

Deliberazione n. 154/2015/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Antonio De Salvo	presidente;
dott. Marco Pieroni	consigliere;
dott. Massimo Romano	consigliere (relatore);
dott. Italo Scotti	consigliere;
dott.ssa Benedetta Cossu	primo referendario;
dott. Riccardo Patumi	primo referendario;
dott. Federico Lorenzini	primo referendario (relatore).

Adunanza del 15 dicembre 2015

Visto l'art. 100, comma secondo, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

Visto l'articolo 27 della legge 24 novembre 2000, n. 340;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 dell'11 giugno 2008;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto l'articolo 17, comma 31, decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sugli enti locali e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto l'art. 148, comma 1 del testo unico degli enti locali, come riformulato dall'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n.213, e successivamente sostituito dall'art. 33 del d.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, che fa obbligo ai sindaci dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti e ai presidenti delle province, di trasmettere annualmente alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, avvalendosi del direttore generale, o del segretario negli enti nei quali non è prevista la figura del direttore generale, un referto sul sistema dei controlli interni, sulla base delle linee guida deliberate dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti;

Vista la deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR del 24 novembre 2014 della Sezione delle autonomie, riportata in allegato, con la quale sono state approvate le linee guida relative all'esercizio 2014 per il referto annuale di cui all'art. 148 TUEL;

Esaminati i referti relativi all'anno 2014 inviati a questa Sezione regionale di controllo della Corte dei conti dalle province di Bologna (Città metropolitana), Ferrara, Forlì-Cesena, Modena, Parma, Piacenza, Ravenna, Reggio Emilia e Rimini e dai comuni di Argenta, Bagnacavallo, Bellaria Igea Marina, Bologna, Budrio, Carpi, Casalecchio di Reno, Casalgrande, Castel Maggiore, Castel San Pietro Terme, Castelfranco Emilia, Cattolica, Cento, Cervia, Cesena, Cesenatico, Comacchio, Copparo, Correggio, Faenza, Ferrara, Fidenza, Finale Emilia, Fiorano Modenese, Fiorenzuola d'Arda, Forlì, Formigine, Imola, Lugo, Maranello, Medicina, Mirandola, Modena, Molinella, Nonantola, Parma, Pavullo nel Frignano, Piacenza, Pianoro, Ravenna, Reggio Emilia, Riccione, Rimini, Salsomaggiore, San Giovanni in Persiceto, San Lazzaro di Savena, Santarcangelo di Romagna, Sassuolo, Savignano sul Rubicone, Scandiano, Soliera, Valsamoggia, Vignola, Zola Predosa;

Considerato che dall'esame dei referti trasmessi da tutti gli enti soggetti all'obbligo e dall'attività istruttoria svolta emergono criticità/irregolarità sulle quali è opportuno richiamare l'attenzione degli enti, allo scopo di assicurare un loro tempestivo superamento;

Rileva quanto segue:

Premessa

Con l'art.33 del d.l. n.91/2014, convertito con modificazioni dalla l. n.116/2014, la verifica svolta dalla Corte dei conti sul funzionamento dei controlli interni, ex art. 148 del TUEL, assume una cadenza annuale (da semestrale). La deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie, che ha approvato per l'esercizio 2014 le linee guida e lo schema di relazione/referto annuale del sindaco per i comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti e del presidente della provincia sul funzionamento dei controlli interni (art.148 TUEL), puntualizza che *"i controlli devono costituire una base di riferimento per scelte funzionali alla realizzazione di processi di razionalizzazione della gestione e ad innescare un radicale mutamento dei comportamenti amministrativi, da conformare ai criteri della tracciabilità e della responsabilità"*. Nella stessa delibera vengono richiamate alcune necessarie azioni propedeutiche (tra le quali: precisazioni delle finalità e dell'oggetto del controllo, dei risultati attesi, dei tempi per lo svolgimento delle attività, delle modalità del controllo da svolgere e individuazione delle attività necessarie, dei centri di responsabilità e dei soggetti coinvolti, delle implicazioni contabili e dei tempi e dei destinatari degli esiti dei controlli) al fine di *"identificare il flusso informativo idoneo a garantire il funzionamento del controllo stesso, nonché di verificare le finalità ad esso attribuite e di individuare eventuali responsabilità organizzative ..."*. Questo consente di avere già in fase di programmazione la consapevolezza dell'area da controllare e dei soggetti coinvolti; successivamente, una volta chiarito ed individuato l'esatto flusso informativo, questo deve essere disciplinato nell'ambito dell'autonomia normativa ed organizzativa dell'ente. Si evidenzia, infine, che nel nuovo schema di referito annuale è stata approfondita la sezione relativa al controllo sugli equilibri finanziari, considerato il novellato art. 148 del TUEL laddove, al comma 1 viene statuito che *"Le Sezioni regionali della Corte dei conti ..., verificano il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale"* (cfr. deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie).

Con riferimento al controllo di regolarità amministrativa e contabile:

Con riferimento alla prima sezione del questionario, il Collegio osserva che il legislatore ha attribuito ampia rilevanza al controllo di regolarità

amministrativa e contabile degli atti, in particolare quando stabilisce all'art. 147, comma 1, del TUEL, che questo è finalizzato *"a garantire ... la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa"*. L'effettuazione di questa prima tipologia di controllo rappresenta, infatti, un presupposto imprescindibile degli altri controlli previsti al comma successivo del medesimo art. 147 (controllo di gestione, strategico, sugli equilibri finanziari, sugli organismi partecipati, sulla qualità dei servizi), in quanto tutti implicano, *in primis*, la legittimità e la regolarità dell'agere pubblico.

Il legislatore prevede che, nella fase preventiva di formazione degli atti, il controllo avvenga attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica da parte dei responsabili dei servizi e, qualora le determinazioni comportino *"riflessi diretti ed indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente"*, debba essere richiesto al responsabile del servizio finanziario anche il parere di regolarità contabile ex art. 49 del TUEL e il visto attestante la copertura finanziaria ex art. 153, comma 5, del TUEL, in linea con il principio contabile n. 2 dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno, nella parte intitolata *"Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità"*, punti 65 e 66.

A questo proposito la Sezione sottolinea l'importanza del ruolo assunto dal responsabile del servizio finanziario che, ai sensi dell'art. 153, comma 4, del TUEL, è preposto *"... più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica"*.

Nella fase successiva all'adozione degli atti poi, il controllo di regolarità amministrativa è espletato, sotto la direzione del segretario comunale, secondo i principi generali di revisione aziendale e le modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente.

Rif. 1.2 quest. - Come stabilito nel punto 65 del principio contabile n. 2 precedentemente richiamato *"il parere di regolarità contabile dovrà tenere conto, in particolare, delle conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico patrimoniali"*. Dall'esame dei questionari è emerso che per la Provincia di Ferrara e per il Comune di Imola il responsabile del servizio finanziario, nella resa del parere di regolarità contabile, non ha verificato l'andamento delle entrate in relazione agli equilibri complessivi di bilancio, gli andamenti di cassa - sia di entrata che di spesa - e la conseguente effettiva copertura della spesa.

Rif. 1.3 - 1.3.a. quest. - Ai sensi dell'art. 49, comma 1, del TUEL i pareri di regolarità tecnica e contabile, pur non essendo vincolanti, risultano obbligatori: in base al successivo comma 4, la giunta o il consiglio comunale possono non conformarsi a questi, rendendo un'adeguata motivazione nel testo della deliberazione. Quanto richiamato comporta che il rilascio dei suddetti pareri rappresenti una condizione di legittimità delle delibere medesime, così come la puntuale motivazione di un'eventuale discostamento del contenuto dell'atto.

A questo proposito il Comune di Finale Emilia riferisce che la giunta comunale ha approvato la deliberazione n. 127 del 31 ottobre 2014 avente per oggetto *"Rete di monitoraggio della qualità dell'aria-Accordo biennio 2014-2015 - approvazione dello schema di convenzione tra Regione Emilia Romagna, Amministrazione provinciale, Comuni e Arpa sezione di Modena - sottoscrizione convenzione"*, per una spesa annua di euro 2.794,44, priva del parere di regolarità contabile. L'ente dichiara, inoltre, che "non è stata data applicazione alle disposizioni di cui all'art. 31 del d.lgs. n. 33 del 14 marzo 2013 in quanto l'inadempienza non è stata formalizzata. In ogni caso non è dato sapere se sia l'unico atto. E' l'unico di cui il Responsabile del servizio ragioneria dichiara esserne a conoscenza". Alla luce delle dichiarazioni rilasciate, si invita l'ente a una puntuale revisione e riscontro degli atti privi del parere di regolarità contabile con attenta valutazione e monitoraggio delle loro implicazioni finanziarie.

Rif. 1.3.2 quest. - Il responsabile del servizio finanziario rilascia oltre al parere, anche il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria ex art. 153, comma 5, del TUEL. Il Collegio osserva che tale attestazione non va solo intesa come mera verifica contabile, ma anche come momento per un riesame dell'esattezza dei dati previsionali.

Il Comune di Cesenatico, fatto di rilevante gravità, non ha reso riscontro e chiarimento in merito ad eventuali deliberazioni di spesa adottate senza il visto di copertura finanziaria.

Rif. 1.4 - 1.4.1 quest. - L'art. 153, comma 6, del TUEL prescrive che *"Il regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante dell'ente, al consiglio dell'ente nella persona del suo presidente, al segretario ed all'organo di revisione, nonché alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da*

pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso la segnalazione è effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. Il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'articolo 193 del TUEL entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della giunta". Al riguardo la segnalazione effettuata dal direttore del settore personale e bilancio della Provincia di Bologna non ha comportato l'intervento del consiglio provinciale a norma dell'art. 193 del TUEL. Il Comune di Copparo non ha risposto sul punto.

Rif. 1.5 -1.5.1 -1.5.2 quest. - Con riferimento al controllo successivo degli atti prescritto dall'art. 147-bis, comma 2, del TUEL, il Comune di Cesenatico riferisce di aver utilizzato, per la selezione degli atti, tecniche di campionamento diverse rispetto a quelle utilizzate nel periodo precedente, ma non dà alcuna indicazione circa le nuove modalità adottate. Il Comune di Copparo, invece, non fornisce alcuna risposta in merito al controllo successivo degli atti ed alle comunicazioni obbligatorie da effettuare. Il Comune di Correggio riferisce che "nell'anno 2014 il segretario comunale, a causa della decadenza degli incarichi dirigenziali ex art. 110 del d.lgs. 267/2000, è stato nominato dirigente *ad interim* di diversi settori dell'ente. In tal modo si è verificata una sostanziale coincidenza tra il soggetto controllore e il soggetto controllante che ha reso non praticabile il controllo successivo sulla regolarità amministrativa degli atti". Il Comune di Reggio Emilia nel 2014 non ha effettuato i prescritti controlli a campione sugli atti amministrativi.

