aggiungono le funzioni di responsabile per la prevenzione della corruzione e, di norma, di responsabile per la trasparenza, è evidente come il segretario sia investito di una funzione generale di presidio di tutti i meccanismi operativi finalizzati a garantire la legittimità, la regolarità e la legalità dell'azione dell'ente;

- il responsabile finanziario vede riconosciute formalmente più ampie responsabilità assunte a garanzia della salvaguardia complessiva degli equilibri di bilancio;
- viene richiesta una partecipazione attiva ai responsabili apicali, nell'organizzazione complessiva dei controlli interni;
- gli organi di controllo vedono aumentate le proprie responsabilità. Ciò vale soprattutto per l'Organo di revisione, che vede

notevolmente ampliata la serie di atti sui quali è espressamente chiamato a fornire un parere.

La Tabella I (riportata nella pagina precedente) illustra le principali novità apportate dal DI n. 174/2012 sugli attori del sistema dei controlli interni.

Il regolamento

Una delle novità più rilevanti apportate dal DI n. 174/2012 consiste nella previsione di un apposito regolamento per la disciplina dei controlli interni. Tale regolamento doveva essere approvato dal Consiglio, e i relativi controlli dovevano essere resi operativi, entro tre mesi dall'entrata in vigore del decreto. Il regolamento doveva essere comunicato alla prefettura e alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti di riferimento. Decorso il termine senza l'approvazione del regolamento, era

previsto l'avvio di una procedura, tramite la prefettura di riferimento, che avrebbe potuto portare allo scioglimento del Consiglio ai sensi dell'art. 141 del Tuel.

Il termine così breve imposto per la definizione del regolamento ha causato notevoli difficoltà agli enti, che in molti casi non sono riusciti ad adeguarsi tempestivamente alle nuove disposizioni. Oltre alla novità di alcuni aspetti trattati dal DI n. 174/2012, è stato necessario garantire un collegamento non sempre agevole con il regolamento di contabilità e con altri regolamenti quali quello sull'ordinamento degli uffici e dei servizi o quello sulla performance, al fine di evitare il più possibile inutili sovrapposizioni e duplicazioni. È stato, infine, necessario definire il regolamento in modo da garantire la piena ed effettiva operatività dei controlli previsti.

Regolamento sul sistema dei controlli interni - Struttura tipo

TITOLO I - FINALITÀ E OGGETTO DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

Art. 1. - Ambito di applicazione

Art. 2. - Finalità del sistema dei controlli interni

Art. 3. - Struttura del sistema dei controlli interni

Art. 4. - Tipologie di controlli interni

Art. 5. - Attori del sistema dei controlli interni

Art. 6. - Unità preposte al controllo

Art. 7. - Unità preposte alla vigilanza

Art. 8. - Protocolli operativi

Art. 9. - Raccordo con altri regolamenti

Art. 10. - Gestione associata del sistema di controlli interni

TITOLO II - ORGANIZZAZIONE DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

Sezione 1. - Controllo di regolarità amministrativa e contabile

Sezione 2. - Controllo di gestione

Sezione 3. - Controllo strategico

Sezione 4. - Controllo degli equilibri finanziari

Sezione 5. - Controllo sugli organismi partecipati

Sezione 6. - Controllo sulla qualità dei servizi

TITOLO III - MONITORAGGIO DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

Art. 38. - Monitoraggio interno

Art. 39. - Relazione di fine mandato

TITOLO IV - DISPOSIZIONI FINALI

Art. 40. - Sperimentazione

Art. 41. - Coordinamento con i regolamenti interni

Art. 42. - Entrata in vigore

I NUOVI CONTROLLI INTERNI

Figura 3 - La disciplina delle singole tipologie di controllo

**La disciplina delle singole tipologie di controllo**

Negli articoli che seguono, verranno analizzate le diverse tipologie di

controllo interno. Gli articoli riprenderanno brevemente i principali elementi forniti dalla normativa, ma si concentreranno soprat-

tutto su alcune soluzioni operative implementate dagli enti in questi ultimi mesi per dare concreta attuazione al sistema dei controlli. ▲

Per informazioni: redazione.dpa@ilsole24ore.com

La tua Rivista
continua on line

all'indirizzo:

www.dpa.ilsole24ore.com



REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

Il controllo preventivo e il controllo successivo

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile ha subito innovazioni significative a opera del DI n. 174/2012. Sono ora previste due forme di controllo: il controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile; il controllo successivo di regolarità amministrativa.

di **MARCO BERTOCCHI**

Esperto di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Sebbene si tratti di una delle più tradizionali tipologie di controllo interno, il controllo di regolarità amministrativa e contabile ha subito innovazioni significative a opera del DI n. 174/2012.

Sono ora previste due forme di controllo:

- il controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile;
- il controllo successivo di regolarità amministrativa.

Il controllo preventivo

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, nella fase preventiva, è assicurato:

- dal responsabile del servizio interessato, con l'apposizione del parere di regolarità tecnica;
- dal responsabile finanziario, con l'apposizione del parere di regolarità contabile.

Il parere di regolarità tecnica, secondo quanto previsto dall'art. 49 del Tuel (modificato dall'art. 3, comma 1, lett. b del DI n. 174/2012), va apposto su ogni proposta di deliberazione sottoposta alla Giun-

ta e al Consiglio che non sia mero atto di indirizzo. Qualora tale proposta di deliberazione comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, occorre anche il parere di regolarità contabile del responsabile finanziario.

Il controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile mantiene la sua caratteristica di controllo su singoli atti.

Il DI n. 174/2012 è intervenuto su tale forma di controllo:

- ampliando le tipologie di proposte di deliberazione soggette al parere di regolarità contabile. Non più le sole proposte che comportino "impegno di spesa o diminuzione di entrata", bensì tutte le proposte che comportino riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio;
- prevedendo esplicitamente l'obbligo di adeguata motivazione qualora la Giunta o il Consiglio non intendano conformarsi al parere di regolarità tecnica o a quello di regolarità contabile.

L'art. 147-bis, nel disciplinare il controllo preventivo di

	Forme di controllo previste	
	Controllo preventivo	Controllo successivo
Oggetto	Ogni singolo atto (che non sia di mero indirizzo)	Controllo regolarità amministrativa: - Determinazioni di impegno - Contratti e gli altri atti amministrativi
Modalità organizzative	Il controllo di regolarità amministrativa è esercitato dai responsabili dei servizi. Il controllo contabile è effettuato dal responsabile finanziario	Il controllo è effettuato sotto la direzione del segretario
Processo	Il controllo avviene mediante l'apposizione dei pareri di regolarità tecnica e contabile e dei visti di copertura finanziaria	- Il controllo deve essere effettuato secondo i principi di revisione aziendale, utilizzando motivate tecniche di campionamento. - Le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di irregolarità, ai revisori, agli organi di valutazione, e al Consiglio

REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

Tabella 2 - Parere di regolarità tecnica

Atti di mero indirizzo	<p>Per “atto di mero indirizzo” si intende un atto che, per poter validamente formare espressione della volontà politica, non necessita di preventive valutazioni di carattere tecnico e/o contabile.</p> <p>L'atto di “mero indirizzo”, inoltre, per configurarsi come tale, non deve produrre effetti, né diretti, né indiretti, sulla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente.</p> <p>La presenza di elementi di rilevanza tecnica o contabile determinano, al contrario, la necessità che il parere sia formulato.</p> <p>Non è sufficiente specificare nell'oggetto della proposta di deliberazione che si tratta di un “atto di mero indirizzo” per configurarla come tale. A prescindere dalla formulazione adottata, infatti, affinché non ricorrano i presupposti per l'apposizione del parere di regolarità tecnica occorre verificare che non sia necessaria alcuna valutazione preventiva di carattere tecnico ai fini della corretta espressione della volontà politica.</p>
Responsabile del servizio interessato	<p>Nel caso in cui la proposta di deliberazione afferisca a un procedimento amministrativo la cui competenza è interamente ascrivibile a un responsabile, il responsabile esprime il proprio parere di regolarità tecnica dando atto di aver effettuato tutte le verifiche necessarie.</p> <p>Qualora la proposta di deliberazione afferisca a un procedimento amministrativo la cui competenza è interamente ascrivibile a un responsabile, ma che prevede il rilascio di uno o più atti endoprocedimentali di competenza di altre unità organizzative apicali, il responsabile esprime il proprio parere di regolarità tecnica dando atto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di aver effettuato tutte le verifiche necessarie; - di aver acquisito tutti gli atti endoprocedimentali di competenza di altre unità organizzative apicali. <p>Qualora la proposta di deliberazione afferisca a più procedimenti amministrativi di competenza di unità organizzative apicali diverse, ciascun responsabile esprime il parere di regolarità tecnica relativamente alle materie e al procedimento di propria competenza.</p>
Contenuti del parere	<p>Ai fini del rilascio del parere, il responsabile del servizio interessato effettua le seguenti verifiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> - competenza degli organi che adottano l'atto; - esatta descrizione dei precedenti (atti o fatti) citati e posti alla base della proposta; - rispondenza della proposta di deliberazione alla normativa vigente in materia; - fattibilità del provvedimento; - assenza di cause che possano comportare l'inammissibilità o improcedibilità della deliberazione per contrasto o incompatibilità con la relazione previsionale e programmatica, ai sensi dell'art. 170, comma 9, del Tuel.

regolarità amministrativa e contabile, parla genericamente di “atto”, e non di “proposta di deliberazione”. Ciò ha indotto diversi enti a specificare, nei propri regolamenti sui controlli interni, che per le determinazioni e ogni altro atto amministrativo:

- il responsabile del servizio precedente esercita il controllo di regolarità amministrativa attraverso la stessa sottoscrizione con la quale perfeziona il provvedimento;
- qualora comportino riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria e patrimoniale, è previsto il rilascio del visto di regolarità contabile da parte del responsabile finanziario.

Nel definire a livello operativo le procedure per il rilascio dei pareri di regolarità tecnica e contabile, è opportuno tenere in considerazione gli aspetti richiamati nella Tabella 2 e nella Tabella 3.

Il controllo successivo di regolarità amministrativa

Il controllo successivo di regolarità amministrativa rappresenta una novità nel panorama del sistema dei controlli interni.

L'art. 147-bis del Tuel individua le caratteristiche gene-

rali di tale forma di controllo:

- ha per oggetto le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento;
- va effettuato sotto la direzione del segretario e deve essere organizzato secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente;
- le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al Consiglio comunale.

La novità di tale disciplina ha generato alcune incertezze circa le modalità per la sua concreta applicazione. Ciò ha portato a soluzioni operative differenziate, che sono tuttavia riconducibili a due distinti criteri di impostazione di tale controllo:

1. il primo criterio, più tradizionale, vede il controllo successivo come un ulteriore controllo sugli atti;

REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE**Tabella 3 - Parere di regolarità contabile**

Valutazione dei riflessi diretti o indiretti	<p>Tale valutazione è potenzialmente molto ampia. Occorre valutare gli impatti dell'atto sugli equilibri finanziari, economici e patrimoniali, attuali e prospettici, non necessariamente accompagnati da riflessi di carattere monetario.</p> <p>Pertanto può essere utile sottoporre al responsabile finanziario tutte le proposte di deliberazione munite di parere di regolarità tecnica, affinché lo stesso possa verificare la sussistenza di riflessi diretti o indiretti sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale.</p> <p>In mancanza di tali riflessi, il responsabile ne dà comunque atto in sostituzione del parere</p>
Contenuti del parere	<p>Al fine del rilascio del parere di regolarità contabile, il responsabile finanziario effettua le seguenti verifiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> - rispetto delle competenze proprie degli organi che adottano i provvedimenti; - verifica della sussistenza del parere di regolarità tecnica rilasciato dal soggetto competente; - corretto riferimento della spesa alla previsione di bilancio annuale, ai programmi e progetti del bilancio pluriennale e, ove adottato, al piano esecutivo di gestione; - verifica di conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali; - eventuali ulteriori verifiche da effettuare previste dal regolamento di contabilità (es. in materia fiscale)

Tabella 4 - Schemi di riferimento per il programma annuale di controllo

Procedimenti oggetto di controllo		N. di atti da monitorare	Unità organizzativa o figura di supporto
Cod.	Descrizione		
N. determinazioni di impegno da monitorare		Unità organizzativa o figura di supporto	
Ulteriori indicazioni			

2. il secondo criterio, invece, lo configura come un controllo delle procedure attraverso gli atti.

Controllo successivo come controllo degli atti

Il controllo successivo come mero controllo degli atti ha la finalità ultima di intervenire esclusivamente sugli atti monitorati verificandone la regolarità amministrativa in base a parametri predeterminati. È pertanto configurabile come un controllo meramente ispettivo che fornisce un riscontro sulla regolarità o meno degli atti controllati. Eventualmente, a conclusione di tale controllo possono essere fornite direttive operative ai responsabili per migliorare la qualità complessiva degli atti o per eliminare eventuali irregolarità rilevate.

Generalmente si opera una selezione distinta per le determinazioni di impegno e i contratti (esplicitamente

menzionati nell'art. 147-bis del Tuel), mentre per gli altri atti amministrativi si effettua una selezione casuale, generalmente in base a una % predefinita sugli atti emanati da ciascuna unità organizzativa, senza prevedere ulteriori criteri di campionamento.

Tale approccio non comporta grande dispendio di risorse in sede di pianificazione delle attività di controllo, ma potrebbe creare difficoltà e allungare i tempi in sede di verifica, qualora gli atti selezionati casualmente fossero tra loro eterogenei e riferiti a procedimenti amministrativi estremamente differenziati per normativa e aspetti tecnici. Inoltre tale controllo rischia di non produrre effetti significativi sul miglioramento dei processi che portano all'emanazione degli atti, in quanto orientato prevalentemente a una verifica di regolarità dei soli contenuti degli stessi.

REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

Tabella 5 - Uno schema di report per il controllo successivo di regolarità amministrativa

Estremi identificativi dell'atto		Procedimento amministrativo a cui è riferito l'atto	N. atti monitorati nel periodo				Direttive specifiche
N.	Estremi dell'atto		Conformità agli indirizzi di programmazione	Regolarità delle procedure e rispetto dei tempi	Correttezza formale e completezza degli atti	Attendibilità delle informazioni	

Controllo successivo come controllo delle procedure attraverso gli atti

Alcuni enti hanno impostato il controllo successivo come un controllo sulla regolarità delle procedure interne. Controllo che viene effettuato attraverso la verifica degli atti che scaturiscono da tali procedure.

In questo approccio è molto importante la fase di pianificazione delle attività di controllo. Il programma annuale di controllo, definito all'inizio dell'esercizio dal segretario, deve innanzitutto selezionare i procedimenti amministrativi oggetto di monitoraggio nell'esercizio. In relazione ai procedimenti individuati, vengono definiti i criteri di campionamento. Nel corso dell'esercizio gli atti vengono selezionati nel rispetto dei criteri individuati, garantendo comunque una selezione casuale.

Tale approccio necessita di maggiore tempo ed attenzione in sede di pianificazione del controllo. Tuttavia consente di concentrare, ogni anno, l'attenzione su procedimenti amministrativi ritenuti critici per diversi motivi (es. cambiamento della normativa di riferimento, problematiche riscontrate in passato, cambiamenti organizzativi interni ecc.).

In quest'ottica il controllo, oltre a permettere una verifica sulla regolarità degli atti, consente di fornire indicazioni per la revisione il miglioramento dei processi che conducono alla loro emanazione.

Il processo di controllo

Il processo del controllo successivo di regolarità amministrativa va impostato definendo, all'inizio dell'esercizio, il programma annuale di controllo. Nel programma annuale di controllo il segretario individua, per ciascuna unità organizzativa apicale i criteri di selezione degli atti che verranno monitorati nel corso dell'esercizio. Nel programma annuale possono essere individuate anche le unità organizzative o le figure professionali che suppor-

teranno il segretario nell'attività di controllo (Tabella 4). Nel corso dell'esercizio, secondo le periodicità definite dal regolamento dei controlli interni, il segretario provvede a effettuare i controlli selezionando casualmente gli atti, nel rispetto dei criteri di campionamento predefiniti dal programma di controllo. Il controllo sugli atti selezionati può essere effettuato con riferimento ai seguenti aspetti:

1. conformità degli atti adottati agli indirizzi definiti negli strumenti di programmazione e di indirizzo dell'azione amministrativa: linee programmatiche per azioni e pro-

Figura 4 - Il processo di controllo



REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

getti, relazione previsionale e programmatica, Peg, altri atti di indirizzo e direttive interne;

2. regolarità delle procedure adottate e rispetto delle tempistiche e delle disposizioni previste dalla normativa e dai regolamenti interni, con particolare riferimento alle disposizioni contenute nel regolamento di contabilità, nel regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi e nel regolamento sui procedimenti amministrativi;

3. correttezza formale e completezza dei provvedimenti adottati;

4. attendibilità delle informazioni riportate negli atti.

A conclusione dell'attività di controllo, sarà prodotto un report che fornisce informazioni sugli esiti dello stesso. Nel report vanno riportati gli esiti dei controlli effettuati e le eventuali direttive specifiche da indirizzare al responsabile di riferimento. È possibile, inoltre,

fornire direttive di carattere generale che possono avere come obiettivo il miglioramento di alcuni aspetti inerenti all'organizzazione del processo alla base dell'emanazione degli atti controllati.