Rif. 1.5.3 quest. - In ordine alla selezione casuale degli atti, effettuata con motivate tecniche di campionamento che devono tener conto anche della disciplina in materia di prevenzione della corruzione (art. 1, commi 6-9, l. 190/2012), la maggioranza dei comuni ha dichiarato di aver esaminato tipologie di atti rientranti nell'ambito delle aree a rischio, conformemente al piano anticorruzione (88,89% degli enti obbligati). Alcuni comuni (Budrio, Carpi, Cesena, Fidenza, Fiorano Modenese, Formigine) hanno fornito indicazioni generiche. Il Comune di Salsomaggiore, nel secondo invio del referto, non ha reso, in merito, alcuna risposta.

Rif. 1.6 - 1.6.a - 1.6.b - 1.6.c quest. - In ordine al riscontro tra irregolarità rilevate e irregolarità sanate la maggior parte degli enti dichiara di avere effettuato i necessari interventi correttivi (79,37% degli enti obbligati). Diversamente, per la Provincia di Ravenna risulta che a n. 7 irregolarità riscontrate nell'anno di riferimento corrispondono

n. 5 irregolarità sanate; per la Provincia di Rimini n. 17 rilevate e n. 2 sanate, "le altre di poco conto"; per il Comune di Carpi l'unica irregolarità riscontrata non risulta sanata; per Castelfranco Emilia n. 114 irregolarità riscontrate e nessuna sanata; per Comacchio n. 6 rilevate e nessuna sanata; per Faenza n.18 rilevate e nessuna sanata; per Fiorano Modenese n. 4 rilevate e nessuna sanata; per Fiorenzuola d'Arda n. 4 rilevate e nessuna risposta circa le irregolarità sanate; per Imola n. 17 rilevate e n. 15 sanate; per Maranello n. 3 rilevate e nessuna sanata; per il Comune di Mirandola n. 20 rilevate e nessuna sanata; per il Comune di Parma n. 3 irregolarità rilevate e nessuna sanata. Il Comune di Cesenatico non ha dato alcuna informazione sul punto.

Rif. 1.7 - 1.7.1 - 1.7.2 - 1.8 quest. - Ai sensi dell'art. 147-*bis*, comma 3, del TUEL, i risultati emersi dall'attività di controllo successivo devono essere trasmessi periodicamente, a cura del segretario, *"ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai revisori dei conti, agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale"*.

Dall'analisi dei questionari è emerso che la maggior parte dei comuni effettua la comunicazione semestralmente. Il Comune di San Giovanni in Persiceto al momento della presentazione del referto non aveva ancora effettuato alcuna comunicazione. Il Comune di Cesenatico dichiara di non aver comunicato le risultanze del controllo ai revisori dei conti e al consiglio comunale, mentre la Provincia di Forlì-Cesena e i comuni di Cesena, Fiorano Modenese, Formigine, Maranello e Ravenna non hanno effettuato la comunicazione all'organo consigliare degli enti. I comuni di Santarcangelo di Romagna e Valsamoggia dichiarano di non aver comunicato le risultanze del controllo ai revisori dei conti, agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti e al consiglio comunale. Il Comune di Bellaria Igea Marina non ha effettuato la comunicazione agli organi di valutazione e al consiglio comunale. Il Comune di Molinella non ha fornito informazioni agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti. Infine, il Comune di Riccione dichiara di riferire esclusivamente al presidente del consiglio comunale, alla giunta e al sindaco. Il Comune di Fiorenzuola d'Arda dichiara che per le riscontrate irregolarità non sono state trasmesse ai responsabili dei servizi competenti le direttive alle quali conformarsi.

In conclusione, le risultanze emerse dall'attività di controllo successivo non risultano comunicate ai responsabili dei servizi nel 7,94% dei casi,

nel 12,70% ai revisori dei conti, per il 14,29% degli enti all'organo di valutazione del personale e nel 22,22% delle ipotesi al consiglio comunale.

Rif. 1.10 quest. - Con riguardo ai pagamenti tardivi, l'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile è tenuto, ex art. 41, comma 1, del d.l. n. 66/2014, alla verifica del prospetto, allegato alle relazioni ai bilanci consuntivi o di esercizio, attestante l'importo dei pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dall'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 231/2002, nonché dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'art. 33 del d.lgs. n. 33/2013, dandone atto nella propria relazione. Inoltre, il comma 2 del citato art. 41 del d.l. n. 66/2014 stabilisce che le amministrazioni pubbliche, esclusi gli enti del servizio sanitario nazionale, qualora non rispettino i tempi di pagamento previsti dall'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002, registrando tempi medi superiori a 90 giorni nel 2014 e a 60 giorni a decorrere dal 2015, *"nell'anno successivo a quello di riferimento non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione"*.

Gli organi di controllo delle province di Bologna, Ferrara, Modena e Rimini e dei comuni di Castel Maggiore, Cesenatico, Finale Emilia, Fiorenzuola d'Arda, Ravenna, Rimini e San Giovanni in Persiceto non hanno verificato le attestazioni concernenti i pagamenti tardivi come prescritto dall'art. 41 del d.l. n. 66/2014, convertito dalla legge n. 89/2014.

Rif. 1.11 - 1.11.1 quest. - In merito alle criticità segnalate dagli enti su tale tipologia di controllo, il Comune di Pavullo nel Frignano ha dichiarato che "Le criticità rilevate possono sintetizzarsi in una carenza di risorse umano/organizzative tenuto conto delle dimensioni medio/piccole dell'Ente. ...". Il Comune di Rimini ha dichiarato che "Con riferimento alla risposta di cui al precedente punto 1.6, si deve rilevare come l'integrazione della motivazione e la presentazione di controdeduzioni in merito a problematicità e irregolarità segnalate dall'Unità dei controlli richiede peraltro la modifica per il futuro di alcuni comportamenti operativi (ad es. in materia di contributi e di affidamenti di alcuni servizi); non sempre questa modifica avviene tempestivamente e di

conseguenza l'Unità dei controlli è costretta a reiterare le proprie osservazioni". Il Comune di San Giovanni in Persiceto, con particolare riferimento al precedente quesito, ha rappresentato che "il software in uso per la gestione della contabilità non permette di gestire la data della scadenza della fattura rispetto al fatto che le fatture vengono spesso contestate e pertanto decorre una sospensione dei termini di pagamento che non è appunto gestita dal software in uso" tuttavia " ... dal 31 marzo 2015, con l'introduzione della fatturazione elettronica, eventuali irregolarità delle fatture determineranno un immediato rigetto delle stesse da parte del sistema di interscambio dei dati, quindi probabilmente dal 31 marzo sarà possibile tracciare tutti i movimenti della vita della fattura. In ogni caso non sono stati richiesti all'ente interessi moratori".

In conclusione la Sezione rileva che, pur a fronte di una prevalente corretta predisposizione ed applicazione del controllo di regolarità amministrativa e contabile, permangono le seguenti rilevanti criticità: 1) nell'ambito della fase successiva del controllo in questione, per quanto vi siano differenziati livelli di rischio delle varie aree dell'azione amministrativa, talora non emerge l'adozione di distinti criteri di selezione degli atti da controllare; 2) per una percentuale non trascurabile di enti, alle irregolarità rilevate all'esito del controllo nella fase successiva non è corrisposto un puntuale processo di autocorrezione dell'amministrazione; 3) un deficit informativo circa gli esiti del controllo di regolarità effettuato nella fase successiva, in particolare verso l'organo consigliare.

Con riferimento al controllo di gestione:

L'art. 196, comma 2, del TUEL statuisce che *"il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli 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 ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi"*. Come chiarisce la deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie, il controllo di gestione non può prescindere dall'impiego di strumenti tecnico-contabili quali: 1) il *budget*, che negli enti locali può essere rappresentato dal PEG, ex art. 169 del TUEL, dove alla definizione degli obiettivi, programmi e direttive è collegata la quantificazione e l'assegnazione delle risorse ai responsabili di servizio;

2) la *contabilità analitica* ex art. 197, comma 3, del TUEL, che costituisce un sistema di contabilità economica diretto alla determinazione dei costi e dei proventi dei singoli servizi; 3) l'*analisi di bilancio*, con gli indicatori di efficacia, efficienza ed economicità; 4) il *benchmarking*, tecnica di *management* basata sul confronto, con riferimento agli enti locali, delle modalità di erogazione dei servizi pubblici e finalizzata a promuovere continui miglioramenti; 5) il *reporting*.

Rif. 2.1 quest. - I comuni di Comacchio, Finale Emilia, Molinella e Salsomaggiore dichiarano di non aver svolto il controllo di gestione (6,35% degli enti obbligati).

Specificamente, la Sezione rileva una grave carenza amministrativa addebitabile al Comune di Finale Emilia che persevera nel mancato ripristino di questa tipologia di controllo, il cui espletamento è cessato dal 31/12/2011. Grave è, infatti, la mancata predisposizione del piano degli obiettivi che rappresenta un presupposto imprescindibile per una sana e corretta gestione amministrativa del bilancio.

Si rileva, altresì, che il Comune di Comacchio, nel referto relativo al secondo semestre 2013, aveva dichiarato che "il nuovo regolamento sui controlli interni troverà attuazione operativa, anche a seguito della riorganizzazione in atto, in conformità alle previsioni della deliberazione di giunta n. 85 del 12 marzo 2014". Il Comune di Salsomaggiore, poi, dichiara che l'attività di controllo partirà dal 2015.

Per quanto, infine, riguarda il Comune di Molinella la Sezione riscontra che, per il 2013, l'ente aveva dichiarato di svolgere sostanzialmente il controllo di gestione, verificando il raggiungimento degli obiettivi delineati nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG), questo pur senza aver adottato una disciplina regolamentare relativa a tale forma di controllo. Dalle risposte al questionario per il 2014 la Sezione rileva che la situazione pare immutata. Non risulta, infatti, ancora normata l'istituzione e la modalità di svolgimento del controllo in questione per cui si invita l'ente a predisporre la necessaria disciplina regolamentare.