Le risultanze finali del controllo successivo sono trasmesse, oltre che ai responsabili dei servizi all'organo di revisione, all'Oiv/Nucleo di valutazione e al Consiglio comunale. Alcuni enti hanno ritenuto opportuno prevedere la trasmissione anche al sindaco, sebbene ciò non sia esplicitamente previsto dall'art. 147-bis del Tuel.

Gli organi di controllo sono chiamati a utilizzare le risultanze del controllo successivo di regolarità amministrativa ai fini delle proprie attività di verifica. L'Oiv/Nucleo di valutazione, in particolare, dovrà tenerne conto in sede di valutazione della performance dei responsabili.

Tabella 6 - Le fasi del processo di controllo successivo di regolarità amministrativa in un comune di 7.000 ab.

Attività	Descrizione	Referenti	Tempi
1. Definizione del programma annuale di controllo	Il segretario definisce il Programma annuale di controllo, individuando i procedimenti da monitorare per ogni unità organizzativa, le modalità di campionamento degli atti e le tempistiche dell'attività di controllo	Segretario	31 gennaio
2. Effettuazione dei controlli	Il segretario, con il supporto delle unità o delle figure professionali individuate: 1. effettua la selezione casuale degli atti; 2. acquisisce gli atti e tutte le informazioni ritenute necessarie per il loro controllo; 3. effettua il controllo; 4. qualora dal controllo emergano gravi irregolarità, il segretario le segnala immediatamente all'interessato e agli altri soggetti di cui all'art. 15, comma 7, del Regolamento del Sistema dei controlli interni. Sono da intendersi come gravi tutte quelle irregolarità che comportano la revoca dell'atto perché illegittimo o inopportuno	Segretario Unità o figure professionali di supporto	Periodicità definita nel programma annuale
3. Report e direttive ai responsabili	Al termine dell'attività di controllo il segretario redige i report di dettaglio e li trasmette a ciascun responsabile. Ogni report contiene anche le direttive da adottare per rimuovere le irregolarità (non gravi) riscontrate e, più in generale per apportare migliorie ai procedimenti esaminate	Segretario	Periodicità definita nel programma annuale
4. Report agli organi di controllo	Il segretario redige il report di sintesi a consuntivo delle attività di controllo svolte, e lo trasmette ai responsabili dei servizi, all'Organo di revisione, al Nucleo di valutazione, al sindaco e al Consiglio, nella persona del suo presidente	Segretario	Entro fine febbraio dell'anno successivo
5. Utilizzo delle risultanze del controllo	L'Organo di revisione e il Nucleo di valutazione possono utilizzare le informazioni contenute nel report nell'esercizio della propria attività di controllo. In particolare, il Nucleo di valutazione tiene conto delle risultanze contenute nel report di sintesi ai fini della valutazione della performance individuale dei responsabili delle unità organizzative. A tal fine, per completare la propria valutazione, può richiedere al segretario anche i report di dettaglio trasmessi ai responsabili apicali	Organo di revisione Nucleo di valutazione	

Il controllo di gestione è regolato anche dagli artt. 196, 197, 198 e 198-bis del Tuel

Il controllo di gestione

La normativa sui controlli interni è collocata quasi interamente negli artt. 147 e seguenti del Tuel, con l'eccezione del controllo di gestione, per il quale occorre andare anche a recuperare gli artt. 196 e seguenti. Sarebbe stato, quindi, opportuno recuperare il controllo di gestione all'interno di un disegno più organico dei controlli, magari tenendo conto dei risultati maturati a più di 15 anni dall'introduzione di tale sistema di controllo.

di GIUSEPPINA LATELLA

Esperta di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

L'art. 147, comma 2, lett. a) del Tuel affida al controllo di gestione la finalità di verificare 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 tra risorse impiegate e risultati.

Un'occasione perduta

Tale definizione non subisce modifiche rispetto a quella previgente, segno che il legislatore ha inteso garantire continuità all'impostazione complessiva del controllo di gestione già data negli anni scorsi.

Tuttavia la modifica dell'impianto complessivo dei controlli interni operata con il Dl n. 174/2012 po-

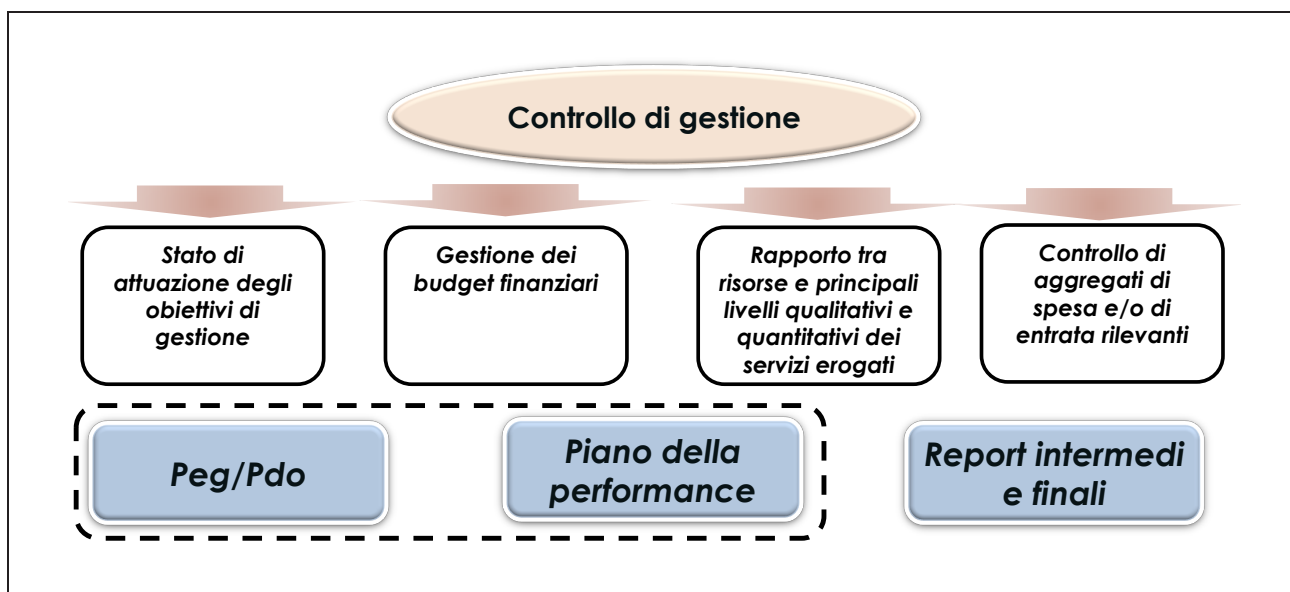
teva essere l'occasione per favorire un maggior coordinamento anche nella disciplina normativa del controllo di gestione. Non dimentichiamo, infatti, che il controllo di gestione è regolato anche dagli artt. 196, 197, 198 e 198-bis del Tuel. Questi ultimi riprendono la disciplina del controllo di gestione originariamente introdotta dal Dlgs n. 77/1995. La definizione di controllo di gestione fornita dall'art. 147 del Tuel, a sua volta, è "figlia" dell'impostazione dei controlli delineata dal Dlgs n. 286/1999.

Ora ci troviamo con una normativa sui controlli interni collocata quasi interamente negli artt. 147 e seguenti, con l'eccezione del controllo di gestione, per il quale occorre andare anche a recupera-

re gli artt. 196 e seguenti, collocati peraltro in un altro titolo del Tuel. Al di là di questa scomodità di lettura, sarebbe stato opportuno recuperare il controllo di gestione all'interno di un disegno più organico dei controlli, magari tenendo conto dei risultati maturati a più di 15 anni dall'introduzione di tale sistema di controllo. Su quest'ultimo aspetto, tuttavia, guardando alle prassi in essere nella maggior parte degli enti locali italiani è agevole evidenziare come in pochi casi il controllo di gestione sia divenuto un reale strumento di orientamento e guida per una gestione manageriale dell'ente. Non mancano esperienze positive, ma il panorama nazionale abbonda di report rituali che nella maggior parte dei casi non

Controllo di gestione	
Oggetto	Intera attività amministrativa e gestionale dell'ente, in relazione ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti (art. 197 Tuel)
Modalità organizzative	Il controllo di gestione viene esercitato da una struttura operativa (art. 198 Tuel), la quale verifica i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi
Processo	Il Cdg è svolto con una cadenza periodica definita dal regolamento di contabilità dell'ente ed è articolato in almeno tre fasi (art. 197 Tuel): a) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi; b) rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti; c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza e il grado di economicità dell'azione intrapresa. Le risultanze del controllo (referto) sono trasmesse ai responsabili dei servizi, agli amministratori e alla Corte dei conti (artt. 198 e 198-bis Tuel)

CONTROLLO DI GESTIONE



producono orientamenti concreti nell'azione dell'ente.

Per questo motivo, al di là dell'opportunità di ridisegnare a livello normativo una disciplina maggiormente coordinata, la vera occasione perduta consiste nella mancata attuazione, a livello sostanziale, del controllo di gestione da parte di molti enti locali. È, questo, un dato di fatto che difficilmente potrà essere modificato dall'inasprimento di controlli e sanzioni disposto dal DI n. 174/2012. Mancano spesso risorse, sistemi informativi adeguati e competenze, anche solo per impostare e mantenere un sistema di controllo di gestione su base "artigianale". Non sempre tali carenze riguardano solo gli enti più piccoli.

Gli ambiti del controllo di gestione

Il controllo di gestione, nella definizione originaria fornita dagli artt. 196 e 197 del Tuel, ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale dell'ente. Esso dovrebbe consentire di verificare lo stato di attuazione de-

gli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.

La definizione è ineccepibile, ma la sua implementazione operativa ha causato non poche difficoltà per le carenze sopra evidenziate. Tenendo conto di ciò, il controllo di gestione dovrebbe consentire quantomeno il presidio dei seguenti aspetti:

- la verifica dello stato di attuazione degli obiettivi definiti nel piano esecutivo di gestione (Peg);
- l'analisi del rapporto tra le risorse impiegate e i livelli qualitativi e quantitativi dei servizi ritenuti più rilevanti;
- il monitoraggio dei budget di entrata e di spesa assegnati ai responsabili apicali.

Nell'ambito del controllo di gestione è possibile attivare il monitoraggio sistematico di tipologie di spesa o entrata specifiche, finalizzato a ot-

timizzarne le modalità di gestione. Gli strumenti del controllo di gestione sono il Peg/Piano della performance, o analogo documento di programmazione, i relativi report intermedi e il referto del controllo di gestione. Tali strumenti possono essere integrati da ulteriori report specifici, periodici o non programmati, che arricchiscono la base informativa a supporto del controllo di gestione. Nella progettazione del controllo di gestione, poi, è opportuno non dimenticare di prevedere esplicitamente incontri periodici di comitati di direzione e coordinamento dei responsabili apicali, nel corso dei quali i report intermedi e finali del controllo di gestione vengano utilizzati al fine di valutare l'andamento dei servizi e assumere decisioni. Seguendo, in modo semplificato, l'impostazione data dalla normativa (art. 197 Tuel) il controllo di gestione potrebbe essere articolato nelle seguenti fasi:

- definizione degli obiettivi nel Peg. Gli obiettivi vanno definiti nel rispetto dei requisiti di cui all'art. 5, comma 2, del Dlgs n.

CONTROLLO DI GESTIONE

150/2009, prevedendo anche l'individuazione di appositi indicatori e dei relativi valori attesi (target); b) monitoraggio intermedio, almeno una volta l'anno in occasione della ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi ai sensi dell'art. 193 del Dlgs n. 267/2000, anche sulla base delle risultanze dei report prodotti, ed eventuale definizione di azioni correttive e aggiornamento degli obiettivi e dei target associati agli indicatori; c) valutazione finale dei risultati ottenuti, mediante la definizione e l'analisi delle risultanze contenute nel referto del controllo di gestione.

Anche un'impostazione minimale del processo quale quella proposta, tuttavia, può risultare di assai difficile attuazione in un contesto quale quello attuale, nel quale il

termine finale per l'approvazione dei bilanci preventivi 2013 è stato rinviato al 30 novembre e la ricognizione degli equilibri di bilancio e dello stato dei programmi è stata resa facoltativa per gli enti che non hanno approvato il bilancio al 1° settembre, mentre per il 2014 il termine di approvazione del bilancio di previsione è per ora prorogato al 30 aprile. È chiaro che uno scenario quale quello attuale vanifica un controllo di gestione basato quasi unicamente sulla preventiva definizione degli obiettivi. Ciononostante, anche in questo caso altre forme di controllo quali il monitoraggio dei budget, il rapporto tra risorse e parametri quantitativi e qualitativi dei servizi ecc. possono mantenere inalterata la propria significatività.

Peg, Pdo e Piano della performance

Per garantire il più possibile la sostenibilità del sistema dei controlli interni, il controllo di gestione dovrebbe essere strutturato in modo da garantire piena integrazione con il controllo strategico e con il sistema di misurazione e valutazione della performance. Su tale aspetto è intervenuto lo stesso DI n. 174/2012, introducendo l'art. 169, comma 3-bis, del Tuel, con il quale viene stabilito che le funzioni che la normativa attribuisce al Peg, al piano dettagliato degli obiettivi e al piano della performance sono raggruppate organicamente nel Peg. Tale semplificazione normativa va nell'ottica di evitare la duplicazione inutile di documenti che presentano informazioni analoghe. Tuttavia, essa non va confusa con la sempli-

Tabella 7 - Uno schema generale di Peg/Piano della performance

Peg Esercizio _____					
I. Contesto					
2. Salute finanziaria					
Prospetto di sintesi dei dati di bilancio					
Indicatori economico-finanziari					
3. Obiettivi					
Obiettivo 1 <i>Collegamento con finalità dei programmi Rpp</i>	Obiettivo 2 <i>Collegamento con finalità dei programmi Rpp</i>	Obiettivo 3 <i>Collegamento con finalità dei programmi Rpp</i>	Obiettivo 4 <i>Collegamento con finalità dei programmi Rpp</i>	Obiettivo 5 <i>Collegamento con finalità dei programmi Rpp</i>	Obiettivo 6 <i>Collegamento con finalità dei programmi Rpp</i>
4. Servizi erogati					
Unità organizzativa A	Unità organizzativa B	Unità organizzativa C	Unità organizzativa D	Unità organizzativa E	Unità organizzativa F
Mappa dei servizi erogati	Mappa dei servizi erogati	Mappa dei servizi erogati	Mappa dei servizi erogati	Mappa dei servizi erogati	Mappa dei servizi erogati
Indicatori di performance sui servizi	Indicatori di performance sui servizi	Indicatori di performance sui servizi	Indicatori di performance sui servizi	Indicatori di performance sui servizi	Indicatori di performance sui servizi
5. Risorse					
Unità organizzativa A	Unità organizzativa B	Unità organizzativa C	Unità organizzativa D	Unità organizzativa E	Unità organizzativa F
Budget	Budget	Budget	Budget	Budget	Budget
Extrabudget	Extrabudget	Extrabudget	Extrabudget	Extrabudget	Extrabudget
Dotazioni umane e strumentali	Dotazioni umane e strumentali	Dotazioni umane e strumentali	Dotazioni umane e strumentali	Dotazioni umane e strumentali	Dotazioni umane e strumentali

CONTROLLI INTERNI

CONTROLLO DI GESTIONE

ce trasposizione del Peg, magari esclusivamente contabile o meramente descrittivo.

Affinché il Peg possa svolgere in modo realmente efficace la propria funzione di indirizzo e di supporto ai processi di controllo e di misurazione della performance dovrebbe:

- consentire un'analisi del contesto di riferimento e della situazione economico-finanziaria dell'ente, attraverso opportuni indicatori, oppure rimandando ad analoghe informazioni riportate nella Rpp;
- favorire la definizione di un numero limitato di obiettivi rilevanti, selettivi e attuativi degli indirizzi strategici contenuti nella Rpp. Perciò il Peg va definito

in coerenza con la Rpp e, in particolare, gli obiettivi del Peg devono trovare un chiaro collegamento con le finalità della Rpp, di cui costituiscono l'attuazione;

- prevedere l'utilizzo di indicatori di risultato, e la fissazione di target adeguati, per il monitoraggio dello stato di attuazione degli obiettivi;
- illustrare la mappa dei servizi erogati dall'ente e consentire la rilevazione di indicatori in grado di misurare la performance dei servizi ritenuti più rilevanti e critici. In quest'ambito il Peg potrebbe riportare gli indicatori relativi ai tempi dei procedimenti amministrati e ai tempi medi di erogazione dei servizi (quando significativi), nonché gli

standard di qualità, per i quali è prevista la pubblicazione obbligatoria nella sezione "Amministrazione trasparente" (Dlgs n. 33/2013);

- garantire chiarezza nel processo di assegnazione delle risorse ai diversi centri di responsabilità, fornendo una rappresentazione contabile con orizzonte temporale triennale.