Rif. 2.2 - 2.2.1 quest. - I comuni di Castel Maggiore, San Giovanni in Persiceto, Santarcangelo di Romagna e Vignola dichiarano di non avere una struttura appositamente dedicata al controllo di gestione. In particolare il Comune di Castel Maggiore riferisce che la struttura organizzativa "Non è prevista nell'organigramma" e che il controllo è esercitato "tra segretario e servizio finanziario". Il Comune di San Giovanni in Persiceto comunica che "Non esiste una struttura

appositamente dedicata al controllo di gestione: comunque la struttura del bilancio permette una rappresentazione a livello finanziario della gestione e dei budget assegnati in relazione ai singoli centri di responsabilità ed ai centri di costo. Pur non essendo regolamentata tale procedura di controllo viene comunque espletata nella sostanza attraverso *report* che vengono messi a disposizione periodicamente degli assessori e del sindaco, nonché dei responsabili di servizio interessati". Il Comune di Santarcangelo di Romagna comunica che "Non è prevista nell'organigramma una struttura esclusivamente dedicata alla funzione del controllo di gestione"; tale controllo viene svolto dal "Servizio Economico Finanziario". Il Comune di Vignola dichiara che "Pur non essendo presente nell'Ente una specifica struttura deputata al Controllo di Gestione, almeno dall'anno 1996 le relative attività vengono svolte dalla Direzione Generale (fino al 30/09/2014), dal Segretario Generale e dalla Direzione Servizi Finanziari".

Rif. 2.4 - 2.4.a. quest. - Tramite il regolamento di contabilità ed il regolamento sui controlli interni, gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa, definiscono il processo del controllo di gestione (strumenti, metodologie e modalità organizzative). In via preliminare, come richiamato in premessa, si sottolinea l'importanza di una redazione precisa e dettagliata dei regolamenti comunali per quanto riguarda la definizione dei flussi informativi al fine di garantire un efficace ed un efficiente funzionamento del controllo in questione.

Le province di Ferrara, Forlì-Cesena, Modena e Ravenna e i comuni di Bagnacavallo, Carpi, Casalecchio di Reno, Castel Maggiore, Cattolica, Cervia, Cesenatico, Copparo, Correggio, Finale Emilia, Formigine, Imola, Lugo, Molinella, Piacenza, Santarcangelo di Romagna, Valsamoggia, Vignola, e Zola Predosa non hanno definito nei regolamenti la "struttura" e i "contenuti" del referto sul controllo di gestione.

Rif. 2.4.b. quest. - I comuni di Castel Maggiore e Cesenatico non forniscono informazioni riguardo l'indicazione, nei regolamenti, dei destinatari del referto.

Rif. 2.4.c. quest. - Le province di Forlì-Cesena, Reggio Emilia e Rimini e i comuni di Argenta, Bellaria Igea Marina, Castel Maggiore, Castel San Pietro Terme, Cattolica, Comacchio, Correggio, Fidenza, Finale Emilia, Fiorano Modenese, Maranello, Molinella, Parma, Rimini, San Lazzaro di Savena, Sassuolo, Savignano sul Rubicone, Valsamoggia, Vignola, Zola Predosa non hanno previsto, nei regolamenti, l'obbligo delle azioni correttive per il raggiungimento degli obiettivi programmati (36,51%

degli enti obbligati).

Rif. 2.4.d. quest. - La Provincia di Reggio Emilia e i comuni di Bellaria Igea Marina, Budrio, Castelfranco Emilia, Castel Maggiore, Castel San Pietro Terme, Cattolica, Copparo, Correggio, Fidenza, Finale Emilia, Imola, Molinella, Salsomaggiore, Sassuolo, Savignano sul Rubicone, Soliera, Valsamoggia e Vignola non hanno stabilito, nei regolamenti, i flussi informativi tra i diversi uffici e sistemi informativi per l'alimentazione del sistema del controllo di gestione (30,16% degli enti obbligati).

Rif. 2.4.e. quest. - Le province di Bologna e di Forlì-Cesena e i comuni di Casalgrande, Cattolica, Cento, Cesenatico, Comacchio, Copparo, Correggio, Ferrara, Fiorano Modenese, Formigine, Maranello, Mirandola, Molinella, Nonantola, Parma, Ravenna, Salsomaggiore, Sassuolo, Savignano sul Rubicone, Scandiano, Soliera, Valsamoggia, Vignola e Zola Predosa dichiarano di non aver regolamentato l'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale (41,27% degli enti obbligati).

Rif. 2.4.f. quest. - Le province di Bologna e di Forlì-Cesena e i comuni di Bellaria Igea Marina, Casalecchio di Reno, Casalgrande, Castel San Pietro Terme, Cattolica, Cervia, Cesenatico, Copparo, Fidenza, Fiorenzuola d'Arda, Medicina, Molinella, Nonantola, Parma, Piacenza, Pianoro, Salsomaggiore, Santarcangelo di Romagna, Sassuolo, Savignano sul Rubicone, Scandiano, Soliera, Valsamoggia e Zola Predosa dichiarano di non aver regolamentato l'adozione di un sistema di contabilità analitica (41,27% degli enti obbligati).

Rif. 2.5. - 2.5.1 quest. - Si puntualizza che presupposto essenziale per l'espletamento del controllo di gestione è la predisposizione del PEG che traduce in obiettivi operativo-gestionali i programmi fissati dagli organi politici. Il PEG che si compone di valori finanziari, dati quantitativi e parti descrittive, introduce nell'ente locale la logica budgetaria con il principio in base al quale la definizione di obiettivi, programmi e direttive deve essere accompagnata dalla quantificazione e dall'assegnazione delle risorse ai responsabili della gestione. I comuni di Correggio e Finale Emilia dichiarano che il PEG adottato non traduce le "strategie" in "obiettivi", con indicatori di risultato idonei a verificarne lo stato di attuazione e riferiscono rispettivamente che "nell'anno 2014 la nuova amministrazione ha redatto un piano esecutivo numerico, contenente solamente i dati finanziari" e che "il piano degli obiettivi non è stato predisposto".

Rif. 2.6. quest. - In generale gli enti hanno comunicato di adottare indicatori economici, finanziari, qualitativi, quantitativi, temporali, di efficacia e di efficienza per misurare il grado di realizzazione degli obiettivi. I comuni di Castel Maggiore e Parma non rispondono al quesito.

Rif. 2.7 - 2.7.1 quest. - Dall'esame dei questionari si osserva che la maggior parte degli enti elabora il referto sul controllo di gestione con periodicità annuale. Il Comune di Argenta dichiara che "il Servizio ad oggi non è in grado di redigere il suddetto referto, a causa delle scarse risorse umane a disposizione in relazione anche all'aumento dei carichi di lavoro e degli adempimenti di legge". Il Comune di Zola Predosa non comunica la periodicità ma dichiara solamente di non averlo ancora predisposto.

Rif. 2.8 quest. - Un'altra importante funzione dei referti del controllo di gestione è collegata alla valutazione della *performance* del personale, in particolare dei dirigenti e del personale in posizione organizzativa. A tal proposito i comuni di Castel Maggiore, Correggio, Fidenza, Salsomaggiore, Sassuolo, Soliera, Valsamoggia e Zola Predosa non hanno utilizzato i rapporti del controllo di gestione al fine della valutazione della *performance* del personale.

Rif. 2.9. quest. - Le province di Bologna, Ferrara, Forlì-Cesena, Modena, Ravenna, Rimini, Parma e Reggio Emilia e i comuni di Argenta, Budrio, Casalgrande, Casalecchio di Reno, Castel Maggiore, Castel San Pietro Terme, Castelfranco Emilia, Cattolica, Cento, Cervia, Cesena, Cesenatico, Comacchio, Copparo, Correggio, Faenza, Ferrara, Fidenza, Imola, Mirandola, Molinella, Parma, Piacenza, Pianoro, Ravenna, Riccione, Rimini, Salsomaggiore, San Giovanni in Persiceto, Santarcangelo di Romagna, Sassuolo, Scandiano, Soliera, Vignola, Valsamoggia, Zola Predosa non hanno avviato processi virtuosi di analisi dei comportamenti posti in essere da altri enti (*benchmarking*), al fine di ottenere miglioramenti nelle modalità di erogazione dei servizi pubblici in termini di spesa e di qualità (69,84% degli enti obbligati).

Rif. 2.10 quest. - Con riferimento alle metodologie utilizzate per misurare il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati e le eventuali azioni correttive, i comuni di Castel Maggiore e Copparo non rispondono. Il Comune di Casalecchio di Reno, invece, dichiara che "nel corso del 2014 non è stata effettuata la verifica infrannuale in quanto con l'insediamento della nuova amministrazione il PEG è stato approvato l'11 giugno. Aderendo alla programmazione, lo strumento del DUP

pluriennale ha costituito elemento programmatico per il nuovo mandato, tanto che l'Amministrazione a dicembre ha adeguato la struttura organizzativa agli obiettivi di mandato”.

Rif. 2.11 - 2.11.1 quest. - I comuni di Argenta, Castel San Pietro Terme, Cattolica, Cento, Cesenatico, Faenza, Fiorano Modenese, Maranello, Nonantola, Parma, Pavullo nel Frignano, Piacenza, Pianoro, Valsamoggia, Zola Predosa dichiarano di aver rilevato criticità nell'attuazione di questa forma di controllo.

In generale alcuni enti segnalano che le criticità derivano dai numerosi mutamenti normativi relativi alla finanza locale, fatto che implica una continua rivisitazione degli obiettivi, con la conseguenza che gli strumenti di programmazione (R.P.P., bilancio preventivo, PEG) vengono approvati ad esercizio quasi concluso: tutto ciò vanifica l'efficacia del controllo di gestione. Altri enti evidenziano la mancanza di una contabilità analitica per centri di costo con conseguente impossibilità di disporre di valutazioni sui costi e di indicatori di economicità. Infine altri enti lamentano la scarsità di risorse umane rispetto agli adempimenti richiesti dal legislatore.

In conclusione, alla luce delle criticità riscontrate la Sezione rileva che, sebbene la quasi totalità degli enti analizzati dichiarino di avere effettuato il controllo di gestione, percentuali non trascurabili degli stessi devono implementarne, a livello regolamentare, la relativa disciplina. Questo, in particolare con riferimento: 1) alla previsione dell'obbligo di azioni correttive nell'ipotesi di riscontro, nell'esercizio del controllo, del mancato conseguimento degli obiettivi programmati; 2) alla predisposizione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale; 3) alla predisposizione di un sistema di contabilità analitica; 4) alla definizione dei flussi informativi tra i diversi uffici e sistemi informativi per l'alimentazione del sistema del controllo in questione.

Con riferimento al controllo strategico:

La deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie precisa che *“Per gli enti di maggiori dimensioni l'art. 147-ter del TUEL - introdotto dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge 213/2012 - ha assegnato un ruolo significativo al controllo strategico, che impone il preliminare, graduale adeguamento dell'organizzazione della struttura e, quindi, la fissazione dei principali obiettivi, nonché la valutazione degli aspetti economico-finanziari e socio-economici*

connessi. In tale sede rilevano le risultanze dei controlli, ex ante ed ex post, tesi a verificare la conformità tra gli obiettivi strategici ed operativi dell'amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché la corrispondenza tra gestione delle risorse umane, allocazione di quelle finanziarie e amministrazione di quelle materiali".

Preliminarmente si precisa che i comuni di Castel Maggiore, Formigine e Maranello hanno compilato la sezione, nonostante per l'anno 2014 non siano obbligati ad attuare il controllo strategico.

Rif. 3.1 quest. - Tutte le province e i comuni obbligati per l'esercizio 2014 a svolgere il controllo strategico rispondono affermativamente.

Rif. 3.2 quest. - Dall'analisi dei questionari risulta che tutte le province ed i comuni possiedono una strategia definita ed idonea ad essere monitorata tramite il controllo strategico.

Rif. 3.2.1 a. b. c. d. e. quest.- Il Legislatore ha dettato una serie di strumenti di pianificazione e di programmazione amministrativo-finanziaria assunti a riferimento del sistema di controllo strategico nonché per la verifica dei risultati e delle *performance*. Tra i documenti maggiormente utilizzati si richiamano la Relazione di inizio mandato, le Linee programmatiche di mandato ex art. 42, comma 3 e art. 46, comma 3, del TUEL, il Piano generale di sviluppo, la Relazione previsionale e programmatica e il Documento Unico di programmazione per gli enti in sperimentazione ex d.lgs. n. 118/2011. Con riferimento a quest'ultimo documento, nell'allegato 4/1 del d.lgs. n. 126/2014 recante "*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118*", al punto 8 il Legislatore definisce il DUP come "*lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali*" e "*costituisce, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione*". Tale disciplina è stata recepita dal nuovo art. 170 del TUEL.

Tutte le province e i comuni prendono come riferimento le Linee programmatiche di mandato e la Relazione previsionale e programmatica o il DUP; le province di Ferrara, Parma, Ravenna e Rimini e i comuni di Carpi, Castel Maggiore, Cesena, Ferrara, Imola e Modena prendono in considerazione anche la Relazione di inizio mandato. Le province di Forlì-Cesena, Modena, Piacenza e i comuni di Bologna, Faenza, Forlì e Piacenza considerano, quale ulteriore documento di riferimento per tale controllo (oltre le Linee programmatiche di mandato e la Relazione previsionale e

programmatica o il DUP) il Piano generale di sviluppo. I comuni di Forlì, Formigine e Maranello prendono in considerazione tutti i documenti surrichiamati. Altri enti hanno comunicato di monitorare il controllo strategico anche attraverso il Piano delle *Performance* previsto dal d. lgs. 150/2009, il Piano dettagliato degli obiettivi, la Relazione di fine mandato, il PEG, il bilancio sociale annuale, lo Stato di avanzamento delle opere pubbliche.

Rif. 3.5 quest. - L'art. 147-ter, comma 1, del TUEL stabilisce che *"Per verificare lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal Consiglio, l'ente locale con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015 definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti, degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti, dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa, degli aspetti socio-economici"*. Tra i parametri di verifica, richiamati nel questionario, dello stato di attuazione dei programmi, le province di Bologna e Rimini e i comuni di Ferrara, Imola e Ravenna non hanno considerato quelli di cui alle lettere "b - grado di assorbimento delle risorse", "d - rispetto degli standard della qualità prefissati" ed "e - impatto socio-economico dei programmi". Le province di Modena, Reggio Emilia e i comuni di Castel Maggiore, Formigine, Parma e Piacenza non hanno considerato quelli di cui alle lettere d) ed e); infine i comuni di Carpi e Faenza non hanno considerato quello di cui alla lettera d) e le province di Forlì-Cesena e Ravenna e il Comune di Cesena non hanno considerato il parametro e).

Rif. 3.6 - 3.6.1 quest. - Come prescritto dall'art.147-ter, comma 2, del TUEL *"L'unità preposta al controllo strategico ... elabora report periodici da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi"*. A tale scopo la Provincia di Rimini dichiara che "non viene specificatamente elaborato alcun referto ma le risultanze del controllo strategico confluiscono nella relazione sulla *performance*". Il Comune di Imola non produce alcun referto.

Rif. 3.8 - 3.8.1 quest. - Il Comune di Carpi, nonostante dichiarare di produrre tali *report*, non ha, poi, dato seguito all'emanazione, da parte

del consiglio, della delibera di ricognizione dei programmi.

In proposito l'art. 193, comma 2, del TUEL, prevedeva che *"almeno una volta, entro il 30 settembre di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio ..."*. Successivamente, la nuova formulazione del comma 2 dell'articolo citato, in vigore dal 12 settembre 2014, statuisce che *"con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri di bilancio ..."*. Risulta, pertanto, non modificato l'art. 147-ter che al comma 2, pur senza una definita scadenza temporale, prevede l'adozione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi. Tale ricognizione viene effettuata confrontando i programmi indicati nella relazione previsionale e programmatica, ora sostituita dal DUP e i risultati conseguiti alla luce dei report prodotti dal controllo strategico.

Rif. 3.8.2 quest. - Le province di Ferrara, Piacenza e Rimini e i comuni di Bologna, Faenza, Ferrara, Forlì e Maranello dichiarano che, all'esito del controllo in questione, è stato necessario riorientare la strategia dell'ente.

Rif. 3.9 quest. - Con riferimento ad eventuali criticità incontrate nell'attuazione di tale tipo di controllo la Provincia di Forlì-Cesena dichiara che "non possono essere sufficienti indicatori di efficacia, sarebbero quantomeno necessari indicatori di impatto". La Provincia di Rimini, poi, ha puntualizzato che "Nella fattispecie il mutato quadro istituzionale in cui si è trovata la Provincia fin dall'inizio del mandato 2009/2014 (annessione 7 Comuni dell'Alta Valmarecchia e riordino istituzionale delle Province) ha pesantemente influito sulla programmazione strategica del mandato, determinando revisioni, battute d'arresto e riprogrammazioni delle strategie fino ad arrivare al 2014 con l'anno della trasformazione della Provincia in ente di secondo livello. A fronte di questi cambiamenti radicali, seguiti dai pesanti tagli delle risorse finanziarie in capo all'Ente, il controllo strategico ha subito una sostanziale involuzione". Infine, il Comune di Ferrara riferisce che ha incontrato criticità nell' "allocare le risorse agli obiettivi strategici per mancanza di idonei programmi informatici".

In conclusione la Sezione rileva che in alcuni casi non sono stati considerati parametri rilevanti e normativamente richiamati

all'art. 147-ter per verificare lo stato di attuazione dei programmi quali il grado di assorbimento delle risorse (non oggetto di valutazione nel 22,73% degli enti obbligati), il rispetto degli *standard* di qualità prefissati (non riscontrati nel 50% degli enti obbligati) e l'impatto socio-economico dei programmi (non oggetto di valutazione nel 54,55% dei casi). Inoltre si richiama l'attenzione delle Amministrazioni sulla rilevanza dei *report* di cui all'art. 147-ter, comma 2, del TUEL e delle successive deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi (peraltro adottate dalla quasi totalità degli enti esaminati). Tale ricognizione viene effettuata confrontando i programmi indicati nella relazione previsionale e programmatica, ora sostituita dal DUP e i risultati conseguiti alla luce dei *report* prodotti in esito al controllo strategico.

Con riferimento al controllo sugli equilibri finanziari:

La deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie puntualizza che *"Le norme regolamentari dell'Ente devono disciplinare il controllo sugli equilibri finanziari in ottemperanza alle previsioni di cui all'art. 147-quinquies del TUEL, che tra l'altro esalta l'attività di coordinamento e di vigilanza del responsabile del servizio finanziario e l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi, al fine di garantire la costante verifica degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche nell'ottica della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno."* Nella medesima delibera si evidenzia inoltre che *"Il controllo sugli equilibri finanziari impone il monitoraggio costante degli stessi non solo con riguardo all'Ente, ma anche con riferimento al "Gruppo Ente Locale", tenuto conto della influenza dell'andamento economico-finanziario dei vari organismi partecipati"*.

Rif. 4.1 quest. - Come richiamato, l'art. 147-quinquies attribuisce il nuovo controllo sugli equilibri di bilancio alla direzione e al coordinamento del responsabile del servizio finanziario. Tale controllo deve coinvolgere il segretario comunale, i responsabili di servizio e la giunta, allo scopo di verificare il rispetto, anche nella fase gestionale, degli equilibri finanziari che l'ente è obbligato a osservare in sede di approvazione del bilancio. A tale proposito, nel referto annuale per l'anno 2014, le province di Ferrara e Reggio Emilia e i comuni di Argenta, Castel San Pietro Terme, Cervia, Copparo, Correggio, Finale

Emilia, Fiorano Modenese, Medicina, Mirandola, Molinella, Nonantola, San Giovanni in Persiceto, Sassuolo e Zola Predosa hanno comunicato che il responsabile del servizio finanziario non ha adottato atti di indirizzo e/o di coordinamento.

Rif. 4.2 quest. - La deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie puntualizza che *"per il controllo degli equilibri finanziari di bilancio, sia di competenza, sia di cassa, vanno coinvolti tutti i soggetti che esercitano poteri di carattere gestionale in termini di reperimento delle risorse finanziarie e di impiego delle stesse"*. In generale, le modalità di coinvolgimento riferite dagli enti consistono nella condivisione di *report* statistici relativi all'andamento della situazione di entrate e spese e/o in incontri periodici nei quali i dirigenti segnalano eventuali criticità sulle entrate oppure esigenze di nuove attribuzioni. Nello specifico, poi, i comuni di Copparo e Correggio non forniscono alcuna informazione in merito al coinvolgimento attivo dei profili summenzionati, mentre il Comune di Finale Emilia dichiara che il servizio di ragioneria procede in autonomia.

Rif. 4.3 - 4.3.1 - 4.3.2. - 4.3.2.a - 4.3.2.c quest. - L'art. 193, comma 2, del TUEL prevede che *"con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio"*. A tal proposito tutte le province ed i comuni hanno effettuato la verifica almeno una volta all'anno. Lo stesso art. 193, comma 2, lett.a), prevede che, in caso di accertamento negativo, l'organo consiliare adotti *"le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa o della gestione dei residui."* A tal proposito, le province di Bologna, Piacenza, Reggio Emilia e Rimini ed i comuni di Castel San Pietro Terme, Cesenatico, Ferrara, Fiorano Modenese, Formigine, Imola, Ravenna, San Giovanni in Persiceto, Santarcangelo di Romagna, Scandiano, Zola Predosa hanno dichiarato che si sono rese necessarie misure per ripristinare il pareggio di bilancio a causa di squilibri della gestione di competenza.