Le tabelle che seguono (si veda anche Tabella 7 nella pag. precedente) forniscono uno schema di riferimento generale per l'impostazione Peg/Piano della performance, unitamente ad esempi di schede di supporto per la definizione degli obiettivi, per la mappatura dei servizi erogati e per la definizione di indicatori di performance dei ser-

Tabella 8 - Un esempio di scheda obiettivo

Obiettivo 1	Migliorare la qualità dell'assistenza
--------------------	--

Programma RPP	Anziani
Progetto PEG	Residenzialità anziani
Centro di responsabilità	Area Integrativa

Finalità RPP

Finalità	Migliorare la qualità dell'assistenza per anziani non autonomi con problemi cognitivi e del comportamento (vagabondaggio non compulsivo) ricoverati in RSA
----------	--

Descrizione obiettivo

Descrizione Obiettivo	Migliorare la qualità dell'assistenza per anziani non autonomi con problemi cognitivi e del comportamento (vagabondaggio non compulsivo) ricoverati in RSA, definendo un percorso che porti le strutture residenziali a dotarsi di sistemi di sicurezza idonei per consentire il ricovero di tali anziani, evitando l'inserimento nei NAT
-----------------------	---

Modalità di attuazione	Tempi	Consuntivo	
		Concluso	Report al ____
Riunioni con esperti ASL finalizzate ad analizzare i problemi evidenziati dalle strutture, con la Commissione di vigilanza	marzo		
Adesione delle strutture residenziali al protocollo d'intesa per l'adozione dei sistemi di sicurezza	giugno		
Incontri di monitoraggio quadrimestrali sulle misure di sicurezza (in generale) nelle strutture residenziali, con le strutture coinvolte nel progetto e la Commissione di vigilanza.	ottobre		

Stakeholder finali
Anziani parzialmente autosufficienti o non autosufficienti con deterioramento cognitivo di vario grado e vagabondaggio non compulsivo, che non abbiano necessità di inserimento in Nuclei Alzheimer Temporanei (NAT)

Stakeholder intermedi
Strutture residenziali RSA
ASL - Servizio UCAT

CONTROLLO DI GESTIONE

Indicatori di risultato

Indicatore	Descrizione	Unità misura	Valori storici		Valore atteso	Valore consuntivo
			2011	2012	2013	2013
N. strutture residenziali RSA che hanno aderito al protocollo operativo sui sistemi di sicurezza	Evidenzia il n. di strutture RSA presenti sul territorio che hanno aderito al protocollo operativo	n.				
N. strutture residenziali RSA che hanno implementato tutte le misure di sicurezza previste nel protocollo operativo entro il 31/12/13	Evidenzia il n. di strutture RSA che hanno effettivamente implementato le misure previste nel protocollo operativo entro il 31/12/13	n.				
N. anziani non autosufficienti con problemi di cognitivi e di vagabondaggio non compulsivo inseriti nelle strutture RSA, per i quali è stato possibile evitare l'inserimento nei NAT	Evidenzia il n. di anziani soggetti alle patologie rilevanti ai fini dell'azione, per i quali è stato possibile effettuare un inserimento nelle RSA, evitando il ricorso improprio ai NAT. L'indicatore è riferito agli utenti inseriti nell'anno (o nel periodo di rilevazione dell'indicatore)	n.				

Risorse

Capitolo	Descrizione	Cdr. Impegna	Stanziamiento	Consuntivo

vizi. Gli esempi sono tratti, con alcuni adattamenti dal Peg/Piano della performance del consorzio di servizi sociali Cisa 31 di Carmagnola (To).

Il referto del controllo di gestione

Se sul versante della programmazione è stato effettuato lo sforzo di semplificare il sistema dei docu-

menti unificando Peg, Pdo e piano della performance, analoga operazione avrebbe potuto essere effettuata con riferimento alla fase consuntiva del controllo di gestione, recuperando il significato originario del referto del controllo di gestione di cui all'art. 198 del Tuel. Introdotto dal Dlgs n. 77/1995, il referto rappresentava originariamente la conclusione dell'attività di controllo effettuata dall'unità preposta a favore dei responsabili dei servizi e degli amministratori. In un controllo di gestione caratterizzato da un'attività di reporting periodica, il referto rappresentava il report finale, redatto a consuntivo di un determinato esercizio. Esso, quindi, aveva finalità esclusivamente interne. L'introduzione dell'art. 198-bis del Tuel, a opera del Dl n. 168/2004, prevedendo l'obbligo di trasmissione del referto alla Corte dei conti, ne ha snaturato in parte le funzioni. Esso, infatti, da strumento di sintesi di un'attività di controllo interno, è divenuto

Tabella 9 - Un esempio di mappa dei servizi erogati da un'unità organizzativa

Progetti		Servizi erogati	
1	Attività di supporto area integrativa	1	Strutture logistiche ed attività di supporto
		2	Personale
2	Interventi educativi per disabili	1	Educativa territoriale disabili
		2	Interventi per disabili sensoriali
		3	Centri diurni disabili
		4	Coordinamento diversabilità
3	Residenzialità disabili	1	Inserimenti residenziali disabili
		2	Inserimenti residenziali ex OO.PP.
4	Inserimenti lavorativi disabili	1	Supporto all'inserimento lavorativo disabili
5	Residenzialità anziani	1	Inserimenti residenziali anziani
6	Interventi alternativi all'istituzionalizzazione anziani	1	Contributi economici a sostegno domiciliarietà anziani non autosufficienti
		2	Ricoveri di sollievo
		3	Ospitalità semiresidenziale anziani

CONTROLLI INTERNI

CONTROLLO DI GESTIONE

gradualmente un report contenente informazioni richieste ai fini dell'esercizio di una forma di controllo esterno. Pertanto la definizione della sua struttura e del suo contenuto è stata orientata nell'ottica di soddisfare le esigenze informative del controllo esterno, piuttosto che quelle degli attori decisionali interni. Su tale modifica hanno inciso le stesse sezioni regionali di controllo della Corte dei conti,

che successivamente all'entrata in vigore dell'art. 198-bis avevano emanato diverse linee guida per disciplinare il contenuto del referto. Tali linee guida andavano essenzialmente nella direzione di considerare il referto del controllo di gestione come un documento utile per raccogliere informazioni a livello più generale sullo stato dei controlli interni dell'ente.

Con l'entrata in vigore della rifor-

ma operata dal Dl n. 174/2012 e la previsione (per province e comuni > 15.000 abitanti) dell'obbligo di trasmissione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti del referto semestrale sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni, l'obbligo di trasmissione del referto alla Corte perde il proprio significato.

Tabella 10 - Un esempio di scheda per gli indicatori di performance dei servizi erogati

Servizio	Inserimenti residenziali anziani						
	Indicatore	Descrizione	Unità misura	Valori storici		Valore atteso	Valore consuntivo
				2011	2012	2013	2013
N. utenti anziani non autosufficienti residenti nel territorio e presenti in regime convenzionale nelle strutture residenziali al 31/12 (a)	Evidenzia il n. totale di anziani non autosufficienti inseriti in strutture residenziali in regime di convenzione	n.					
N. utenti anziani non autosufficienti residenti nel territorio, presenti in regime convenzionale nelle strutture residenziali e beneficiari di integrazione alla retta, al 31/12 (b)	Evidenzia il n. totale di anziani non autosufficienti beneficiari di integrazione alla retta	n.					
% di utenti anziani con integrazione rette sul totale degli anziani presenti in strutture residenziali (c=b/a)	Evidenzia l'incidenza % dei beneficiari di integrazione alla retta sul totale degli anziani non autosufficienti inseriti in regime di convenzione	%					
N. istruttorie di richiesta integrazione retta controllate che hanno avuto esito difforme/ N. istruttorie di richiesta integrazione retta presentate	Evidenzia la percentuale di pratiche di richiesta integrazione retta che hanno avuto un esito difforme rispetto alle autocertificazioni ottenute	%					
Età media di inserimento del n. di utenti anziani non autosufficienti inseriti in strutture residenziali in regime convenzionale nell'anno	Mostra l'età media di ingresso nelle strutture residenziali degli anziani non	Anni					
Durata media della permanenza nelle strutture residenziali degli anziani non autosufficienti presenti al 31/12	Evidenzia la durata media, in anni, della permanenza degli anziani residenti sul territorio e presenti nelle strutture residenziali al 31/12 dell'anno di rilevazione dell'indicatore.	Anni					
N. utenti anziani non autosufficienti beneficiari integrazioni per un valore > del 30% della retta al 31/12 / N. utenti anziani non autosufficienti residenti nel territorio, presenti in regime convenzionale nelle strutture residenziali e beneficiari di integrazione alla retta, al 31/12 (b)	Evidenzia la percentuale di utenti anziani non autosufficienti che beneficiano di una quota di integrazione alla retta molto elevata, superiore al 30% dell'importo della stessa.	%					
N. utenti anziani non autosufficienti beneficiari integrazioni per un valore < del 10% della retta al 31/12 / N. utenti anziani non autosufficienti residenti nel territorio, presenti in regime convenzionale nelle strutture residenziali e beneficiari di integrazione alla retta, al 31/12 (b)	Evidenzia la percentuale di utenti anziani non autosufficienti che beneficiano di una quota di integrazione alla retta molto contenuta, inferiore al 10% dell'importo della stessa.	%					

CONTROLLO DI GESTIONE

La stessa sez. autonomie, nella 'Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali - Esercizi 2011-2012' (del. n. 21/Sezaut/2013), commentando la novità del referto semestrale sui controlli interni, afferma che "si dovrebbe superare del tutto la genericità del referto redatto, in base all'art. 198-bis del Tuel, dall'organo di controllo di gestione che non tendeva a

soffermarsi sulle singole criticità, quanto a esporre la visione d'insieme. Il loro nuovo metodo di rilevazione permetterà alla Corte dei conti di conoscere punto per punto disfunzioni e inadempienze e di ogni tipo, magari anche emergenti dalle più diverse fonti a disposizione quali, ad esempio, i Peg aggiornati, i dati Siope, il monitoraggio del Patto di stabilità ecc."

Pertanto, considerato il mutato quadro normativo, il referto sul controllo di gestione potrebbe tornare alla propria funzione originaria. In particolare, potrebbe essere configurato quale report consuntivo del Peg/Piano della performance e, in quest'ottica, svolgere la funzione attribuita dal legislatore alla relazione sulla performance. ▽

Tabella 11 - Un esempio di budget di centro di responsabilità

Capitolo	DESCRIZIONE	Previsione 2012	Entrata Risors ^o	codice cdr US ^A	CDR USA	PROGETTO USA	CDR IMPEGN ^A	PROGETTO IMPEGNA	Cod. Programma RPP
16201	Centri diurni disabili			5	Area integrativa	Interventi Educativi per disabili	Integr.	Interventi educativi per disabili	1
16202	Educativa territoriale disabili			5	Area integrativa	Interventi Educativi per disabili	Integr.	Interventi educativi per disabili	1
16301	Residenzialità disabili			5	Area integrativa	Residenzialità disabili	Integr.	Residenzialità disabili	1
16302	Integrazioni rette pazienti ex OO.PP.			5	Area integrativa	Residenzialità disabili	Integr.	Residenzialità disabili	1
36502	Residenzialità anziani			5	Area integrativa	Residenzialità anziani	Integr.	Residenzialità anziani	3
36801	Contributi economici a sostegno domiciliarietà anziani non autosufficienti			5	Area integrativa	Interventi alternativi all'istituzionalizzazione anziani	Integr.	Interventi alternativi all'istituzionalizzazione anziani	3
36802	Ricoveri di sollievo			5	Area integrativa	Interventi alternativi all'istituzionalizzazione anziani	Integr.	Interventi alternativi all'istituzionalizzazione anziani	3
Totale Budget di Area		-							

Caratteristiche generali del controllo di gestione

1) Il controllo di gestione è strutturato in modo da garantire piena integrazione con il controllo strategico e con il sistema di misurazione e valutazione della performance. A tal fine:

a) ai sensi dell'art. 169, comma 3-bis, del Dlgs n. 267/2000, le funzioni che la normativa attribuisce al Peg, al piano dettagliato degli obiettivi e al piano della performance sono raggruppate organicamente nel Peg. Il Peg rispetta i requisiti di struttura e di contenuto che la normativa e il sistema di misurazione e valutazione dell'ente richiedono per il piano della performance;

b) il Peg viene definito in coerenza con la relazione previsionale e programmatica. In particolare, gli obiettivi strategici contenuti nel Peg devono trovare un chiaro collegamento con le finalità della relazione previsionale e programmatica, di cui costituiscono l'attuazione;

c) il referto del controllo di gestione di cui all'art. 198 del Dlgs n. 267/2000 presenta le risultanze finali del controllo di gestione, permettendo la comparazione tra la performance realizzata e la performance attesa, così come definita nel Peg. Il referto sul controllo di gestione svolge le funzioni che la normativa attribuisce alla relazione sulla performance, rispettandone i requisiti di struttura e di contenuto.

CONTROLLO STRATEGICO

Il controllo strategico rappresenta la tipologia di controllo che ha avuto maggiori difficoltà ad affermarsi

Il controllo strategico

Il Dl n. 174/2012 ha introdotto alcune modifiche rilevanti al controllo strategico pur lasciandone inalterate le finalità di fondo. Innanzitutto viene prevista un'implementazione differenziata del controllo strategico in base alle dimensioni degli enti.

di **LUCA BISIO**

Esperto di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Il controllo strategico rappresenta la tipologia di controllo interno che ha avuto maggiori difficoltà ad affermarsi nel corso degli anni precedenti. Il Dl n. 174/2012 ha introdotto alcune modifiche rilevanti al controllo strategico, pur lasciandone inalterate le finalità di fondo, che consistono nella valutazione dell'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 risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti.

Innanzitutto viene prevista un'implementazione differenziata del controllo strategico in base alle dimensioni degli enti. Gli enti locali con popolazione fino ai 15.000 abitanti sono chiamati allo sviluppo di un controllo strategico semplificato, consistente sostanzialmente nella verifica periodica sullo stato di attuazione dei programmi deliberati dal Consiglio. Sull'obbligatorietà o meno del controllo strategico per tali enti, peraltro, ci sarebbe da discutere. L'art. 147-ter del Tuel, che disciplina nel dettaglio il controllo strategico, va applicato in via graduale agli enti con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, escludendo pertanto gli enti al di sotto di tale soglia. Tuttavia l'art. 147, comma 2, rivolto alla generalità degli enti locali, disciplina

anche il controllo strategico alla lett. b). Inoltre l'art. 147, comma 3, nell'individuare le tipologie di controllo la cui applicazione è esclusa per gli enti \leq 15.000 abitanti e graduale per le altre tipologie di enti, menziona il controllo degli organismi partecipati e il controllo sulla qualità dei servizi, mentre non richiama il controllo strategico.

Pertanto si ritiene che il controllo strategico sia obbligatorio anche per gli enti locali fino a 15.000 abitanti, ma vada sviluppato con modalità semplificate rispetto alla disciplina dell'art. 147-ter del Tuel.

Per gli enti $>$ 15.000 abitanti, il controllo strategico viene configurato come una sorta di sintesi delle informazioni fornite da altre tipologie di controllo interno, quali il controllo di gestione, il controllo degli equilibri finanziari e il controllo sulla qualità dei servizi.