I comuni di Cesenatico e Santarcangelo di Romagna comunicano che si sono rese necessarie misure per ripristinare il pareggio di bilancio a causa di squilibri della gestione di cassa. Il Comune di Cesenatico precisa, inoltre, in una risposta ad un quesito successivo, di aver

effettuato un "utilizzo prolungato anche a fine esercizio della anticipazione del Tesoriere Comunale". La mancanza di fondi liquidi conseguente ad uno squilibrio della gestione di cassa (se temporanea), potrebbe richiedere il ricorso all'anticipazione di tesoreria ex art. 222 del TUEL. In proposito la Sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 23/SEZAUT/2014/QMIG, richiama la sentenza della Corte costituzionale n. 188/2014 che individua come causa contrattuale dell'anticipazione di tesoreria quella *"nella quale si combinano la funzione di finanziamento con quella di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata, attraverso un rapporto di finanziamento a breve termine tra ente pubblico e tesoriere"*, pertanto l'anticipazione di tesoreria può essere considerata come un prestito a breve termine e può essere utilizzata solo entro i limiti e con le modalità stabilite dalla normativa vigente. Infine, sempre la summenzionata deliberazione della Sezione delle autonomie, chiamata a pronunciarsi su una questione di massima attinente al criterio di computo del limite massimo dell'anticipazione di tesoreria, ha stabilito che questo " ... è da intendersi rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute".

Rif. 4.3.3 quest. - Il comma 3 del citato art. 147-*quinquies* prevede che la presente tipologia di controllo si estenda anche *"agli organismi gestionali esterni"*, in particolare per quanto riguarda i contratti di servizio in essere e gli indirizzi gestionali impartiti, con l'obiettivo di individuare e segnalare tempestivamente eventuali situazioni che possano compromettere l'equilibrio del bilancio dell'ente. Il Collegio pone in rilievo il carattere innovativo del ruolo attribuito al responsabile del servizio finanziario il quale si inserisce, nell'esercizio della competenza intestata, non solo nei rapporti interorganici tra sindaco, giunta e consiglio, ma anche in quelli intersoggettivi, nei riguardi, ad esempio, dei rappresentanti dell'amministrazione nei consigli di amministrazione delle società partecipate, oppure nei confronti degli organi di controllo delle medesime società.

La Provincia di Bologna e i comuni di Castel Maggiore, Cesenatico, Copparo, Correggio, Finale Emilia e Santarcangelo di Romagna dichiarano di non aver effettuato tale tipo di valutazione.

Rif. 4.4.1 - 4.4.2 - 4.4.3 quest. - Con riferimento alle modalità con cui è stato verificato e contabilizzato il fondo di cassa, distinguendo tra fondi liberi e fondi vincolati, tutti i comuni e le province hanno illustrato i criteri adottati. Alcuni enti citano la normativa di riferimento, in

particolare l'art. 180, comma 3, lett. d), del TUEL il quale statuisce che sugli ordinativi di incasso devono essere indicati *"gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti"* e l'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011 *"principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria"*. In generale gli enti contrassegnano i capitoli di entrata come vincolati o non vincolati, e/o indicano tale vincolo sui mandati e sulle reversali quindi effettuano controlli sulla base delle risultanze del tesoriere comunale o utilizzano appositi software per la gestione della tesoreria.

L'art 195, comma 1, del TUEL stabilisce che *"gli enti locali, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3, possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222. I movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria"*. La deliberazione n. 31/SEZAUT/2015/INPR della Sezione delle autonomie precisa, poi, che *"... b) Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa. Dette risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto le entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222, e cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2 bis del medesimo articolo). I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (cfr. d.lgs. n. 118/2011, all. 4-2,*

punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti e con le modalità anzi dette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria; c) Le entrate non gravate dai vincoli sopra indicati confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento. Il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'assieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive".

Tra gli enti che hanno utilizzato fondi vincolati per finanziare attività correnti, due hanno segnalato criticità. La Provincia di Forlì-Cesena comunica di aver fatto costantemente ricorso all'anticipazione di tesoreria nel corso dell'esercizio e che al 31/12/2014, tale anticipazione risultava non rimborsata per € 8.392.183,26; dichiara, inoltre, che "L'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria è stato causato dalla situazione debitoria dell'Erario nei confronti di questa Provincia, che nel 2014 vantava crediti nei confronti dello Stato per complessivi € 15.866.420 per trasferimenti erariali relativi agli esercizi dal 1998 al 2007. Il 9 luglio 2014 è stato notificato al Ministero dell'Interno il Decreto Ingiuntivo per il pagamento a questo Ente della suddetta somma. A fine marzo 2015 il Ministero ha versato a questo Ente la somma di € 13.898.619,42 e questo ha consentito dal corrente mese di aprile di ripristinare l'equilibrio monetario rendendo non più necessario il ricorso all'anticipazione di tesoreria". Il Comune di Cesenatico, come già anticipato, comunica invece "l'utilizzo prolungato anche a fine esercizio della anticipazione del Tesoriere Comunale". Il mantenimento dell'anticipazione a fine esercizio, costituisce irregolarità contabile.

Rif. 4.5 quest. - Per quanto riguarda il periodico monitoraggio delle riscossioni e in particolare di quelle relative alle entrate proprie, gli enti esaminati hanno illustrato le modalità adottate, che si possono così sintetizzare: controlli giornalieri o quindicinali dei flussi di entrata, prospetti periodici con fogli elettronici e/o incroci tra banche dati dalle quali risultano gli importi dovuti dai contribuenti o dagli utenti del

servizio e il dettaglio delle riscossioni, procedure di sollecito e messa in mora od avvio di accertamenti, ove necessario. Alcuni enti evidenziano il ruolo svolto da ciascun dirigente, nell'ambito delle proprie competenze, in merito alle procedure di accertamento e riscossione delle entrate.

Il Comune di Cesenatico non dà alcuna risposta. Il Comune di Parma dichiara che "... Nel corso dell'esercizio si è avviata una procedura straordinaria di recupero crediti finalizzata alla riduzione della massa complessiva dei residui attivi provenienti da esercizi precedenti ancora da riscuotere, alla necessità di fare chiarezza sulle posizioni creditorie e all'attivazione di azioni di recupero mirate, sollecitando azioni mirate a tutti i dirigenti responsabili di gestione". Il Comune di Sassuolo dichiara che "... Si prevede dal 2015 una ulteriore intensificazione dei controlli necessari ad abbreviare i tempi di realizzazione delle entrate con l'obiettivo di migliorare anche il livello di riscossione". Il Comune di Maranello risponde che "Le riscossioni sono monitorate nel complesso dal servizio finanziario e dai responsabili dei servizi ognuno per le entrate di propria competenza, assegnate con il piano esecutivo di gestione. I responsabili di ciascuna entrata provvedono al controllo di versamenti, dichiarazioni, denunce, comunicazioni e, in generale, di tutti gli adempimenti posti a carico del contribuente e dell'utente, dalle norme di legge e dai regolamenti". Il Comune di San Lazzaro di Savena dichiara che "dal 2014 le modalità in uso sono coerenti con quanto previsto dai nuovi principi contabili armonizzati, che richiedono il monitoraggio degli incassi ai fini della determinazione degli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità. Tale monitoraggio coincide sostanzialmente con quello effettuato anche in precedenza per verificare il livello di efficienza/efficacia della riscossione".

Rif. 4.5.1 quest. - Il Comune di Copparo ha dichiarato di non informare in maniera tempestiva gli organi di governo sull'esito del monitoraggio; allo stesso modo i comuni di Fiorenzuola d'Arda e Rimini che, però, nel punto successivo, afferente il riscontro di eventuali incoerenze tra entrate previste ed entrate riscosse, hanno riferito rispettivamente che "non ricorre la fattispecie" e che "Le previsioni di riscossione sono state in linea con quanto programmato". I comuni di Cesenatico e Casalgrande non rispondono al quesito; il Comune di Sassuolo, pur non rispondendo, evidenzia al punto successivo, che "Non sono state riscontrate significative incoerenze. Relativamente a quelle di modesta entità, queste risultano essere conseguenza della normale gestione finanziaria non precisamente prevedibili in sede di bilancio".

Rif. 4.5.2 quest. - Dall'esame delle risposte fornite dai comuni che hanno riscontrato differenze significative, si rileva che le cause degli scostamenti tra entrate previste ed entrate riscosse sono analizzate coinvolgendo i dirigenti responsabili dell'entrata, al fine di verificare se tali scostamenti dipendono da cause strutturali o eccezionali, da un diverso andamento del livello effettivo del servizio offerto rispetto a quello preventivato oppure dai tempi di riscossione diversi da quelli programmati. Vengono utilizzati anche *trend* storici di riferimento e, nel caso, vengono adeguati i relativi fondi crediti di dubbia esigibilità.

Il Comune di Castel Maggiore sottolinea che "i maggiori scostamenti si verificano prevalentemente a causa delle incertezze o inesattezze dei trasferimenti statali o a seguito dell'introduzione di nuovi tributi per cui non si ha alla base un *trend* storico per una previsione puntuale". La Provincia di Ravenna dichiara che "Nel 2014 non si sono riscontrate situazioni della tipologia evidenziata, ad eccezione di quelle conseguenti alle manovre di finanza pubblica che in questi anni hanno richiesto consistenti contributi alla Provincia anche in tempi successivi all'adozione del bilancio di previsione. Pertanto gli unici significativi scostamenti sono da imputarsi proprio all'impossibilità di impostare la programmazione in coerenza con elementi subentranti solo in una fase successiva e non dovuti quindi ad un'errata formulazione delle previsioni da parte dell'ente". La Provincia di Reggio Emilia dichiara che "Per le entrate tributarie provinciali, essendo prevalentemente legate all'andamento del mercato automobilistico e riscosse attraverso altri soggetti (ACI-Pra e Agenzia delle Entrate) non è possibile, in mancanza di una specifica normativa, effettuare un controllo successivo sulla correttezza delle riscossioni, se non rilevando gli scostamenti rispetto al passato". La Provincia di Bologna dichiara che "Si tratta di entrate indipendenti dall'attività dell'ente con impossibilità di influenza sulle stesse; parte di esse dipende dall'andamento del mercato dell'auto (I.P.T.), dell'ammontare delle assicurazioni stipulate e rinnovate e dai conseguenti pagamenti". La Provincia di Forlì-Cesena sottolinea che "per le entrate tributarie la percentuale di inesigibilità è poco significativa in quanto i tributi provinciali non prevedono di norma liste di carico come avviene per i comuni." La Provincia evidenzia inoltre, "l'enorme difficoltà di controllo del gettito della principale entrata dell'Ente, l'imposta sulle assicurazioni contro la Responsabilità Civile dei veicoli; attualmente infatti le Province non sono in grado di attivare una concreta gestione di questo tributo perché manca del tutto un archivio analitico dei

versamenti effettuati dalle compagnie assicurative ...”.