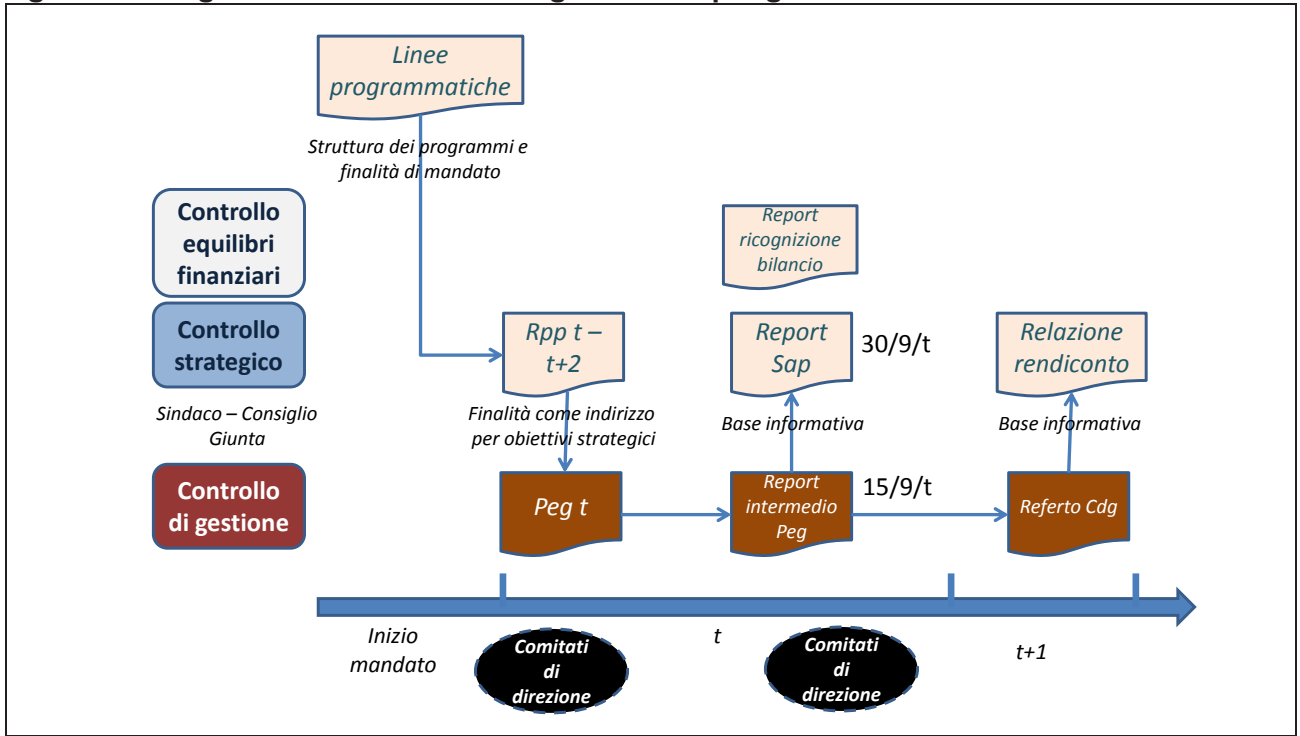
Il rischio di duplicazioni è evidente, e pertanto occorre prestare molta attenzione nelle modalità per la sua impostazione:

- punto di riferimento del controllo strategico rimangono le finalità da realizzare nell'arco del mandato, definite nelle linee programmatiche per azioni e progetti e declinate nei programmi Rpp su un arco temporale triennale. Oggetto di attenzione del controllo strategico

	Enti \leq 15.000 abitanti	Enti $>$ 15.000 abitanti
Oggetto	Obiettivi contenuti in piani, programmi e altri strumenti di indirizzo politico in termini di congruenza tra risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti	Verifica dello stato di attuazione dei programmi mediante metodologie di rilevazione dei seguenti aspetti: - 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
Modalità organizzative	Non disciplinate per gli enti locali \leq 15.000 abitanti	L'unità preposta al controllo strategico è posta sotto la direzione del direttore generale, laddove previsto, o del segretario comunale negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale
Processo	Non disciplinate per gli enti locali \leq 15.000 abitanti	È prevista l'elaborazione di rapporti periodici, da sottoporre all'Organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi

CONTROLLO STRATEGICO

Figura 5 - L'integrazione tra controllo strategico e altre tipologie di controllo in un ente < 15.000 abitanti



co, pertanto, rimangono i programmi, attorno ai quali sarà possibile far convergere le informazioni provenienti dagli altri sistemi di controllo;

- presi come riferimento i programmi Rpp, il controllo strategico dovrebbe fornire una rappresentazione sintetica delle principali informazioni fornite dalle altre tipologie di controllo, secondo una logica paragonabile a quella della *balanced scorecard*, caratterizzata da diverse prospettive di analisi quali l'attuazione degli obiettivi strategici, lo stato di salute economico-finanziaria, i parametri di qualità e di quantità dei servizi erogati ecc. Tale logica, peraltro, non è dissimile da quella proposta dall'Anac nella del. n. 104/2010 per misurare la performance organizzativa;
- il controllo strategico deve caratterizzarsi per prevedere attività di controllo strutturate, collegate a momenti di verifica istituzionale importanti:
 - annuali, quali la verifica dello stato di attuazione dei programmi ex art. 193 Tuel e il rendiconto di gestione;
 - di mandato, quali la verifica periodica delle linee programmatiche per azioni e progetti (per esempio, a metà mandato);
- i documenti di riferimento del controllo strategico, pertanto, sono, le linee programmatiche per azioni e progetti, la Rpp, il report periodico sullo stato di attuazione dei programmi e la relazione al rendiconto;

- ai processi di carattere strutturato, il controllo strategico dovrebbe affiancare attività destrutturate, quali incontri periodici di Giunta con la presenza dell'Oiv/ Nucleo di valutazione, comitati di programmazione ecc. che possono essere attivate in funzione di esigenze specifiche;
- occorre selezionare correttamente le informazioni, prevedendo un livello di sintesi adeguato per report che dovranno comunque costituire la struttura di riferimento per deliberazioni approvate dal Consiglio.

L'integrazione tra controllo strategico e altre tipologie di controllo è particolarmente critica per gli enti con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, ma va in ogni caso ricercata anche per le altre tipologie di enti. Tale integrazione riguarda i contenuti, i sistemi informativi adottati, ma anche le tempistiche di gestione delle diverse tipologie di controllo (Figura 5).

Nonostante la ricerca di opportunità di integrazione e di semplificazione, il controllo strategico rimarrà di difficile implementazione, a causa della carenza di risorse e competenze interne, che spesso si verifica presso enti non solo di piccole dimensioni, ma anche per la non sempre viva attenzione e sensibilità dimostrata dagli amministratori su tali aspetti. A questo proposito, è opportuno che il regolamento dei controlli interni disciplini esplicitamente il ruolo degli amministratori nel processo che caratterizza

CONTROLLI INTERNI**CONTROLLO STRATEGICO**

il controllo strategico (si veda, per esempio, il box a fine articolo).

Inoltre, è superfluo ricordare l'assenza di reali finalità strategiche all'interno dei programmi Rpp di molti enti locali, le difficoltà a recuperare gli indirizzi politici di mandato, tradurli nei documenti di programmazione e monitorarli nel tempo, lo scarso significato di processi di pro-

grammazione che trovano compimento solo negli ultimi mesi dell'esercizio ecc.

L'impianto normativo introdotto dal Dl n. 174/2012 punta, al contrario, a un significativo miglioramento della qualità informativa dei documenti della programmazione di mandato e triennale, nonché nei loro strumenti di monitoraggio e verifica. ▲

Unità preposte al controllo strategico

1) L'Unità preposta al controllo strategico è il segretario, il quale si avvale del supporto del responsabile dell'area finanziaria nel coordinamento delle attività di redazione degli strumenti di programmazione e di reporting.

2) I responsabili di area:

a) forniscono tutte le informazioni extracontabili necessarie per l'alimentazione dei documenti di programmazione e reporting a supporto del controllo strategico;

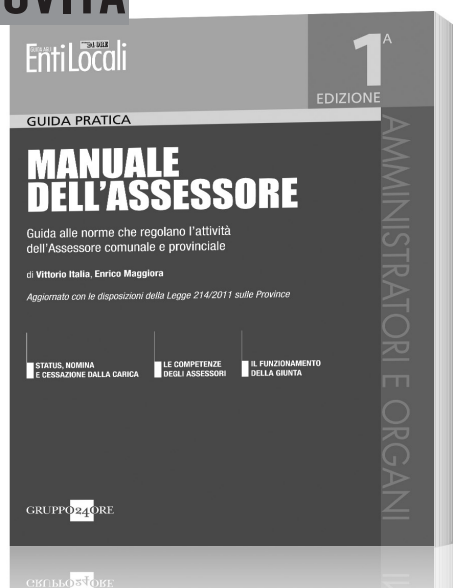
b) partecipano, nell'ambito del Comitato di direzione, al monitoraggio degli obiettivi strategici attuativi delle finalità di mandato.

3) Gli amministratori effettuano il controllo strategico:

a) approvando gli strumenti di programmazione e di rendicontazione intermedia e finale dell'ente;

b) utilizzando le risultanze intermedie e finali del controllo strategico al fine di verificare lo stato di attuazione del programma di mandato ed, eventualmente, reindirizzare l'attività amministrativa, in relazione ai bisogni rilevati e ai mutamenti del contesto di riferimento.

4) Il Nucleo di valutazione utilizza le risultanze intermedie e finali del controllo strategico nello svolgimento delle funzioni allo stesso attribuite dal 'Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi' e dal sistema di misurazione e valutazione adottato dall'ente.

I LIBRI DI GUIDA AGLI ENTI LOCALI**NOVITÀ****MANUALE DELL'ASSESSORE**

di V. Italia, E. Maggiore

L'attività dell'assessore comunale, ed anche provinciale è importante, complessa e difficile.

Nella Guida lo status dell'assessore è stato considerato dal momento della nomina, a quello delle singole competenze delegate, alla sua attività nella Giunta con le rispettive attribuzioni, ed alle sue responsabilità, fino alla cessazione dalla carica. Particolare attenzione è stata rivolta all'attuale attività in «prorogatio» degli assessori provinciali.

Il volume ha perciò considerato tutti i principali problemi sui doveri, diritti e responsabilità dell'assessore, esaminando tutto l'arco della sua attività che deve essere meditata, attenta e sicura, e deve trovare sempre un sicuro punto d'appoggio nelle leggi e nella giurisprudenza.

Pagg. 256 – € 36,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo

www.librerie.ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il controllo degli equilibri finanziari non era esplicitamente normato

Il controllo degli equilibri finanziari

Il controllo degli equilibri finanziari è una delle tipologie di controllo interno presenti da più tempo nei regolamenti di contabilità e nelle prassi operative degli enti anche se non esplicitamente normato. Pertanto l'art. 147-*quinquies* del Tuel, introdotto dal DI n. 174/2012, costituisce l'opportunità per mettere a sistema forme di controllo già in essere.

di **MARCO BERTOCCHI** e **GIUSEPPINA LAELLA**

Esperti di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Sebbene il controllo degli equilibri finanziari non fosse esplicitamente normato nell'ambito del sistema dei controlli interni, vi erano già all'interno dell'ordinamento contabile diverse forme di controllo che rientravano in tale tipologia.

Il controllo degli equilibri finanziari, pertanto, è una delle tipologie di controllo interno presenti da più tempo nei regolamenti di contabilità e nelle prassi operative degli enti. Pertanto l'art. 147-*quinquies* del Tuel, introdotto dal DI n. 174/2012, da questo punto di vista, costituisce l'opportunità per mettere a sistema forme di controllo già in essere.

Nel nuovo sistema delineato dall'art. 147-*ter* del Tuel, viene data enfasi al coinvolgimento attivo diffuso di tutto il personale apicale dell'ente, fermi restando il coordinamento del responsabile finanziario e la vigilanza dell'Organo di revisione. Questo passaggio è di notevole importanza,

perché supera una concezione, spesso sedimentata negli anni, del controllo degli equilibri finanziari quale materia di esclusiva pertinenza e responsabilità del personale finanziario. Un'altra novità importante consiste nell'aver esplicitamente incluso, all'interno dei controlli degli equilibri finanziari, la valutazione degli effetti che la gestione economico-finanziaria dei vari organismi gestionali partecipati, possono determinare sul bilancio dell'ente. Tale forma di controllo, che costituisce una risposta ai casi sempre più frequenti di società partecipate che presentano situazioni economico-finanziarie passive che si ripercuotono sui bilanci degli enti controllanti, rappresenta di fatto la trasposizione di un controllo che la Corte dei conti effettua già da qualche anno con i propri questionari sui rendiconti degli enti locali. Con riferimento ai controlli sul rendiconto 2012 (del. sez. autonomie n.

18/2013), possono essere prese come riferimento le informazioni previste nei quadri 2.1, 2.5 e 2.7 del questionario (ci si riferisce a quello per i comuni sopra i 5.000 abitanti).

A livello generale, in ogni caso, il controllo degli equilibri finanziari si concretizza attraverso la verifica del rispetto dei seguenti equilibri e vincoli:

- equilibrio di competenza, sia in parte corrente sia in conto capitale;
- equilibrio della gestione di cassa;
- equilibrio della gestione dei residui attivi e passivi;
- equilibrio della gestione del debito;
- saldo obiettivo del patto di stabilità;
- effetti dei risultati economico-finanziari degli organismi partecipati sul bilancio finanziario dell'ente.

Le forme di controllo per il presidio degli equilibri finanziari, possono essere così articolate:

- a) ricognizione periodica sul mantenimento degli equilibri di bilancio da parte del Consiglio;

Controllo degli equilibri finanziari

Oggetto	Gestione di competenza, residui e di cassa. Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni
Modalità organizzative	Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità
Processo	Il controllo sugli equilibri finanziari è disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente ed è svolto nel rispetto delle norme in materia di: - ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, - concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica; - attuazione dell'articolo 81 della Costituzione, in materia di pareggio di bilancio (legge n. 243/2012)

EQUILIBRI FINANZIARI

- b) monitoraggio della gestione di competenza, in c/residui e cassa;
 c) monitoraggio del Patto di stabilità interno;
 d) segnalazioni obbligatorie del responsabile finanziario, ai sensi dell'art. 153, comma 6, del Dlgs n. 267/2000.
- La Tabella 12 fornisce un esempio di regolamentazione delle forme di controllo sugli equilibri finanziari attivate da un comune di circa 8.000 abitanti. ▲

Tabella 12 - La disciplina del controllo degli equilibri finanziari in un comune di circa 8.000 abitanti

Forma di controllo adottata	Descrizione
1. Ricognizione periodica sul mantenimento degli equilibri di bilancio da parte del Consiglio	<p>La verifica sullo stato degli equilibri di competenza si attua tramite delibera consigliare da adottare entro 30 settembre. I presupposti per tale deliberazione sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la verifica attuata entro il 7 settembre da parte del responsabile del servizio finanziario sugli equilibri di competenza, parte corrente e parte capitale, e verifica degli equilibri sui residui attivi e passivi; - il monitoraggio, tramite attestazione resa da parte di tutti i responsabili di area, dell'inesistenza di debiti fuori bilancio (al 31 agosto dell'anno di riferimento). <p>Viene inoltre effettuato un monitoraggio ad hoc delle entrate in conto capitale e delle modalità per la loro destinazione agli interventi corrispondenti alle spese. Non viene impegnata alcuna somma in conto capitale che non sia incassata (Rapporto stringente tra Titolo IV entrate e Titolo II spese). La ricognizione degli equilibri di bilancio viene effettuata utilizzando, quale supporto, un file excel dedicato (<i>Ricognizione bilancio</i>)</p>
2. Monitoraggio della gestione di competenza, residui e cassa	<p>Il monitoraggio periodico della gestione finanziaria di competenza, c/residui e cassa viene garantito dal responsabile del servizio finanziario tramite un report di monitoraggio relativo alle entrate e alle uscite. Il monitoraggio periodico della gestione di competenza, residui e cassa viene effettuato con il supporto di un file excel dedicato (<i>bilancio, cassa, previsione</i>).</p> <p>Il monitoraggio viene effettuato con periodicità almeno bimestrale.</p> <p>Nel corso della gestione, inoltre, ogni responsabile di area deve garantire il pieno rispetto delle misure organizzative assunte ai fini di assicurare la tempestività dei pagamenti, ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. a), legge n. 78/2009.</p> <p>In particolare, il responsabile di area che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica</p>
3. Monitoraggio patto di stabilità	<p>Oltre al monitoraggio del patto di stabilità previsto dalla normativa, viene garantito un monitoraggio interno a cura del responsabile dell'area finanziaria e dell'Organo di revisione.</p> <p>Nel presente protocollo operativo viene disciplinato il monitoraggio interno.</p> <p>Tale monitoraggio viene effettuato, con cadenza settimanale, dal responsabile dell'area finanziaria con il supporto di un file excel dedicato, utilizzato anche per il monitoraggio di cui al punto precedente (<i>bilancio, cassa, previsione</i>).</p> <p>Al monitoraggio settimanale si aggiunge, in sede di ricognizione degli equilibri di bilancio, una verifica sul rispetto <i>in itinere</i> dei saldi del Patto, effettuata dall'Organo di revisione. Gli esiti di tale verifica sono sottoposti al Consiglio unitamente alle ulteriori informazioni necessarie ai fini della deliberazione di ricognizione sugli equilibri di bilancio</p>

Per informazioni: redazione.dpa@ilsole24ore.com

La tua Rivista
continua on line

all'indirizzo:

www.dpa.ilsole24ore.com



ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Il legislatore punta a una progressiva riduzione e razionalizzazione degli organismi partecipati

Il controllo sugli organismi gestionali esterni

Il controllo sugli organismi partecipati costituisce un altro tentativo di sistematizzazione di strumenti di controllo che nel corso degli anni sono stati sviluppati perlopiù volontariamente da alcuni enti, con alterni successi. La sua disciplina a livello normativo avviene in un contesto di sempre maggior sfavore nei confronti della proliferazione di società, aziende ed enti strumentali da parte degli enti locali.

di **MARCO BERTOCCHI**

Esperto di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

Il controllo sugli organismi partecipati costituisce un altro tentativo di sistematizzazione di strumenti di controllo che nel corso degli anni sono stati sviluppati perlopiù volontariamente da alcuni enti, con alterni successi.

La sua disciplina a livello normativo avviene in un contesto di sempre maggior sfavore nei confronti della proliferazione di società, aziende ed enti strumentali da parte degli enti locali, accompagnato da misure che puntano a una progressiva riduzione e razionalizzazione degli organismi partecipati.

In tale contesto, oltre alla razionalizzazione e alla riduzione degli organismi partecipati, viene previsto un rafforzamento (ma in alcuni casi si potrebbe parlare di introduzione *ex novo*) dei controlli su tali soggetti.

L'art. 147, comma 2, lett. d), si riferisce, a livello generale, agli organismi partecipati. L'art. 147-*quater*, invece, concentra la propria attenzione esclusivamente sulle società partecipate non quotate.

Entrambe le disposizioni sono applicabili gradualmente agli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti. Rimangono esclusi, dall'obbligo di istituire tale controllo, gli enti al di sotto di tale soglia.