Rif. 4.6 quest. - Una programmazione efficace è fondamentale anche per evitare la formazione di posizioni debitorie fuori bilancio. Dall’analisi dei questionari emerge che il rischio maggiore di posizioni debitorie fuori bilancio deriva da sentenze esecutive o perdite di società, per le quali gli enti cercano di provvedere con accantonamenti dell’avanzo di amministrazione, mentre l’utilizzo di procedure informatizzate riduce il pericolo di assunzioni di obbligazioni sprovviste del visto per la copertura finanziaria. A questo proposito si riportano le risposte di alcuni comuni e province sulle quali il Collegio ritiene di richiamare l’attenzione.

Il Comune di Parma dichiara che “Le linee di programmazione sono state contrattate dai dirigenti con gli organi di governo. All'interno della relazione previsionale e programmatica sono illustrati analiticamente i programmi e progetti dell'amministrazione, verificati in corso d'anno in sede di salvaguardia di bilancio e a consuntivo. Eventuali fabbisogni imprevedibili e/o urgenti sono stati gestiti con il fondo di riserva e il fondo passività potenziali. L'unico debito fuori bilancio lett. e) riconosciuto nel corso del 2014 è legato al finanziamento degli interventi di somma urgenza conseguenti all'alluvione del 13 ottobre 2014. Tutti i restanti debiti fuori bilancio riconosciuti sono originati da eventi pregressi e si sono manifestati con sentenze esecutive (lett.a) ovvero con procedure di esproprio non concluse in passato (lett.d)”. Il Comune di Finale Emilia dichiara, invece, di non aver elaborato linee di programmazione. Il Comune di Salsomaggiore non dà alcuna risposta. La Provincia di Ferrara ha rilevato nel corso del 2014 debiti fuori bilancio della fattispecie di cui alla lett. a), comma 1, dell’art. 194 del TUEL. La Provincia di Forlì-Cesena ha un’unica posizione debitoria relativa ad una sentenza esecutiva per indennità di esproprio. Infine, per il Comune di Forlì risultano nel 2015 debiti fuori bilancio di rilevante entità (dati acquisiti nell’ambito dell’esercizio del controllo finanziario), fatto che implica, tra le altre misure, la necessità di una corretta e puntuale elaborazione della programmazione di bilancio.

Rif. 4.7 - 4.7.a. quest. - Tutti gli enti illustrano le modalità con cui hanno monitorato l’andamento della gestione in riferimento al Patto di stabilità interno. Il Comune di Valsamoggia riferisce che essendo un ente di nuova istituzione, nel 2014 non era soggetto al patto.

Per quanto riguarda il monitoraggio riguardante l’equilibrio della situazione corrente di bilancio in termini di competenza, è emerso che gli enti effettuano tale verifica almeno in sede di salvaguardia degli

equilibri di bilancio e di assestamento. Alcuni enti effettuano simulazioni periodiche operate dal responsabile del servizio finanziario, altri specificano che il bilancio di previsione e tutte le successive variazioni sono fatte tenendo conto del rispetto del patto di stabilità e comunque ad ogni verifica degli equilibri di bilancio controllano anche la tenuta del Patto. La Provincia di Bologna dichiara che per monitorare l'equilibrio della situazione corrente di bilancio in termini di competenza "sono state adottate apposite direttive per monitorare la spesa, l'assunzione degli impegni e per accelerare la riscossione delle entrate..."; inoltre "nei mesi di novembre e dicembre si è rallentata ulteriormente l'assunzione di impegni di spesa e si sono ridotti i pagamenti".

Rif. 4.7.b quest. - Per quanto concerne il monitoraggio dell'equilibrio di cassa relativo ai titoli IV delle entrate e II della spesa, gli enti tengono conto delle previsioni di incassi e pagamenti in conto capitale, verificandone la coerenza con gli obiettivi del Patto di stabilità. Tale monitoraggio può essere più o meno frequente e può essere eseguito con modalità differenti (utilizzo di supporti informativi di contabilità e di gestione tesoreria, tabelle excel, cronoprogrammi che tengano conto del piano dei pagamenti e dello stato di avanzamento lavori). La Provincia di Bologna riferisce che "per motivi non imputabili all'Ente non si è realizzata nessuna delle importanti entrate previste per il 2014 sulla parte investimenti. Per realizzare un'importante opera è stato necessario effettuare preventivamente i pagamenti degli espropri per i quali non è stato possibile recuperare il flusso in entrata". La Provincia di Piacenza dichiara che "mensilmente si procede alla verifica delle riscossioni e dei pagamenti, tenendo conto anche degli spazi che in corso d'anno vengono resi disponibili dalla Regione. Inevitabilmente, per garantire il rispetto del Patto, questo ha comportato interruzioni nei pagamenti delle spese in conto capitale".

Rif. 4.7.c. quest. - L'equilibrio complessivo che scaturisce dalla combinazione degli equilibri citati nei punti precedenti, viene monitorato, dai singoli enti, con cadenze diverse: giornaliera, settimanale, mensile, trimestrale. Alcuni enti effettuano il monitoraggio all'atto di ogni variazione di bilancio e ne producono una proiezione al 31/12. Il Comune di Cento segnala che "l'equilibrio complessivo tra le entrate finali nette e le spese finali nette ha tenuto conto delle entrate e spese sia correnti che in conto capitale escluse dal Patto ai sensi del D.L. 72/2012 Sisma Emilia Romagna. Si è inoltre tenuto conto dell'esclusione dei pagamenti in conto capitale sostenuti dall'Ente terremotato a valere

sulle erogazioni liberali oltre che dell'esclusione del saldo utile ai fini del Patto del gettito IMU ex art. 10 D.L. 35/2013, dei pagamenti in conto capitale effettuati nel primo semestre 2014 ex art. 31 legge 183/2011, dei pagamenti dei debiti di cui all'art. 1, co. 546 legge 147/2013, del pagamento dei debiti di cui all'art. 4 D.L. 133/2014". La Provincia di Bologna, che aveva segnalato criticità, sia in merito all'equilibrio della situazione corrente che di parte capitale, dichiara che "a seguito dei tagli introdotti dal d.l. n. 66/2014 e della forte riduzione delle entrate tributarie, il Patto di stabilità ha subito un forte squilibrio che si è ulteriormente aggravato a seguito del mancato equilibrio dei flussi relativi agli investimenti. Durante la gestione l'Ente ha messo in campo tutte le azioni possibili per riequilibrare gli obiettivi del Patto di stabilità, ivi compresa la sospensione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. Pur non avendo raggiunto gli obiettivi, grazie all'intervento della Regione Emilia Romagna, lo scostamento è stato ridotto ad Euro 2.812.000,00".

Rif. 4.8 - 4.8.1 quest. - L'art. 16, comma 4, del d.l. n. 98/2011 statuisce che *"le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, possono adottare entro il 31 marzo di ogni anno piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di riordino e ristrutturazione amministrativa, di semplificazione e digitalizzazione, di riduzione dei costi della politica e di funzionamento, ivi compresi gli appalti di servizio, gli affidamenti alle partecipate e il ricorso alle consulenze attraverso persone giuridiche. Detti piani indicano la spesa sostenuta a legislazione vigente per ciascuna delle voci di spesa interessate e i correlati obiettivi in termini fisici e finanziari"*.

Il d.l. 24 aprile 2014, n. 66, in particolare agli artt. 8 e 47 prescrive misure specifiche di riduzione della spesa; tali misure sono entrate in vigore dal 2015. Per quanto riguarda il 2014, i comuni di Argenta, Castel Maggiore, Copparo, Finale Emilia, Ravenna e Salsomaggiore rispondono di non aver attuato alcun processo di revisione della spesa.

In generale, le misure adottate dagli enti che hanno risposto affermativamente si possono così riassumere: razionalizzazione delle spese di telefonia mobile, delle spese sugli affitti passivi e delle spese di personale, riorganizzazione degli spazi per sfruttare al meglio gli immobili di proprietà, contenimento dei costi di gestione delle associate e alienazioni di partecipazioni non più strategiche, limiti alle spese di formazione, consulenze e rappresentanza, riduzione della dotazione organica, dismissione autovetture e blocco degli incarichi non

strettamente necessari.

Rif. 4.9 - 4.9.1 quest. - Circa il ricorso a centrali di committenza per l'acquisizione di beni e servizi, ulteriormente sancito dall'art. 9 del d.l. n. 66/2014, entrato in vigore il 1 marzo 2015, a fronte di percentuali elevate di alcuni enti, hanno comunicato basse percentuali di ricorso alle centrali di committenza, con insufficiente utilizzo dello strumento, i seguenti comuni: Budrio (2%), Cento (4%), Cervia (4% in conto spesa corrente, 62,08% in c/capitale), Ferrara (4%), Fidenza (3%), Imola (6%), Maranello (4%), Medicina (6%), Parma (4%), Pavullo nel Frignano (5%), Riccione (10%), Santarcangelo di Romagna (2%), Savignano sul Rubicone (2%), Valsamoggia (3%). La Provincia di Ravenna ha comunicato che "il dato non è disponibile perché in corso la ricognizione"; il Comune di Bagnacavallo ha comunicato che "viene fatto ricorso alle convenzioni CONSIP e INTERCENTER e al mercato elettronico (Me.PA.) ogni qual volta ve ne sia la possibilità, nel rispetto delle indicazioni fornite dalla magistratura contabile. Non è possibile fornire un dato significativo relativo agli acquisti dell'ente dal momento che l'acquisto di beni e servizi è in gran parte assicurato dall'Unione dei comuni". Il Comune di Budrio precisa che "vi sono numerosi contratti di servizio di rilevante ammontare, con incidenza sul totale degli impegni assunti nell'anno, anche derivanti da contratti pluriennali, per i quali non si è potuto fare ricorso a convenzioni Consip o Intercenter, non sussistendo la fattispecie e/o i presupposti di legge (es. contratto di servizio di raccolta rifiuti e servizi ambientali, pubblica illuminazione, gestione calore immobili comunali ...)". Il Comune di Fidenza precisa che "i servizi di polizia municipale, pubblica illuminazione, provvista di energia elettrica per i fabbricati e le scuole comunali, riscaldamento e raffrescamento di tutti gli edifici scolastici e comunali, segnaletica ed altri, sono gestiti dall'Unione Terre Verdiriane, i cui acquisti e provviste sono effettuati direttamente dall'Unione. Inoltre, il Comune di Fidenza stanZIA nel titolo I (spesa corrente), all'intervento 03 (prestazione di servizi) la previsione di spesa per alquanti servizi pubblici di competenza comunale, gestiti in concessione, cui non è applicabile la disciplina delle centrali di committenza, come emerge in linea di principio dall'art. 30 del codice degli appalti, quali ad esempio: - la concessione appaltata dei rifiuti solidi urbani; - canone per la concessione e gestione degli asili nido comunali; - canoni di concessione per la costruzione e gestione di diversi impianti fotovoltaici; - canoni di concessione per la gestione dei parcheggi pubblici; - canoni di concessione degli impianti sportivi