Focalizzando l'attenzione sul controllo delle società

partecipate non quotate di cui all'art. 147-*quater*, gli elementi essenziali che caratterizzano tale tipologia di controllo sono tre (Figura 6):

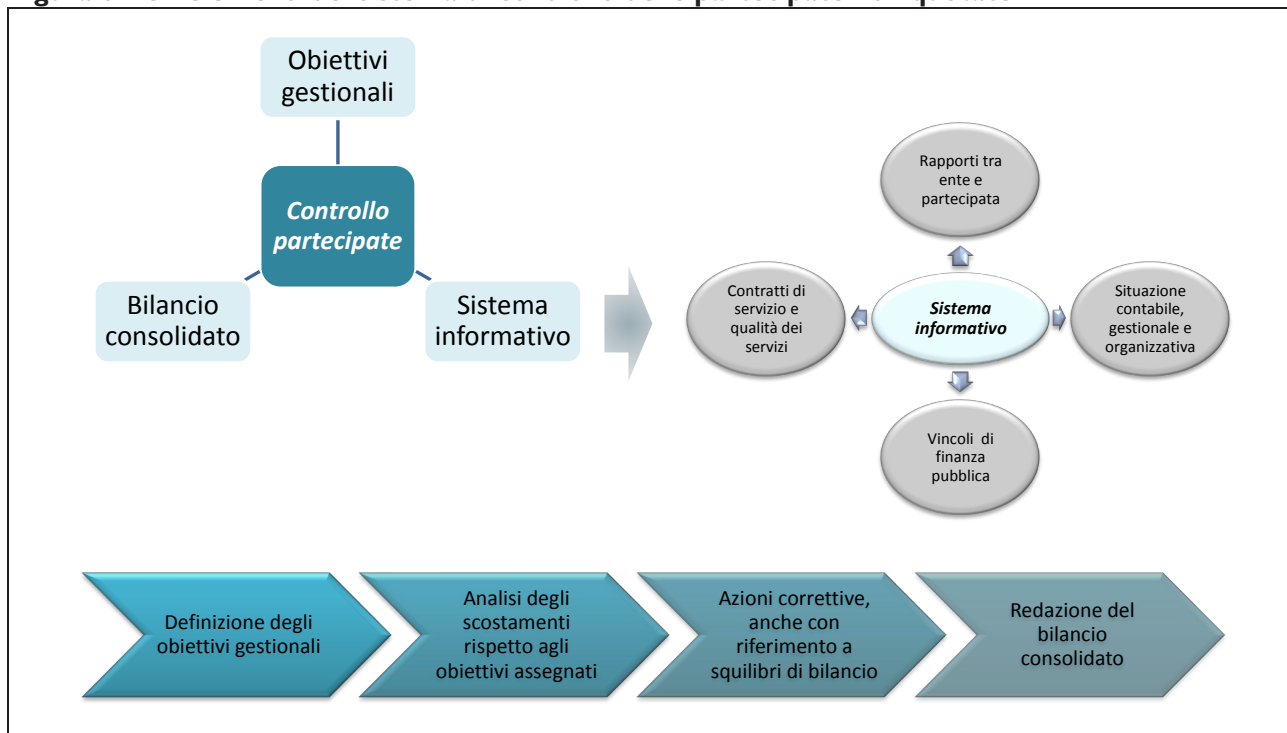
1. la definizione di indirizzi e obiettivi gestionali che, secondo quanto previsto dall'art. 170 del Tuel, devono trovare riferimento nella Rpp;
2. l'implementazione di un sistema informativo in grado di monitorare periodicamente i rapporti finanziari tra l'ente e la partecipata, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della stessa, il rispetto del contratto di servizio e dei parametri di qualità dei servizi, nonché il rispetto dei vincoli di finanza pubblica che la legge pone alle società partecipate;
3. la redazione del bilancio consolidato, che presenti la situazione economica e patrimoniale del gruppo pubblico locale.

L'esplicita previsione di un sistema di controllo per le partecipate non quotate si affianca ai controlli svolti già da alcuni anni dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, cui spetta anche il compito di verificare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni nelle società controllate, che gestiscono servizi pubblici per la collettività locale e servizi strumentali all'ente.

	Forme di controllo sulle società partecipate non quotate	
	Verifica degli indirizzi e obiettivi gestionali	Bilancio di mandato
Oggetto	Verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente	
Modalità organizzative	I controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili	
Processo	L'ente: - definisce preventivamente, gli obiettivi gestionali della società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi; - organizza un idoneo sistema informativo; - effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate	I risultati complessivi della gestione dell'ente e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Figura 6 - Gli elementi del sistema di controllo delle partecipate non quotate



L'operatività complessiva di tali controlli dovrebbe risultare potenziata dall'esplicita previsione degli specifici obblighi di trasparenza e pubblicazione disposti dal Dlgs n. 33/2013, con riferimento agli enti controllati. L'attività di monitoraggio degli enti territoriali sugli organismi da essi partecipati dovrebbero trarre giovamento dall'ampliamento della base informativa a disposizione.

Potenziamento dei controlli interni ed esterni, e maggiori informazioni la cui pubblicazione è obbligatoria. In questo modo dovrebbero progressivamente colmarsi alcune lacune che tradizionalmente caratterizzano i sistemi di controllo degli enti locali. Da un lato, la scarsa sensibilità e preparazione di amministratori e dirigenti che negli anni scorsi hanno spesso ricorso a scelte di esternalizzazione senza preoccuparsi troppo di mantenere un presidio costante dei flussi informativi tra ente e partecipate. Dall'altro lato, la resistenza spesso mostrata dalle partecipate nel soddisfare le esigenze informative degli enti controllori in merito ai servizi erogati e alla situazione economico-finanziaria e patrimoniale, al di là degli obblighi normativi previsti in materia.

Tali carenze hanno spesso generato difficoltà nel mantenere una visione unitaria nella gestione dei servizi pubblici locali sul territorio, nonché nell'assumere una dimensione completa degli equilibri economico-patrimoniali e degli andamenti gestionali complessivi, non più a

livello di singolo ente, bensì a livello di gruppo pubblico locale.

Ciò ha portato a diffuse patologie nei rapporti tra enti locali e partecipate, che in numerosi casi hanno generato un circolo vizioso che, partendo da risultati economico-finanziari negativi e sempre più consistenti delle partecipate, ha condotto verso situazioni di dissesto un numero rilevante di enti.

La disciplina normativa dell'art. 147-*quater* non potrà da sola risolvere tali problematiche, ma rappresenta un indirizzo che gli enti locali devono seguire per strutturare un sistema di controllo che consenta di disporre di una base informativa completa e aggiornata sull'andamento delle società partecipate e sulle dinamiche generali del gruppo pubblico locale.

Bilancio consolidato - Rinvio al 2015

In conclusione, occorre rilevare la notevole enfasi che la normativa ha posto sul bilancio consolidato, quale strumento di rappresentazione delle risultanze economico-finanziarie e patrimoniali del gruppo pubblico locale. Tuttavia, al di là di alcune significative esperienze realizzate sul territorio nazionale, nonché delle indicazioni fornite dai principi contabili internazionali per il settore pubblico, al momento sono ancora pochi i riferimenti cui agganciarsi per la redazione del bilancio

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

consolidato. Si ricorda, in particolare, il Principio contabile n. 4 elaborato dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, ma mai rilasciato in forma ufficiale.

Ora, di fatto, è possibile rifarsi al Principio contabile sperimentale per il bilancio consolidato, nonché al relativo schema, in fase di sperimentazione nell'ambito del percorso di armonizzazione contabile di cui al Dlgs n. 118/2011.

Tuttavia la maggior parte degli enti sperimentatori si è avvalsa della facoltà di rinviare l'applicazione del principio contabile del bilancio consolidato al 2013. Pertanto, tale principio è oggetto di sperimentazione effettiva da pochi mesi, e solo nel 2014 si potranno avere indicazioni più complete e aggiornate, a seguito della conclusione della redazione del primo bilancio di mandato.

Va peraltro rilevato che alcune disposizioni contenute in tale principio non sono facilmente raccordabili con quanto disciplinato dall'art. 147-*quater*. Le modalità per la definizione dell'area di consolidamento, per esempio, nel Principio sperimentale prevedono criteri più restrit-

tivi rispetto a quelli delineati nel Tuel. A livello generale, sarebbe opportuno garantire un maggior coordinamento tra la norma introdotta dal DI n. 174/2012 e le indicazioni contenute nei principi contabili in corso di sperimentazione, oppure rinviare l'obbligo di redazione del bilancio consolidato a conclusione della sperimentazione, e quindi all'entrata in vigore del sistema contabile armonizzato. Ciò consentirebbe a tutti gli enti di redigere tale documento avendo alle spalle un principio contabile già sperimentato.

Probabilmente è questo il motivo principale, oltre alle difficoltà concrete di redazione, che ha spinto verso un rinvio al 2015 dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato per tutti gli enti locali.

Infatti nel DI n. 102/2013 è stato inserito l'art. 9, comma 9-*ter* che apporta una modifica all'art. 147-*quater*, comma 5 del Tuel. In particolare, viene mantenuta la gradualità di implementazione del sistema di controllo delle partecipate precedentemente prevista, ad eccezione dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato che viene rinviato per tutti gli enti a decorrere dall'anno 2015.

L'esperienza del comune di Pisa

Il comune di Pisa rappresenta una delle esperienze più avanzate di redazione del bilancio consolidato tra gli enti locali italiani. Il comune redige il bilancio consolidato dal 2004, e a oggi l'ultimo bilancio a essere approvato è il consolidato relativo all'esercizio 2012.

Il bilancio presenta le risultanze derivanti dal consolidamento dei dati del rendiconto della gestione 2012 del comune di Pisa con i conti consuntivi e i bilanci d'esercizio 2012 degli altri soggetti appartenenti al gruppo locale (società, consorzi, fondazioni ecc.).

Nel redigere il proprio bilancio consolidato, il comune di Pisa ha ritenuto opportuno evitare, per il momento, di adeguarsi al Principio contabile sperimentale ex Dlgs n. 118/2011. Pertanto ha proseguito ad applicare la propria metodologia, ormai ampiamente testata, che fa riferimento agli International Public Sector Accounting Standards (Ipsas), a cui sono stati aggiunti alcuni elementi del Principio contabile n. 4 predisposto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. Tale scelta, ad avviso dell'ente, consente una maggiore trasparenza della gestione, una armonizzazione dei metodi e dei criteri contabili, per favorire la comparabilità delle informazioni economico-aziendali nel tempo.

Il bilancio consolidato è costituito da:

- stato patrimoniale consolidato;
- conto economico consolidato;

- relazione sulla gestione;
- nota integrativa.

Completano il documento la relazione di analisi dei risultati degli organismi del gruppo e una serie di allegati tecnici.

Stato patrimoniale e conto economico

Lo stato patrimoniale e il conto economico consolidati (Tabella 13 e Tabella 14) evidenziano rispettivamente la situazione patrimoniale attiva e passiva del gruppo locale e l'andamento economico d'esercizio. Tali documenti vengono definiti nella loro struttura dal comune di Pisa, in qualità di capogruppo. Al fine di garantire omogeneità nelle rappresentazioni utilizzate, sono stati utilizzati gli schemi di matrice civilistica. Perciò, il comune ha aggiunto ulteriori voci agli schemi di bilancio previsti dal Dpr n. 194/1996, per adeguarli agli schemi di bilancio civilistici e per comprendere le voci relative al processo di consolidamento.

La relazione sulla gestione

La relazione sulla gestione si presenta molto ricca di informazioni che consentono di avere un quadro completo della situazione economica, finanziaria e patrimoniale del gruppo locale nel suo complesso e delle singole aziende che vi fanno parte.

Particolarmente importante risulta la definizione dei criteri seguiti per la delimitazione dell'area di consolidamen-

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Tabella 13 - Lo stato patrimoniale consolidato (Fonte: Bilancio consolidato 2012 - Comune di Pisa)

SP	Stato Patrimoniale	
SP.A	Attivo	933.367.879
SP.A.B	Immobilizzazioni	761.745.824
SP.A.B.I	Immobilizzazioni Immateriali	9.231.566
SP.A.B.II	Immobilizzazioni Materiali	681.838.654
SP.A.B.III	Immobilizzazioni Finanziarie	70.675.604
SP.A.B.III.1.D	<i>di cui Differenze di Consolidamento</i>	456.459
SP.A.C	Attivo Circolante	170.714.865
SP.A.C.I	Rimanenze	12.112.086
SP.A.C.II	Crediti	98.832.133
SP.A.C.III	Attività Finanziarie che non costituiscono Immobilizzazioni	3.538
SP.A.C.IV	Disponibilità Liquide	59.767.108
SP.A.D	Ratei e Risconti Attivi	907.190
SP.P	Passivo	-933.367.879
SP.P.A	Patrimonio Netto	-758.711.384
SP.P.A.I	Capitale	-702.961.442
SP.P.A.VII	Altre Riserve	0
SP.P.A.IX	Utile (Perdita) Esercizio	-43.796.073
SP.P.A.XII	Di Spettanza di Terzi	-11.953.869
SP.P.B	Fondi per Rischi ed Oneri	-1.833.983
SP.P.B.1	Per Trattamento di Quiescenza ed obblighi simili	0
SP.P.B.2	Per Imposte, anche Differite	-37.382
SP.P.B.3	Altri	-1.796.601
SP.P.C	Fondo Trattamento di Fine Rapporto	-2.153.752
SP.P.D	Debiti	-155.725.498
SP.P.D.1	Obbligazioni	-11.000.000
SP.P.D.3	Debiti verso Banche	-79.826.836
SP.P.D.4	Debiti verso altri Finanziatori	-253.462
SP.P.D.5	Acconti	-4.530.400
SP.P.D.6	Debiti verso Fornitori	-39.769.514
SP.P.D.8	Debiti verso Imprese Controllate	0
SP.P.D.9	Debiti verso Imprese Collegate	0
SP.P.D.11	Debiti Tributarî	-859.355
SP.P.D.12	Debiti verso Istituti di Prev. e Sicurezza Sociale	-473.983
SP.P.D.13	Altri Debiti	-19.011.947
SP.P.E	Ratei e Risconti Passivi	-14.943.261

to (Tabella 15). Dalla tabella di illustrazione dell'area di consolidamento, infatti, emergono con evidenza i criteri seguiti per la mappatura del gruppo locale. Sono evidenziati anche la tipologia di controllo esercitata dal comune sull'azienda partecipata e il metodo di consolidamento seguito, in coerenza con quanto stabilito dai principi Ipsas.

Tali aspetti vengono ripresi e approfonditi ulteriormente nella nota integrativa.

La relazione sulla gestione poi si concentra sull'analisi della performance economico-finanziaria del gruppo, mediante la riclassificazione di stato patrimoniale e conto economico e l'utilizzo di classici indici di bilancio opportunamente adattati alla realtà del gruppo pubblico locale (Figura 7).

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Tabella 14 - Il conto economico consolidato (Fonte: Bilancio consolidato 2012 - Comune di Pisa)

CE	Conto Economico	
CE.A	Ricavi e Proventi della Produzione	166.638.188
CE.A.1	Ricavi delle Vendite e delle Prestazioni	50.657.988
CE.A.2	Var. Rim. Prod. in corso Lav, Semil. e Finiti	4.960.874
CE.A.3	Variazioni di lavoro in corso su ordinazione	0
CE.A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0
CE.A.5	Altri Ricavi e Proventi	17.447.041
CE.A.5.A	Contributi in Conto Esercizio	5.754.381
CE.A.5.B	Vari	11.135.253
CE.A.5.C	Contributi in Conto Capitale quota annua	557.407
CE.A.6	Proventi Tributarî	75.187.923
CE.A.7	Proventi da Trasferimenti	9.358.457
CE.A.8	Proventi da Gestione Patrimoniale	9.025.905
CE.A.9	Proventi da Concessioni da Edificare	0
CE.B	Costi della Produzione	-156.899.076
CE.B.6	Per materie I Suss. Cons. Merci	-7.690.412
CE.B.7	Per Servizi	-65.155.498
CE.B.8	Per Godimento di Beni di Terzi	-5.945.054
CE.B.9	Per Personale	-40.915.563
CE.B.9.A	Salari e Stipendi	-38.199.036
CE.B.9.B	Oneri Sociali	-2.083.307
CE.B.9.C	Trattamento di Fine Rapporto	-481.383
CE.B.9.D	Trattamento di Quiescenza e simili	-64.802
CE.B.9.E	Altri Costi	-87.034
CE.B.10	Ammortamenti e Svalutazioni	-20.159.879
CE.B.11	Var. Rim. Mat. I Suss. Cons. Merci	-25.469
CE.B.12	Accantonamento per Rischi	-684.075
CE.B.13	Altri Accantonamenti	-6.861
CE.B.14	Oneri Diversi di Gestione	-16.316.265
CE.C	Proventi e Oneri Finanziari	-2.350.249
CE.C.15	Proventi da Partecipazioni	0
CE.C.15.C	Altri	0
CE.C.16	Altri Proventi Finanziari	381.288
CE.C.17	Interessi ed altri Oneri Finanziari	-2.731.537
CE.C.17.C	Altri	-2.731.537
CE.D	Rettifiche di Valore di Attività Finanziarie	3.063.043
CE.D.18	Rivalutazioni	3.063.043
CE.D.18.A	Di Partecipazioni	3.063.043
CE.D.18.B	Di Imm. Fin. che non costituiscono Partecipazioni	0
CE.D.19	Svalutazioni	0
CE.D.19.A	Di Partecipazioni	0
CE.D.19.B	Di Imm. Fin. che non costituiscono Partecipazioni	0
CE.E	Proventi e Oneri Straordinari	36.766.800
CE.E.20	Proventi Straordinari	39.276.060
CE.E.20.A	Plusvalenze da Alienazioni	32.410.210
CE.E.20.B	Vari	6.865.850
CE.E.21	Oneri Straordinari	-2.509.260
CE.E.21.A	Minusvalenze da Alienazioni	-13.230
CE.E.21.B	Vari	-2.492.583
CE.E.21.C	Imposte relative ad Esercizi precedenti	-3.446
CE.22	Imposte sul Reddito d'Esercizio	-3.104.909
C.E.27	RISULTATO D'ESERCIZIO DEL GRUPPO	43.796.073
	Utile (perdita) d'Esercizio di Spettanza di Terzi	317.724
	<i>Utile dell'esercizio complessivo</i>	<i>44.113.797</i>