comunalì; - integrazione della spesa per ricovero di inabili in case protette; - interventi per accesso allo studio di alunni disabili mediante il sostegno ed il supporto di personale educativo; - diverse altre prestazioni e/o concessioni di servizi in materia di welfare e socio educativa". Il Comune di Finale Emilia comunica che la percentuale non è determinabile. Il Comune di Fiorenzuola d'Arda non ha indicato alcuna percentuale. Il Comune di Maranello precisa che "La voce acquisti di beni e servizi del bilancio si riferisce prevalentemente ad acquisti di beni e servizi per importi sopra soglia non presenti sul mercato elettronico o in convenzioni consip e intercenter ovvero presenti con caratteristiche non compatibili con le esigenze dei servizi"; il Comune di Medicina riferisce che "la percentuale risente di spese impegnate in esecuzione di contratti di anni precedenti" e che "nell'intervento 3 (prestazioni di servizi) sono ricomprese le indennità degli amministratori, il compenso dei revisori, il corrispettivo per lo SGRUA - Servizio di gestione dei rifiuti urbani ed assimilati - (1.885.720,94) e il servizio energetico con concessione in corso dal 2013". Il Comune di Santarcangelo di Romagna precisa che "tale percentuale è stata ricavata tenendo conto del complesso degli affidamenti dei servizi finanziati a bilancio. ... mentre per gli acquisti di beni le forniture avvengono pressoché esclusivamente tramite il mercato elettronico, per quanto riguarda, invece, gli appalti di prestazioni di servizio, le principali voci di spesa sono state affidate tramite gara (pubblica illuminazione, gestione asili, refezione scolastica) e/o società *in house* (gestione del verde, lotta antiparassitaria e gestione cimiteri) e aziende speciali (gestione rifiuti, trasporti pubblici, servizi sociali)".

Rif. 4.10 quest. - L'art. 27 del d.l. n. 66/2014 relativo al *"Monitoraggio dei debiti delle pubbliche amministrazioni"* prescrive, al comma 2, che, a decorrere dal 1 luglio 2014, le amministrazioni pubbliche, utilizzando la piattaforma elettronica di cui all'art. 7, comma 1, del d.l. 8 aprile 2013 n. 35, *"comunicano le informazioni inerenti alla ricezione ed alla rilevazione sui propri sistemi contabili delle fatture o richieste equivalenti di pagamento relativi a debiti per somministrazioni, forniture e appalti e obbligazioni relative a prestazioni professionali..."*. Al comma 4 il legislatore stabilisce che *"a decorrere dalla data di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche comunicano, mediante la medesima piattaforma elettronica, entro il 15 di ciascun mese, i dati relativi ai debiti non estinti, certi, liquidi ed esigibili per somministrazioni, forniture e appalti e obbligazioni relative a prestazioni professionali, per i quali, nel mese precedente, sia stato superato il termine di decorrenza degli*

interessi moratori di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, e successive modificazioni". Al comma 5 prescrive che "Con riferimento ai debiti comunicati ai sensi dei commi 1, 2 e 4, le amministrazioni pubbliche, contestualmente all'ordinazione di pagamento, immettono obbligatoriamente sulla piattaforma elettronica i dati riferiti alla stessa". A tal proposito non hanno effettuato la comunicazione prescritta la Provincia di Bologna e i comuni di Casalgrande, Cesenatico e Scandiano.

Rif. 4.11 quest. - In merito alle modalità con le quali gli enti hanno monitorato i tempi di pagamento, la maggior parte riferisce sull'attività di monitoraggio svolta. Alcuni enti dichiarano, in generale, di seguire la normativa di riferimento. Altri puntualizzano di essere intervenuti sui processi di organizzazione interna degli uffici al fine di velocizzare i pagamenti. In linea di massima si utilizza l'applicativo gestionale della contabilità o si predispongono *file* mediante i quali vengono rilevate tutte le fatture, tenendo conto della data di arrivo, della data di scadenza e della data di pagamento. Il comune di Finale Emilia dichiara che "Non sono state definite attività di monitoraggio".

Rif. 4.11.1 quest. - L'art. 33, comma 1, del d.lgs. n. 33 del 14 marzo 2013 così sostituito dall'art. 8, comma 1, lett. c) del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66, convertito con modificazioni dalla legge 23 giugno 2014 n. 89, in vigore dal 24 giugno 2014, stabilisce che *"le pubbliche amministrazioni pubblicano, con cadenza annuale, un indicatore dei propri tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi e forniture, denominato "indicatore annuale di tempestività dei pagamenti"*. Dalle risposte al questionario emerge che nel 2014 gli enti hanno utilizzato modalità differenti per calcolare il tempo medio dei pagamenti. Pertanto gli indicatori proposti risultano non confrontabili. Alcuni enti hanno comunicato un indicatore del tempo medio di pagamento espresso in giorni, che tiene conto del tempo intercorso tra la data di protocollazione della fattura e la data di emissione del mandato. Altri enti hanno utilizzato l'indicatore di tempestività annuale dei pagamenti definito ai sensi dell'art. 9, comma 3, del DPCM 22 settembre 2014, *"come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo*

di riferimento". In altri casi gli enti non hanno specificato la tipologia di indicatore utilizzato.

Da un controllo effettuato anche sui siti, la Sezione segnala alcuni comuni che dichiarano un elevato indicatore di tempestività annuale dei pagamenti: Comune di Fidenza (indicatore di tempestività annuale pari a 73,39 giorni), Comune di Forlì (78,97 giorni), Comune di Sassuolo (50,88 giorni). Il Comune di Faenza non risponde al quesito, ma nel suo sito web dichiara un indicatore di tempestività annuale pari a 60,59 giorni.

Rif. 4.12 quest. - In riferimento alle criticità riferite in relazione a questa tipologia di controllo, il Comune di Castel San Pietro Terme afferma che "Principalmente le problematiche sono collegate ad aspetti operativi (diversi sw di contabilità che si sono succeduti nel tempo) e organizzativi tenuto conto che la liquidazione delle fatture è un processo articolato che prevede il coinvolgimento di vari soggetti". I comuni di Bagnacavallo e Lugo hanno riscontrato criticità nell'attuazione del controllo sui tempi medi di pagamento, segnalando che "per il controllo si è applicata presuntivamente una data di scadenza fattura di 30 giorni dall'arrivo della stessa e non considerando, se previsti, i 60 giorni; in attesa di poter disporre di una banca dati delle scadenze contrattuali che si possa interfacciare al programma di contabilità. Tale presunzione ha comportato una ulteriore riduzione dei tempi che servono per la registrazione e liquidazione". Il Comune di Faenza comunica che "alcune criticità derivano dai rapporti con le società e gli organismi partecipati che non sempre assicurano puntualità e precisione nelle risposte". Il Comune di Forlì "necessita di un presidio più costante sull'andamento della gestione dei residui, monitoraggio dei contenziosi e dei rapporti con i legali esterni incaricati; maggiore coinvolgimento trasversale dei responsabili dei servizi sul controllo degli equilibri finanziari". Il Comune di Piacenza dichiara che "la piattaforma della certificazione dei crediti messa a disposizione del MEF è molto complessa nella gestione dei dati che l'Ente deve continuamente inserire". Il Comune di Ravenna riferisce che "le principali criticità sono state registrate in riferimento ai pagamenti in c/capitale, dovendosi tenere in debito conto l'andamento dei saldi rilevanti agli effetti del Patto di stabilità Interno".

In conclusione la Sezione rileva che, sebbene nella maggior parte dei casi il responsabile del servizio finanziario abbia adottato atti di indirizzo e coordinamento per lo svolgimento del controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-quinquies, comma 1

del TUEL), sussiste una percentuale non trascurabile di enti (25,4%) che non si sono attenuti alla summenzionata prescrizione che rappresenta una delle principali novità introdotte dalla riforma.

Si riscontra inoltre che, sebbene sia rilevante la percentuale degli enti che hanno effettuato una valutazione degli effetti prodotti dai risultati di gestione degli organismi partecipati sul bilancio finanziario dell'ente, l'11,11% degli stessi non ha ancora adempiuto alla prescrizione normativa di cui all'art. 147-*quinquies*, comma 3, fatto dalle implicazioni finanziarie potenzialmente rilevanti, per cui se ne sollecita un pronto adeguamento.

Infine la Sezione rileva che non sempre il monitoraggio dell'andamento delle riscossioni si realizza con modalità efficienti ed efficaci. In primo luogo si osserva che nell'ipotesi di incoerenza tra entrate previste e riscosse alcune province hanno dichiarato di non potere effettuare alcun monitoraggio delle entrate di maggior rilevanza, in quanto la loro riscossione avviene tramite altri soggetti (es. ACI, Agenzia delle Entrate). Ad avviso della Sezione questo non esonera gli enti in questione dall'individuare e porre in atto azioni di controllo. In secondo luogo si riscontra che, talora, gli organi di governo non vengono tempestivamente informati dell'esito del monitoraggio delle riscossioni, fatto che può precludere l'individuazione di eventuali strategie correttive.

Con riferimento al controllo sugli organismi partecipati:

La deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie evidenzia che "L'aspetto di maggior rilievo del sistema delineato dal combinato disposto degli art. 147 e 147-quater, è rappresentato dall'esigenza di attivare un sistema informativo che garantisca un flusso costante e strutturato di informazioni dirette a conoscere lo stato reale della gestione, non solo dell'Ente, ma anche degli organismi partecipati. L'Ente deve avere piena consapevolezza dello stato dei rapporti finanziari infra-gruppo; della situazione contabile, della gestione e dell'assetto organizzativo dell'organismo".

Rif. 5.1 quest. - Dall'esame dei questionari risulta che tutte le province e i comuni con più di 50.000 abitanti hanno individuato e regolamentato un sistema di controllo sulle società partecipate sul modello dell'art. 147-quater del TUEL.

Rif. 5.1.1 quest. – L'art. 147-*quater*, comma 1, del TUEL prevede che il controllo sulle società partecipate venga esercitato dalle "strutture proprie dell'ente locale". In proposito la Sezione osserva che l'eventuale intestazione o delegazione ad *holding* finanziarie pubbliche di tale tipologia di controllo potrebbe porre un problema di compatibilità con la normativa surrichiamata. Infatti l'art. 147-*quater* prescrive che il controllo sulle società partecipate debba essere incardinato in strutture proprie dell'ente locale, mentre tali non sono enti dotati di distinta personalità giuridica.