CONTROLLI INTERNI

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Tabella 15 - Le aziende che rientrano nell'area di consolidamento
(Fonte: Bilancio consolidato 2012 - Comune di Pisa)

AZIENDE DEL GRUPPO	Attività Svolta	CONSOLIDAMENTO (Ex principi IPSAS)	
		Qualificazione	METODO
SOCIETÀ IN HOUSE PER LA GESTIONE DI SERVIZI STRUMENTALI E FUNZIONI AMMINISTRATIVE			
1 AGENZIA ENERGETICA PROVINCIA DI PISA S.R.L. (AEP)	CONTROLLO IMPIANTI TERMICI	CONTROLLO CONGIUNTO	PROPORZIONALE AL 29,280%
2 AZIENDA PISANA EDILIZIA SOCIALE S.C.P.A. (APES)	GESTIONE PATRIMONIO ERP	CONTROLLO CONGIUNTO	PROPORZIONALE AL 38,700%
3 NAVICELLI S.P.A.	GESTIONE CANALE NAVIGABILE	CONTROLLATA	INTEGRALE
4 PISAMO S.P.A.	MOBILITÀ E VIABILITÀ	CONTROLLATA	INTEGRALE
5 SOCIETÀ ENTRATE PISA S.P.A. (SEPI)	GESTIONE ENTRATE COMUNALI	CONTROLLATA	INTEGRALE
SERVIZI PUBBLICI LOCALI DI RILEVANZA ECONOMICA			
6 ACQUE S.P.A. - GRUPPO	SERVIZIO IDRICO INTEGRATO	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
7 FARMACIE S.P.A.	SERVIZIO FARMACEUTICO	CONTROLLATA	INTEGRALE
8 GEOFOR S.P.A.	SERVIZIO RIFIUTI URBANI E ASSIMILATI	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
SOCIETÀ DELLE RETI			
9 GEA PATRIMONIO S.R.L.	RIFIUTI	CONTROLLATA	INTEGRALE
10 GEOFOR PATRIMONIO S.P.A.	RIFIUTI	CONTROLLATA	INTEGRALE
11 TOSCANA ENERGIA S.P.A.	GAS	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
ALTRE SOCIETÀ ED ENTI			
12 CONSORZIO SOCIETÀ DELLA SALUTE DELLA ZONA PISANA	SERVIZI SANITARI E SOCIO-ASSISTENZIALI	CONTROLLO CONGIUNTO	PROPORZIONALE AL 42,875%
13 FONDAZIONE TEATRO	CULTURA	CONTROLLATA	INTEGRALE
14 ECOFOR SERVICE S.P.A.	GESTIONE RIFIUTI INDUSTRIALI, COSTRUZIONI EDILI	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
15 RETI AMBIENTE S.R.L.	IN ATTESA DI SVOLGERE ATTIVITÀ DI GESTIONE RIFIUTI	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
16 SOCIETÀ AEROPORTO TOSCANO S.P.A.	GESTIONE AEROPORTO	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
17 SEPI SERVICE S.R.L.	ATTIVITÀ DI SUPPORTO A SEPI S.P.A.	CONTROLLATA	INTEGRALE
18 SVILUPPO PISA S.R.L.	REALIZZAZIONE PROGETTO "SESTA PORTA"	CONTROLLATA	INTEGRALE
19 VALDARNO S.R.L.	LOCAZIONE IMMOBILI	CONTROLLATA	INTEGRALE
SOCIETÀ IN DISMISSIONE			
20 ALFEA S.P.A.	PARTECIPAZIONE IN FASE DI CESSIONE	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
21 COMPAGNIA PISANA TRASPORTI S.P.A. - IN LIQUIDAZIONE	IN LIQUIDAZIONE	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
22 CONSORZIO PISA RICERCHE S.C.A.R.L. - FALLITA	FALLITA	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
23 CONSORZIO TURISTICO AREA PISANA S.C.A.R.L. - IN LIQUIDAZIONE	IN LIQUIDAZIONE	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO
24 GEA RETI S.R.L. - IN LIQUIDAZIONE	IN LIQUIDAZIONE	CONTROLLATA	PATRIMONIO NETTO
25 GEA SERVIZI PER L'AMBIENTE S.P.A. - IN LIQUIDAZIONE	IN LIQUIDAZIONE	CONTROLLATA	PATRIMONIO NETTO
26 INTERPORTO TOSCANO S.P.A.	PARTECIPAZIONE IN FASE DI CESSIONE	ALTRE IMPRESE	PATRIMONIO NETTO

Sempre nella relazione sulla gestione, risulta particolarmente significativa l'analisi dell'entità e della tipologia delle relazioni infragruppo, che evidenzia i rapporti che si instaurano tra il comune e le aziende incluse nell'area di consolidamento, nonché tra le aziende stesse.

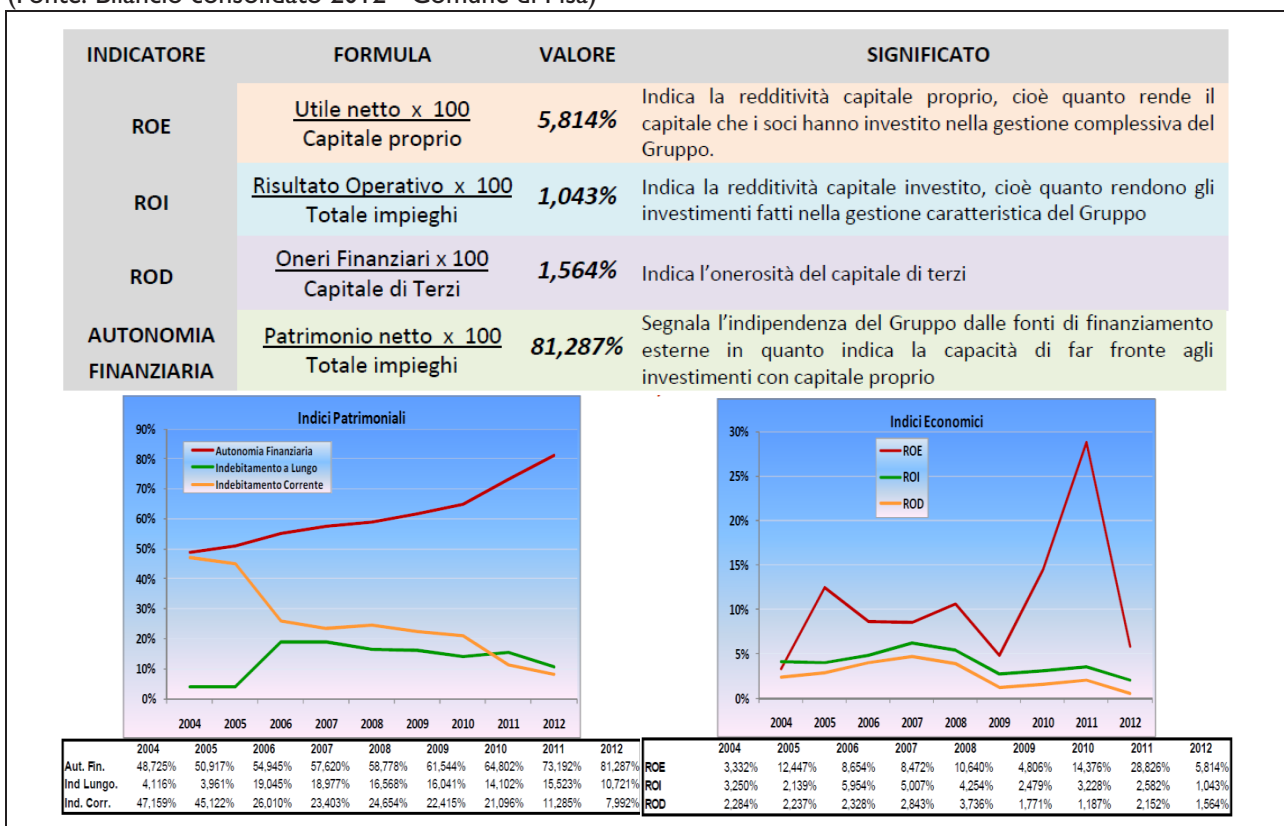
Sono pertanto analizzate operazioni quali i costi, i ricavi, i debiti e i crediti, le partecipazioni, e i dividendi che si realizzano tra questi soggetti, e che vengono elimina-

te nel processo di redazione del bilancio consolidato, in quanto tale documento evidenzia i rapporti tra il gruppo locale e i soggetti terzi.

Tuttavia, come chiarito nella relazione sulla gestione, l'analisi delle operazioni infragruppo è un elemento informativo importante, in quanto indice del "grado di interdipendenza" dei soggetti che compongono il gruppo stesso.

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Figura 7 - Indici finanziari ed economici per l'analisi del bilancio consolidato
(Fonte: Bilancio consolidato 2012 - Comune di Pisa)



La relazione sulla gestione si chiude con una corposa appendice dedicata all'analisi della performance economico-finanziaria delle singole aziende ricomprese nel bilancio consolidato. Tale analisi è effettuata mediante l'utilizzo di schede omogenee e di appositi indici di bilancio (Tabella I6).

La nota integrativa

La nota integrativa riprende e sviluppa nel dettaglio tutti gli aspetti metodologici che caratterizzano il processo di redazione del bilancio consolidato:

- i criteri di definizione dell'area di consolidamento;
- metodi di consolidamento adottati per ciascuna delle aziende del gruppo;
- criteri di valutazione adottati per la valorizzazione delle voci nel bilancio consolidato, e modalità seguite per garantire omogeneità dei valori riportati nei bilanci delle diverse realtà da consolidare;
- modalità di eliminazione delle partite infragruppo;
- calcolo delle differenze di consolidamento;
- calcolo del patrimonio netto di competenza di terzi;
- rettifiche finali.

Conclusioni

La nota integrativa al bilancio consolidato non nasconde le criticità che tale strumento, tuttora, presenta seppur dopo un'esperienza ormai decennale. In particolare, si rileva:

- l'origine dei prospetti economico patrimoniali del comune dai dati di contabilità finanziaria, opportunamente rettificati dal processo di conciliazione;
- la difficoltà di esatta determinazione delle partite infragruppo, a causa del differente regime contabile e Iva, tra comune e società partecipate. A ciò si aggiungono la carenza di informazioni spesso riscontrata nelle note integrative delle partecipate e la disomogeneità dei criteri di rilevazione di alcune tipologie di fatti gestionali.

Alcune di queste criticità, e in particolare quelle legate al differente sistema contabile tra ente locale e partecipate, potranno essere superate con l'entrata a regime del nuovo sistema contabile armonizzato (tenendo comunque conto di un congruo periodo di adeguamento).

Va segnalato un altro aspetto critico importante: il bilancio consolidato 2012 è stato redatto negli ultimi mesi del 2013 (la relazione sulla gestione è datata ottobre 2013), peraltro con un sensibile miglioramento dei tempi rispetto

ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI

Tabella 16 - Gli indici di bilancio per l'analisi delle singole partecipate
(Fonte: Bilancio consolidato 2012 - Comune di Pisa)

INDICATORE	FORMULA	SIGNIFICATO
ROE	$\frac{\text{Utile netto} \times 100}{\text{Capitale proprio}}$	Indica la redditività del capitale proprio, cioè quanto rende il capitale che i soci hanno investito nella gestione complessiva del Gruppo.
ROI	$\frac{\text{RO}^{14} \times 100}{\text{Totale impieghi}}$	Indica la redditività del capitale investito, cioè quanto rendono gli investimenti fatti nella gestione caratteristica del Gruppo.
ROS	$\frac{\text{RO} \times 100}{\text{Vendite Nette}}$	Indica la redditività delle vendite ovvero il margine di utile che si ricava dalle vendite.
AUTONOMIA FINANZIARIA	$\frac{\text{Patrimonio netto} \times 100}{\text{Totale impieghi}}$	Segnala l'indipendenza dell'azienda dalle fonti di finanziamento esterne in quanto indica la capacità di far fronte agli investimenti con capitale proprio.

al precedente bilancio consolidato 2011 (redatto nei primi mesi del 2013). Ciò evidenzia la notevole complessità del processo di redazione di tale strumento. Se una realtà strutturata ed avanzata sul tema, quale il comune di Pisa, arriva a redigere tale documento 10 mesi dopo la chiusura dell'esercizio di riferimento, occorre pensare a quali difficoltà avranno gli enti sperimentatori, dapprima, e tutti gli enti locali, poi, a redigere il bilancio consolidato entro il 30 giugno (e quindi

entro 6 mesi) dell'anno successivo a quello di riferimento. Le criticità evidenziate (alcune delle quali riportate nella stessa nota integrativa) non sminuiscono l'eccezionale valore informativo rappresentato dal bilancio consolidato del comune di Pisa, che rappresenta un utile punto di riferimento anche per coloro che stanno affrontando (o affronteranno) per la prima volta il percorso di redazione del proprio bilancio consolidato.

I MANUALI DI GUIDA AGLI ENTI LOCALI

**NUOVA
EDIZIONE**



MANUALE DI PROGRAMMAZIONE, CONTABILITÀ E CONTROLLO NEGLI ENTI LOCALI

a cura di M. Bertocchi, L. Bisio, G. Latella

L'opera analizza il sistema di bilancio degli enti locali alla luce delle disposizioni contenute nel Tuel e nei principi contabili definiti dall'Osservatorio, con un approccio diretto a valorizzarne la funzione di supporto ai processi decisionali e alle relazioni tra l'ente locale e i propri portatori di interessi, nel quadro complessivo dei processi di riforma in atto (Federalismo fiscale, Riforma Brunetta, armonizzazione dei conti pubblici).

Il manuale focalizza la propria attenzione sull'ordinamento vigente, recependo gli aggiornamenti più recenti introdotti dai principi contabili su tematiche di rilievo.

Con l'aiuto di esempi, schemi, tabelle sinottiche e la presentazione di alcuni casi pratici vengono affrontati i temi della programmazione, della gestione finanziaria, del controllo e della rendicontazione.

Pagg. 696 – € 79,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.
Trova quella più vicina all'indirizzo

www.librerie.ilssole24ore.com

GRUPPO24ORE

Il controllo sulla qualità dei servizi è un controllo mirato alla verifica del livello di soddisfazione dell'utenza

Il controllo sulla qualità dei servizi

L'art. 147, comma 2, lett. e), del Tuel prevede che venga garantito il controllo sulla 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.

di **MARCO BERTOCCHI** e **LUCA BISIO**

Esperti di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali

L'art. 147, comma 2, lett. e), del Tuel prevede che venga garantito il controllo sulla 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. L'implementazione del controllo sulla qualità dei servizi è obbligatoria per gli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti, sebbene l'obbligo venga esteso gradualmente partendo dagli enti > 100.000 ab. (prima applicazione), passando per quelli > 50.000 ab. (2014), per chiudere con quelli > 15.000 ab. (2015). La norma in questione configura il controllo sulla qualità dei servizi come un controllo mirato essenzialmente alla verifica del livello di soddisfazione dell'utenza, e che abbraccia pressoché la totalità dei servizi, poiché considera quelli rivolti agli utenti interni, oltre che agli utenti esterni e ai cittadini, sino a ricomprendere anche i servizi esternalizzati ad altri soggetti.

A differenza delle tipologie di controlli interni precedentemente analizzate, il DI n. 174/2012 non si è preoccupato di fornire disposizioni specifiche per l'organizzazione di ta-

le tipologie di controllo. È chiaro, tuttavia, che il controllo sulla qualità dei servizi debba fare riferimento a strumenti che nell'arco degli ultimi 15-20 anni sono stati spesso oggetto di attenzione sia a livello normativo, sia nella prassi operativa degli enti. Verrebbe da dire che il controllo sulla qualità, ora esplicitamente previsto a livello normativo, consente di mettere a sistema strumenti e prassi operative sviluppati a vario titolo dagli enti locali e dai propri organismi gestionali esterni, quali le carte dei servizi, le analisi di *customer satisfaction* e i sistemi di gestione della qualità. Strumenti le cui informazioni dovrebbero trovare collocazione anche all'interno dei piani della *performance* quali ambiti specifici di misurazione e valutazione della stessa.

Non si tratta pertanto di strumenti innovativi, almeno sulla carta: le norme intervenute in merito, le indicazioni fornite da direttive governative e, da ultimo, dalle delibere Anac sono numerose, così come diffuse sono le esperienze applicative.

Tuttavia la maggior parte degli enti mostra spesso difficoltà:

- nel garantire una gestione siste-

matica nel tempo di tali strumenti. Per esempio, non è raro il caso di trovare carte dei servizi, anche ben fatte, ma ormai datate e non più aggiornate, nelle quali non è stato presidiato l'elemento fondamentale consistente nella definizione e nell'aggiornamento periodico degli standard di qualità garantiti nell'erogazione dei servizi;

- nell'applicazione diffusa di tali strumenti alla generalità dei servizi erogati dall'ente. Spesso lo sviluppo della carta dei servizi, la definizione di sistemi di gestione della qualità, o la realizzazione di analisi di *customer satisfaction* coinvolgono un numero limitato di servizi e non divengono patrimonio diffuso nell'ente, oppure sono sviluppati autonomamente dalle singole unità organizzative senza che vi sia una regia complessiva;
- nell'applicazione a servizi che sono spesso caratterizzati dallo svolgimento di funzioni di carattere autoritativo nelle quali l'interesse privato dell'utente si contrappone fisiologicamente all'interesse generale garantito dall'ente. Si pensi ai servizi di polizia

Controllo sulla qualità dei servizi

Oggetto	Riguarda sia servizi rivolti all'utenza esterna, anche mediante organismi gestionali esterni, sia quelli rivolti all'utenza interna. Focus particolare sulle analisi di soddisfazione dell'utenza
Modalità organizzative	Non disciplinate
Processo	Non disciplinato

QUALITÀ DEI SERVIZI

locale, ai servizi tributari o ad alcuni servizi sociali, nei quali la rilevazione della soddisfazione degli utenti si rivela quanto mai ardua;

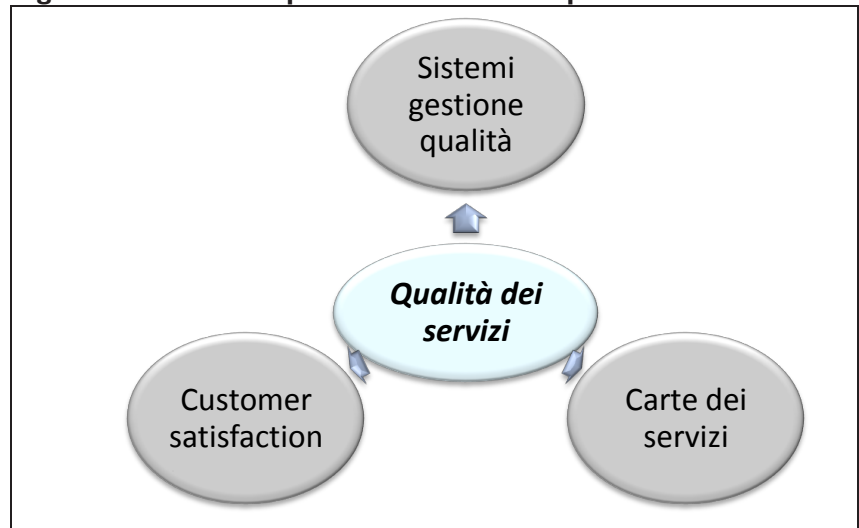
- nell'individuazione di indicatori e nella fissazione di standard di qualità in grado di fornire una misura attendibile e il più possibile completa del livello di performance raggiunto dal servizio.

A ciò va aggiunto il rischio di auto-referenzialità cui si può andare incontro nella realizzazione di analisi di *customer satisfaction* interna, soprattutto se gli esiti di tale analisi sono in qualche modo collegati alla valutazione della performance dei "colleghi" che gestiscono tali servizi.

Anche in questo caso va ribadita la difficoltà, più volte rilevata anche con riferimento ad altre tipologie di controllo, di reperire all'interno degli enti le risorse umane in possesso delle competenze tecniche e professionali necessarie per garantire lo sviluppo e la gestione permanente di tali processi di controllo.

Strumenti quali le carte dei servizi o i sistemi di gestione della qualità, poi, necessiterebbero di adeguati sistemi informativi in grado di ridurre e semplificare notevolmente i tempi di raccolta ed elaborazione delle informazioni. Tali sistemi sono spesso

Figura 8 - Strumenti per il controllo della qualità dei servizi



inesistenti, o non completamente sviluppati, e ci si trova quindi costretti a una gestione "artigianale" basata, nei migliori dei casi, su fogli di calcolo elaborati ad hoc. Ciò comporta un dispendio di tempo che spesso si rivela più costoso rispetto ai benefici informativi che si potrebbero ottenere. Vi è poi un rischio di aumento dei margini di errore nell'alimentazione dei dati e, più in generale, di scarsa attendibilità delle informazioni fornite. Un impulso all'implementazione di strumenti e sistemi di controllo del-

la qualità dei servizi potrebbe scaturire dagli obblighi di pubblicazione previsti dal Dlgs n. 33/2013. Si pensi alla pubblicazione:

- degli esiti del monitoraggio dei tempi dei procedimenti amministrativi e degli esiti delle analisi di *customer satisfaction*. Tale obbligo riguarda tutti i procedimenti amministrativi gestiti (art. 35, comma 1, e art. 24, comma 2);
- delle carte dei servizi e degli standard di qualità (art. 32, comma 1);
- dei tempi medi di erogazione dei servizi (art. 32, comma 2).

Il percorso di definizione di indicatori e standard di qualità

L'implementazione di un sistema di controllo della qualità presuppone necessariamente una riflessione sull'idea di qualità che deve caratterizzare un determinato servizio.

Partendo dall'assunto generale che la qualità di un servizio offerto deve il più possibile avvicinarsi alla qualità attesa dall'utente, occorre individuare correttamente i fattori su cui si misura tale qualità e definire le

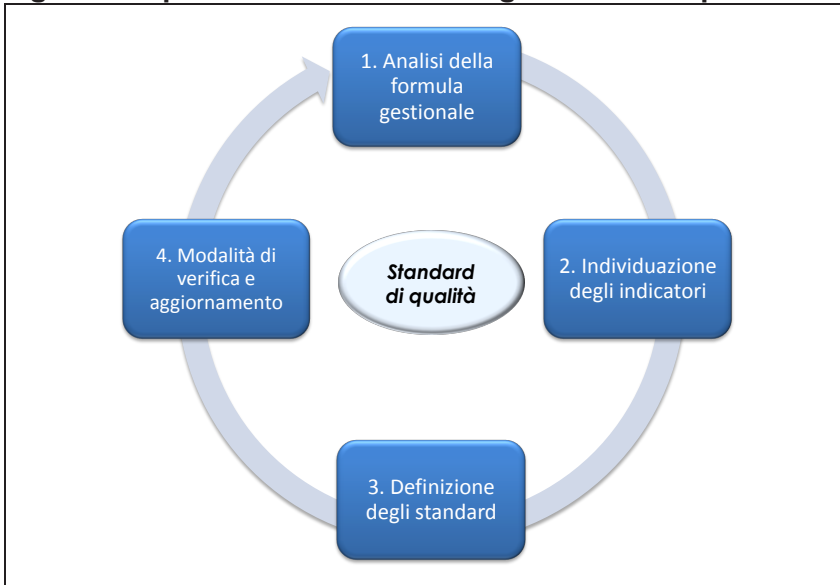
modalità più adeguate per misurarli. La definizione e il monitoraggio periodico degli standard di qualità che caratterizzano l'erogazione dei servizi rappresenta un passaggio imprescindibile, in tal senso.

Una metodologia di definizione degli standard di qualità molto efficace in questi casi è basata sull'analisi della formula gestionale del servizio. Questa metodologia parte dall'as-

sunto che per poter definire e proporre determinati livelli di qualità di un certo servizio occorra innanzitutto conoscerne e monitorarne le caratteristiche generali e gli elementi che contribuiscono ad accrescerne il valore e l'utilità per l'utente.

Può sembrare banale, eppure spesso nelle organizzazioni degli enti locali è mancata una riflessione siste-

Figura 9 - Il percorso di definizione degli standard di qualità



matica su ciò che effettivamente si produce e si eroga, oppure tale riflessione non è esplicitata a fondo o non è condivisa. Spesso si identifica il servizio con la struttura erogativa che lo fornisce, oppure solo con la parte di procedimento gestita direttamente da un ufficio. Passa invece in secondo piano il punto di vista del cittadino, che considera spesso come un unico servizio l'insieme di prestazioni fornite da diversi uffici dell'ente.

Occorre invece recuperare una definizione più completa del concetto di servizio, il quale può essere inteso come un insieme di attività operative volte all'erogazione di prestazioni e alla realizzazione di prodotti:

- destinato a dati segmenti di utenza (interna o esterna);
- posto a presidio di bisogni specifici;
- attribuito a un'unità organizzativa a cui sono associate risorse per la realizzazione di un risultato intermedio o finale.

Analizzare la formula gestionale del servizio, pertanto, significa riflettere sull'organizzazione, sull'adeguatezza di ciò che si eroga e su come lo si

eroga, sui segmenti di utenza che si vogliono raggiungere e sui profili di risultato ritenuti rilevanti. Successivamente a tale fase, si sviluppano i passaggi successivi che conducono all'individuazione degli indicatori, alla definizione degli standard di quali-

tà associati a tali indicatori, e alla definizione delle modalità di verifica e di aggiornamento degli standard di qualità.

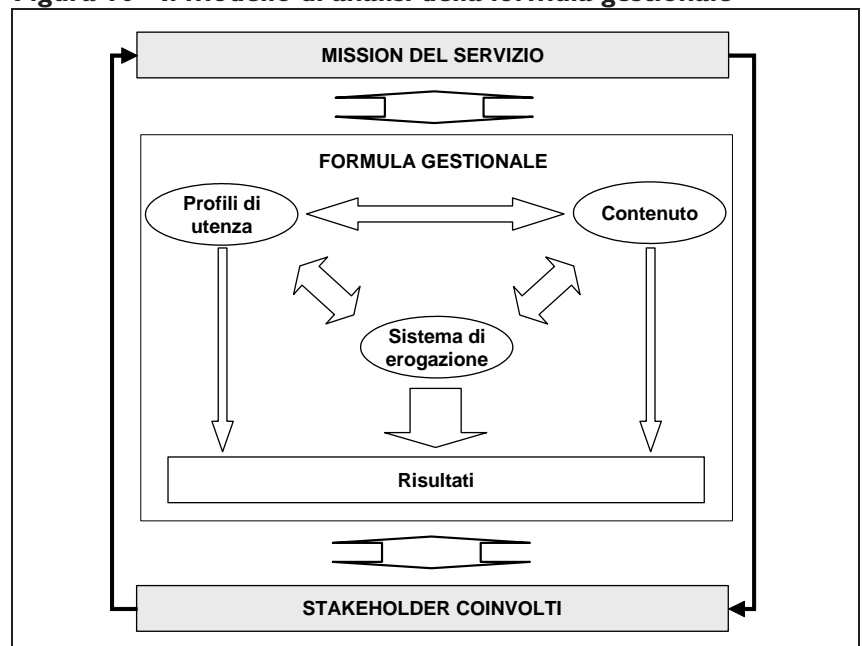
L'analisi della formula gestionale

L'analisi della formula gestionale richiede la definizione e la condivisione, da parte dell'organizzazione, dei seguenti elementi (Figura 10):

- la *mission* del servizio (perché lo erogo?);
- gli *stakeholder* coinvolti (chi è interessato al servizio?);
- la formula gestionale adottata, quale, ossia:
 - il contenuto del servizio (che cosa erogo?);
 - i profili di utenza serviti (a chi lo erogo?);
 - il sistema di erogazione adottato (come lo erogo?);
 - i profili di risultato rilevanti.

La *mission* del servizio consiste nella definizione delle finalità che si intendono raggiungere mediante l'erogazione di un servizio o di un insieme di servizi. In altri termini, la *mission*

Figura 10 - Il modello di analisi della formula gestionale



QUALITÀ DEI SERVIZI

Figura 11 - L'analisi della formula gestionale e la definizione dei driver della qualità

Servizio _____	
Formula gestionale	Driver della qualità
Segmenti di utenza	
Utenti A	
Utenti B	
Utenti C	
Contenuto	
Elemento centrale: _____	
Elementi accessori:	
Informazione all'utenza	
Consulenza	
Modalità di accesso al servizio	
Ospitalità e accoglienza	
Sistemi di pagamento	
Ecc.	
Sistema di erogazione	
Competenze e professionalità	
Qualifiche professionali	
Esperienza	
Cortesia	
Ecc.	
Assetto tecnico strumentale	
Pulizia e ordine degli ambienti	
Fruibilità del servizio on line	
Accessibilità delle strutture	
Ecc.	
Ruolo dell'utenza nel processo di erogazione	
Informazioni fornite dall'utente	
Facilità d'uso	
Automatizzazione del processo di erogazione	
Ecc.	

del servizio indica le modalità con cui l'ente intende soddisfare un bisogno o una sfera di bisogni specifici della collettività.

La *mission* non è un concetto statico, poiché segue l'evoluzione dei bisogni alla cui soddisfazione sono rivolti i servizi erogati. In funzione di questi varieranno l'insieme dei servizi erogati, nonché le caratteristi-

che dei servizi stessi (contenuto, utenza, sistema di erogazione) e quindi le finalità.

La mappatura dei portatori di interessi coinvolti può rivelarsi estremamente utile per avere un quadro strutturato e sistematico dei fabbisogni, delle aspettative, e del potenziale impatto che le scelte assunte potrebbero esercitare nei confronti

del territorio e della collettività di riferimento. Ciò a prescindere dalle modalità con le quali l'amministrazione intenderà attuare delle forme di coinvolgimento.

Sarebbe fuorviante e riduttivo, quindi, individuare quali interlocutori esterni i soli destinatari finali del servizio: è opportuno, invece definire il quadro completo della rete di soggetti che entrano in gioco nel processo di erogazione dello stesso, pur con differenti tipologie di relazioni e responsabilità.

La *mission* e gli *stakeholder* coinvolti rappresentano punti di riferimento fondamentali per la definizione della formula gestionale del servizio. Questa, a sua volta, risulta dalla combinazione di elementi quali il contenuto del servizio, i profili di utenza serviti, il sistema di erogazione e i profili di risultato rilevanti. Il contenuto rappresenta l'insieme degli elementi offerti all'utenza mediante l'erogazione del servizio. All'interno di questi si può individuare un nucleo centrale, ossia l'elemento di maggiore importanza che caratterizza la relazione tra l'ente e l'utente. Accanto a esso vi sono poi gli elementi accessori che contribuiscono ad arricchire e a qualificare ulteriormente il servizio. Pertanto, a livello generale, ciò che in realtà viene offerto è un "pacchetto di servizi", ossia un insieme organico di vari elementi offerti all'utente, dai quali questi trae determinati vantaggi e benefici. È importante individuare tutti gli elementi rilevanti in questo senso, perché da essi discende l'effettiva possibilità di configurare un'offerta in grado di rispondere effettivamente alle attese dell'utenza.

L'utenza rappresenta l'insieme dei soggetti ai quali è rivolto il servizio. Sono, quindi, i soggetti che manifestano il bisogno che il servizio intende soddisfare. È essenziale individuare le variabili chiave mediante le quali definire i profili di utenza.

Tabella 17 - Dall'analisi della formula gestionale all'individuazione degli indicatori

Formula gestionale	Driver della qualità	Indicatori
Modalità di accesso al servizio	- Accessibilità delle sedi (localizzazione territoriale, accessibilità fisica)	- Numero sedi territoriali senza barriere architettoniche/totale sedi
	- Riservatezza dei colloqui	- Localizzazione territoriale: n. posti di ricevimento pubblico sul territorio
	- Tempi tra accesso al servizio e primo colloquio	- Tempo tra accesso al servizio e primo colloquio
	- Modalità per fissare il primo colloquio	- Orari di ricevimento degli assistenti sociali: n. ore settimanali e fascia oraria
	- Orari di ricevimento degli operatori	
	- Accessibilità delle sedi	
	- Riservatezza dei colloqui	
	- Prassi di raccolta delle informazioni	- Durata media del primo colloquio
	- Capacità di "ascolto"	
	- Durata del colloquio	
	- Tempi tra presentazione domanda e prima visita domiciliare	
	- Capacità di ascolto e di osservazione dell'utente e del nucleo familiare	- Durata media della prima visita domiciliare
	- Durata della visita domiciliare	

Un aspetto essenziale è costituito dalla segmentazione dell'utenza sulla base di elementi che contribuiscono a definire l'intensità e le caratteristiche dei bisogni di cui sono portatori e, conseguentemente, le caratteristiche del servizio.

L'individuazione dei profili di utenza: - permette di focalizzare interventi e prestazioni in modo da rispondere efficacemente a bisogni differenziati;

- può influire in modo determinante sui criteri di progettazione delle unità organizzative;

- può risultare utile anche in sede di mappatura degli *stakeholder*.

Il sistema di erogazione è costituito dal complesso delle dotazioni umane, finanziarie e strumentali funzionali al processo di erogazione del servizio. Rientrano quindi in quest'ambito le valutazioni in merito alle caratteristiche, alle professionalità e al ruolo del personale impiegato, alle strutture fisiche, alle attrezzature e alla tecnologia utilizzata ecc.

Nella configurazione del sistema di erogazione assumono rilevanza anche:

- il ruolo giocato dall'utenza nell'erogazione del servizio;
- il grado di internalizzazione/esternalizzazione delle attività;
- il grado di informatizzazione dei processi.

Nell'ambito della formula gestionale rientrano infine i profili di risultato attesi, mediante i quali si va a definire il livello di qualità complessiva atteso dal servizio. La definizione corretta dei profili di risultato porta all'individuazione dei *driver* della qualità, ossia quegli elementi del servizio che creano valore nel rapporto tra l'organizzazione e l'utente.

L'individuazione e la selezione degli indicatori

Definiti i *driver* della qualità, è poi possibile individuare indicatori che possano fornire un valido supporto:

- alla valutazione, anche quantitativa, delle stesse;
- alla successiva definizione degli standard di qualità garantiti su tali indicatori e alla conseguente misurazione dei risultati ottenuti.

In prima battuta è opportuno che il

gruppo di lavoro cerchi di associare a ogni driver della qualità uno o più possibili indicatori indipendentemente dal fatto che siano effettivamente rilevabili.

Tali indicatori possono essere basati su dati quantitativi, ma anche su parametri qualitativi o descrittivi. In ogni caso occorre assicurarsi che essi siano correlati ai fattori critici individuati, rilevanti rispetto agli obiettivi di miglioramento dell'organizzazione, nonché rapportabili a fattori e variabili percepibili da parte degli utenti.

La Tabella 17 evidenzia alcuni esempi di indicatori individuati per il servizio sociale professionale.

Occorre poi selezionare, tra gli indicatori individuati, quelli che verranno effettivamente utilizzati. A tal fine, per ogni indicatore è necessario (Tabella 18):

- definire unità di misura e modalità di rilevazione e calcolo;
- stabilire, sulla base dei dati occorrenti per il calcolo, se è rilevabile oppure no;
- individuare le fonti informative da cui è possibile raccogliere i dati ne-

QUALITÀ DEI SERVIZI

Tabella 18 - Un esempio di scheda di rilevazione dell'indicatore

Denominazione indicatore	Fornire una denominazione sintetica
Finalità dell'indicatore	Evidenziare perché viene utilizzato l'indicatore
Formula	Descrivere l'algoritmo di calcolo
Modalità di rappresentazione	Specificare sinteticamente come vengono rappresentate le informazioni fornite dall'indicatore (es. tabella, grafico ecc.)
Performance positiva	Specificare le modalità di interpretazione dell'indicatore in caso di performance positiva
Tipologia	(Contesto, input, output ecc.)
Strumenti di programmazione	(Rpp, Peg, entrambi)
Collegamenti	(Funzione, finalità, servizio, obiettivo, processo ecc.)
Dati di riferimento	Specificare i dati elementari occorrenti per il calcolo dell'indicatore
Fonti	Specificare se i dati sono contenuti in fonti interne o esterne
Responsabile della rilevazione	Specificare l'unità organizzativa responsabile della rilevazione del dato
Validazione	Specificare se il dato è stato validato dagli stakeholder dell'ente

cessari per la sua elaborazione, nonché i responsabili per la loro rilevazione.

Solo se si affronta con attenzione tale passaggio, si potrà essere sicuri di disporre di un sistema di indicatori effettivamente utilizzabile sia a preventivo, sia a consuntivo. Ciò tenendo conto che su tali indicatori occorrerà poi definire gli standard di qualità.

Dagli indicatori agli standard di qualità

Individuati gli indicatori, occorre infine definire il valore delle prestazioni che l'ente si impegna a garantire all'utente nell'erogazione del servizio. Gli standard di qualità rappresentano il punto di riferimento sulla base del quale l'organizzazione può confrontarsi per valutare le proprie performance e definire eventuali obiettivi di miglioramento, ma costituiscono anche uno strumento di tutela dell'utente stesso, nel momento in cui vengono adottati all'interno della carta dei servizi.

Pertanto gli standard rappresentano obiettivi, espressi in termini di livello di qualità delle prestazioni, che sono prefissati e garantiti agli utenti da parte dell'ente erogatore. Essi:

- sono determinati con riferimento

agli indicatori individuati in fase di analisi dei processi di erogazione;

- vanno mantenuti e, se possibile migliorati nel tempo;

- devono essere periodicamente monitorati, mediante la rilevazione a consuntivo degli indicatori sulla base dei quali essi sono stati definiti. È quindi importante sottolineare che lo standard di qualità non è necessariamente il valore atteso della prestazione (target), l'obiettivo che l'ente si prefissa di raggiungere. Esso è piuttosto il valore delle presta-

zioni che ci si impegna a garantire nei confronti dell'utente (Figura 12).

La verifica e l'aggiornamento degli standard di qualità

Le procedure di verifica e di aggiornamento degli standard presuppongono che sia stato effettuato un lavoro di strutturazione del sistema informativo a supporto della raccolta dei dati necessari per il calcolo a consuntivo degli indicatori. Al fine di individuare tali procedure, le caratteristiche del processo di erogazione

Figura 12 - Definizione di target e standard

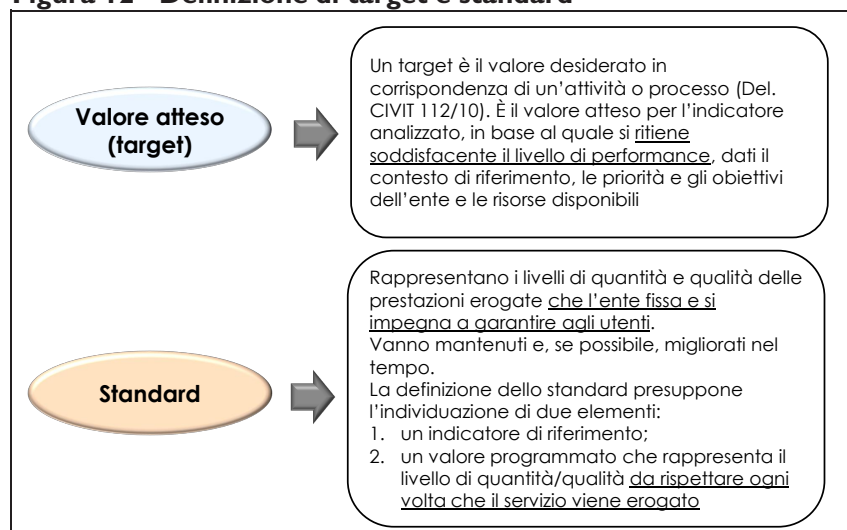
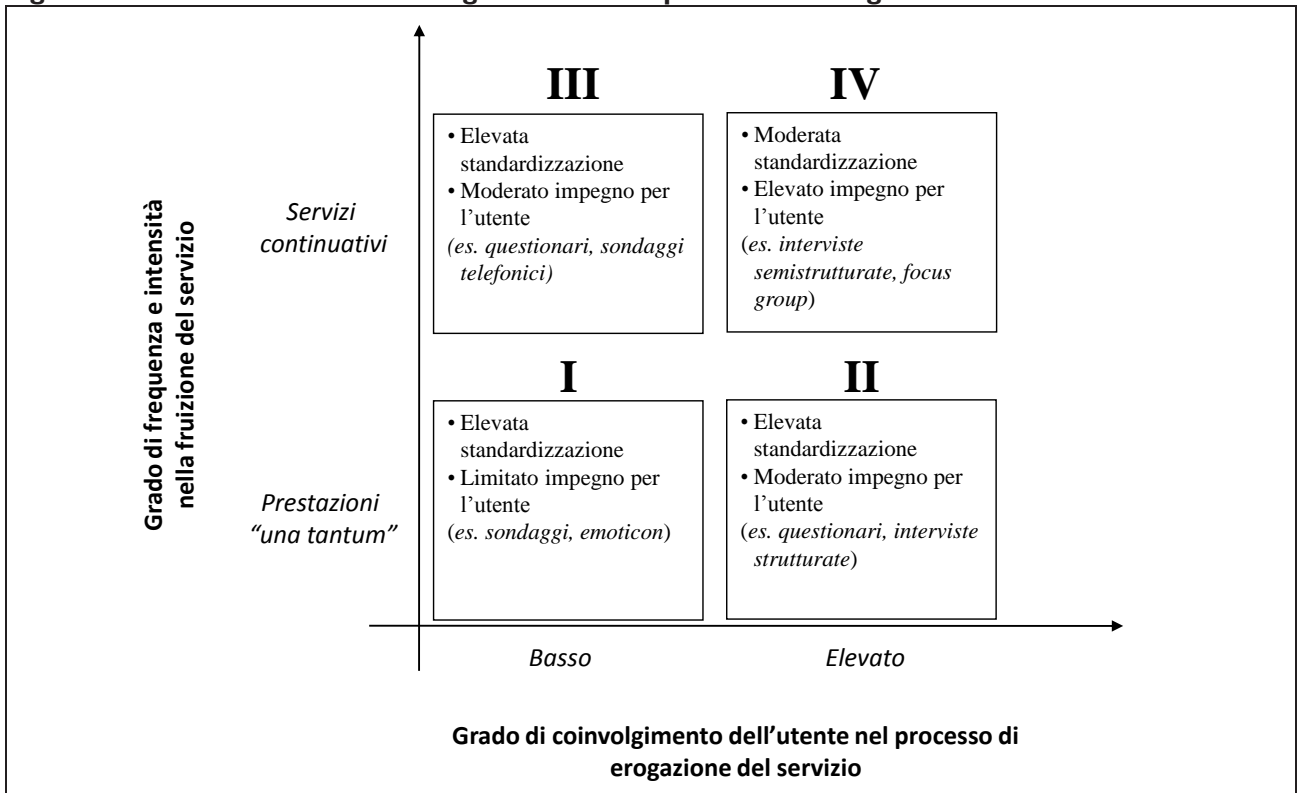


Figura 13 - Procedure di verifica degli standard di qualità e coinvolgimento dell'utente



zione del servizio assumono rilievo sotto diversi aspetti.

Innanzitutto possono influenzare significativamente le modalità di coinvolgimento dell'utente nella verifica del rispetto degli standard di qualità. Ciò vale soprattutto per le procedure di consultazione degli utenti, per le quali occorre tenere conto di due variabili:

- il grado di frequenza e di intensità nella fruizione del servizio;

- il livello di coinvolgimento dell'utente nel processo di erogazione.

Con riferimento alla prima variabile, è possibile distinguere tra servizi caratterizzati da prestazioni "una tantum" (es. la partecipazione a un'iniziativa culturale) e servizi che presuppongono prestazioni continuative (es. il servizio gas-metano). In merito alla seconda variabile, è possibile distinguere i servizi che prevedono un basso coinvolgimen-

to dell'utente nella loro erogazione (es. la richiesta di una carta d'identità, ma anche servizi collettivi come l'illuminazione pubblica) dai servizi che presuppongono un elevato coinvolgimento e una forte intensità nella relazione tra utente e struttura erogativa (es. la maggior parte dei servizi alla persona).

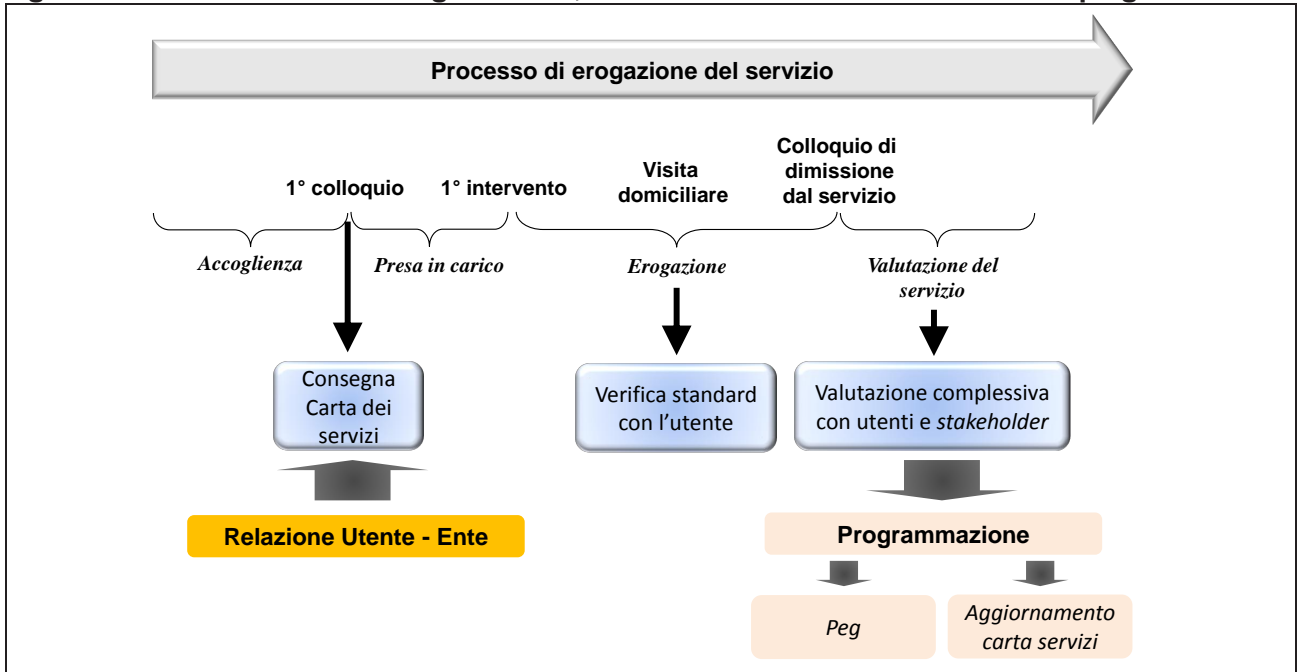
Dall'incrocio di queste variabili è possibile ricavare una matrice di quattro quadranti (Figura 13). A livello generale, le modalità di coinvolgimento dell'utente nella verifica del rispetto degli standard dovrebbero essere commisurate all'intensità dell'esperienza effettuata nella fruizione del servizio. Pertanto, per servizi caratterizzati da prestazioni "una tantum" e da un basso livello di coinvolgimento (quadrante I) può essere conveniente puntare su procedure molto standardizzate, basate su strumenti di rilevazione che

richiedono un limitato impegno dell'utente, sia in termini di tempo spesso nella consultazione, sia nell'ampiezza e nella complessità delle valutazioni richieste. Strumenti come le interfacce emozionali (c.d. emoticon) del progetto "Mettiamoci la faccia" sono adatti a servizi con tali caratteristiche, soprattutto se i servizi sono fruibili *on line*.

Al contrario, per i servizi continuativi e con un elevato grado di coinvolgimento dell'utente (quadrante IV) può essere utile puntare su procedure che lascino margini di flessibilità nel rapporto tra chi gestisce la procedura e l'utente consultato, pur non rinunciando a un livello di standardizzazione necessario per garantire l'elaborazione dei dati a livello aggregato. In questo caso è possibile puntare su strumenti che richiedono un impegno più elevato da parte dell'utente, sia in termini di

QUALITÀ DEI SERVIZI

Figura 14 - Procedure di verifica degli standard, relazione con l'utente e raccordo con la programmazione



tempo, sia dal punto di vista dell'ampiezza e della complessità della valutazione. Buona parte dei servizi di supporto rivolti a utenti interni possono essere classificati in tale tipologia.

In ogni caso è fondamentale definire le procedure di verifica degli standard facendo stretto riferimento alle caratteristiche del processo di erogazione. Attraverso la sua corretta mappatura, infatti è possibile:

- individuare le modalità con le quali l'ente entra in relazione con l'utente nel percorso di fruizione del servizio;

- raccordare la verifica degli standard con le caratteristiche del sistema di programmazione e controllo adottato.

Nell'esempio in Figura 14, che riprende le caratteristiche di un servizio socio-assistenziale, emerge con evidenza che il processo di gestione a regime standard di qualità dei servizi è stato fortemente ancorato alle caratteristiche del processo di erogazione del servizio. In

questo caso potremmo trovarci di fronte a un servizio che presenta le caratteristiche delineate nel quadrante IV della Figura 13. Pertanto è molto importante individuare i momenti chiave della relazione tra ente e utente.

In particolare la carta dei servizi, contenente gli standard di qualità dichiarati, viene consegnata all'utente in occasione del primo colloquio con l'assistente sociale, dopo una prima analisi dei suoi bisogni e l'individuazione delle possibili risposte attivabili dal soggetto erogatore. In questo modo l'utente viene reso maggiormente consapevole del servizio che gli verrà erogato, prendendo visione a preventivo degli standard garantiti, ed è quindi messo in grado di conoscere i fattori a cui dovrà porre attenzione nella valutazione delle prestazioni ricevute.

Altro passaggio chiave è la verifica individuale del rispetto degli standard. Anche in questo caso è stato individuato un momento specifico nella relazione tra soggetto erogatore

e utente (visita domiciliare), nel quale è possibile coinvolgere potenzialmente ogni utente nella verifica degli standard.

Occorre infine pensare a una valutazione complessiva periodica, che analizzi in maniera aggregata i feedback ottenuti dalle singole verifiche individuali. Tale valutazione, come già sottolineato, deve vedere la partecipazione attiva di soggetti rappresentanti degli interessi degli utenti ed, eventualmente, degli altri stakeholder coinvolti nel servizio.

Tale valutazione dovrà essere condotta in tempi utili ai fini della programmazione, affinché i suoi esiti possano essere utilizzati per la definizione degli obiettivi di miglioramento da inserire nel piano esecutivo di gestione, oppure per l'eventuale aggiornamento del contratto di servizio con l'ente gestore.

È infine necessario che le procedure adottate per la verifica degli standard e il coinvolgimento degli utenti siano esplicitate all'interno del testo della carta dei servizi. ▲