Un orientamento consolidato della Corte dei conti ha sottolineato la necessità di un portafoglio particolarmente rilevante di partecipazioni affinché una *holding* possa influire sull'incremento dell'efficienza, efficacia ed economicità della gestione delle partecipate; allo stesso modo è stata osservata la non totale corrispondenza della *holding* finanziaria al modello di partecipazione societaria ammissibile per un ente locale, normativamente ancorata a requisiti di stretta necessità ai fini del perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, ovvero alla produzione di servizi di interesse generale; si è, altresì, rilevata l'inopportunità di una scelta gestionale che non può, comunque, escludere la necessaria intestazione dell'esercizio delle funzioni di controllo all'ente di riferimento, fatto che comporta un'inevitabile duplicazione di competenze e spreco di risorse economiche (cfr. delibera del 28 settembre 2011, n.116 della Sezione regionale di controllo per il Piemonte). Le summenzionate osservazioni risultano ribadite alla luce delle previsioni introdotte dal d.l. 174 del 2012 in materia di controlli interni sul sistema delle partecipazioni locali, per cui *"si ritiene ora che l'utilizzazione di questo strumento [n.d.r. holding finanziaria] debba essere attentamente rivalutata perché non sembra eliminare, bensì rendere ancora più stringente e complesso il controllo da parte dell'Ente, con ulteriore dispendio di risorse. ... Si evidenzia come l'art.147-quater, d.lgs. 18 agosto 2000, n.267, ... abbia ridisegnato il sistema dei controlli interni sulle società partecipate non quotate, che devono essere esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili. In particolare si prevede che, tramite strutture proprie gli enti di maggiori dimensioni ... definiscono, in via preventiva, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo standard qualitativi e quantitativi, e organizzano un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle società, i*

contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Si intende così assicurare un monitoraggio periodico sull'andamento delle società partecipate, attraverso strutture proprie dell'ente locale, analizzando gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, per individuare le opportune iniziative correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente" (cfr. delibera del 24 aprile 2013, n.144 della Sezione regionale di controllo per il Piemonte).

Dalle risposte ai questionari emerge che alcuni enti hanno una struttura organizzativa specifica, altri hanno ripartito le competenze tra i vari settori. Nel dettaglio, il Comune di Imola riferisce che "E' necessario procedere ad una revisione organica della materia con la redazione di uno specifico regolamento. Il controllo fa capo al Segretario generale che non è però dotato di alcuna struttura organizzativa e si raccorda pertanto, per quanto di competenza, con il servizio Ragioneria e Controllo di gestione".

Rif. 5.3 - 5.3.b. quest. - Con riferimento al monitoraggio periodico sull'andamento delle società partecipate previsto dall'art. 147-*quater*, comma 2 e 3, del TUEL, il Comune di Imola ha dichiarato di non aver effettuato il monitoraggio sulla situazione contabile, gestionale ed organizzativa.

Rif. 5.3.c. quest. - La Provincia di Piacenza dichiara di non effettuare il monitoraggio sugli obiettivi assegnati ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 147-*quater* del TUEL, inoltre al punto 5.3.1 dichiara che "l'Amministrazione non esercita controlli sulle società partecipate non ricorrendo la fattispecie prevista dall'art. 2359 Cod. Civ". Il Comune di Bologna, che risponde positivamente al quesito, al punto 5.3.1 riferisce "Non siamo ancora in possesso dei dati consuntivi che consentano la verifica del raggiungimento degli obiettivi fissati dal Settore Partecipazioni Societarie in sede di DUP in quanto le scadenze per il loro raggiungimento sono successive alla data ultima di presentazione del presente Referto. Si conferma la collaborazione delle società nel fornire le informazioni relative. Per quanto riguarda i controlli effettuati sul raggiungimento degli obiettivi 2013 si conferma il raggiungimento degli stessi da parte delle società, tranne che in materia di trasparenza con riguardo ad S.R.M., AFM, Bolognafiere e CAAB." Il Comune di Imola non fornisce risposta.

Rif. 5.3.e. quest - In merito al monitoraggio sulla qualità dei servizi erogati il comune di Imola dichiara di non averlo eseguito.

Rif. 5.3.g. quest. - Il Comune di Imola dichiara di non aver effettuato il monitoraggio sul rispetto delle norme inerenti ai vincoli di finanza pubblica delle società partecipate.

Rif. 5.4 quest. - L'art. 18, comma 2-*bis*, del d.l. n. 112 del 25 giugno 2008 stabilisce che *"le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione pubblica, locale, totale o di controllo si attengono al principio di riduzione dei costi del personale, attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale. A tal fine l'ente controllante, con proprio atto di indirizzo, tenuto anche conto delle disposizioni che stabiliscono, a suo carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, definisce, per ciascuno dei soggetti di cui al precedente periodo, specifici criteri e modalità di attuazione del principio di contenimento dei costi del personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera."* I comuni di Bologna, Imola, Modena e Rimini dichiarano di non aver adottato le direttive per il contenimento delle spese del personale ai sensi dell'art. 18, comma 2-*bis*, del d.l. n. 112/2008 e dell'art. 3, comma 5, del d.l. n. 90/2014. Specificamente, il Comune di Bologna, al punto 5.5.1 del questionario, dichiara che si "è avviato un puntuale ed analitico esame degli istituti normativi ed economici dei singoli ccnl delle società controllate, che verranno messi a confronto tra loro, e con analoghi istituti del pubblico impiego, per pervenire alla formulazione di atti di indirizzo finalizzati ad una omogeneizzazione nell'ambito del gruppo e all'individuazione di specifici elementi di riduzione della spesa, condotti con criteri equi ed uniformi in relazione alle differenziazioni di ogni specifico settore di attività. Il lavoro vede coinvolti il Settore Partecipazioni Societarie, il Settore Personale, il personale delle società interessate, i rappresentanti degli altri enti pubblici soci ed è accompagnato da un percorso formativo di supporto e di sensibilizzazione. Il reperimento delle informazioni relative alle singole società, riferite ad un rappresentativo arco di tempo pregresso, ha richiesto alle società un lavoro dettagliato e articolato, riflesso nell'altrettanto dettagliato controllo e comparazione di esse da parte dei settori comunali coinvolti. Il confronto e la necessità di addivenire alla definizione di dati chiari ed univoci ha ritardato l'adozione dell'atto di indirizzo, attualmente in fase di elaborazione". Il Comune di Imola evidenzia la "difficoltà di ricevere dalle società informazioni sulle politiche di personale che le stesse intendono intraprendere e riscontri su quelle già intraprese". Il Comune di Rimini riferisce che "... Per quanto riguarda le direttive previste dall'art. 18, comma 2-*bis*, del D.L.

112/2008 e dell'art. 3, comma 5, D.L. 90/2014, convertito dalla legge n. 114/2014, pur non essendo state adottate formalmente l'Ente ha esercitato un costante controllo sulla spesa di personale delle società controllate, sia con riferimento alle assunzioni di personale, sia per quanto riguarda le dinamiche della contrattazione integrativa. Dalle verifiche effettuate *ex post* risulta che le società hanno rispettato il dettato normativo, contenendo nel corso del 2014 gli oneri contrattuali e le assunzioni di personale. Le direttive per l'anno 2015 sono in corso di predisposizione.”

La Sezione, nel prendere atto delle dinamiche gestionali descritte dagli enti summenzionati sollecita, comunque, un improcrastinabile adeguamento alla normativa, in ragione del carattere vincolante e non programmatico della stessa (cfr. deliberazione del 15/10/2015, n.137, della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna).

Rif. 5.5. - 5.5.1 quest. - La Provincia di Ravenna e i comuni di Cesena, Faenza, Parma e Rimini hanno rilevato alcune criticità nella attuazione di tale controllo. Specificamente, la Provincia di Ravenna dichiara che “L'applicazione integrale dei controlli sulle società partecipate, previsto dalla normativa in vigore, è in corso di perfezionamento. In particolare, la struttura organizzativa preposta a tale controllo con il supporto dei dirigenti dei servizi a cui fanno riferimento gli organismi partecipati, sta perfezionando l'integrazione dei controlli attuati attraverso la definizione di procedure, eventuale modulistica e report adeguati”; il Comune di Cesena evidenzia che “In relazione alle società partecipate da più enti è necessario condividere le stesse linee di indirizzo per il contenimento delle spese del personale”. Il Comune di Faenza dichiara che “In molte e varie occasioni, gran parte degli Organismi partecipati dimostrano scarsa attenzione alle richieste formulate dalla struttura organizzativa preposta e limitata propensione alla collaborazione, a meno che non si sentano specificatamente obbligati contrattualmente o statutariamente. Pertanto, occorrerebbe un lungo e complesso percorso di sensibilizzazione, anche accompagnato da modifiche contrattuali o statutarie, concordate con gli altri soci”. Il Comune di Parma riferisce che “In tema di controlli sugli organismi partecipati si sono riscontrate criticità per quanto concerne la rilevazione dei risultati complessivi della gestione dell'Ente locale e delle aziende partecipate non quotate rilevati mediante bilancio consolidato, così come disposto dall'art. 147-*quater*, comma 4. La principale criticità consiste nell'incoerenza temporale derivante dai diversi momenti di chiusura dei bilanci delle partecipate incluse nell'area di consolidamento

rispetto a quello dell'Ente, fattore che può ostacolare la corretta applicazione del principio di competenza economica. Ulteriore problema è il consolidamento di bilanci economico-patrimoniali con la contabilità pubblica di carattere finanziario". Infine il Comune di Rimini dichiara che "Le criticità rilevate sono di natura diversa in relazione alla natura ed entità delle partecipazioni. Per quanto riguarda le società con partecipazione maggioritaria o totale del Comune il controllo è ovviamente più penetrante, assumendo - spesso - le caratteristiche dell'*in house*; in queste ipotesi ciò che deve essere migliorato è la capacità dell'Ente di definire in modo più coordinato e formalizzato gli obiettivi gestionali. Relativamente alle società solo partecipate, il controllo incontra i limiti della necessità di coordinamento con gli altri enti e società e delle convenzioni/patti di sindacato esistenti. In entrambe le ipotesi sono state comunque esercitate le forme di vigilanza e sollecitazione previste nell'ambito del piano anticorruzione". Le criticità evidenziate dai comuni di Imola e Bologna sono state citate nel punto precedente (5.4).

Rif. 5.6 quest. - Alcuni comuni, ancorché non obbligati, hanno illustrato le modalità con le quali effettuano il controllo sulle società partecipate. Tali comuni sono: Argenta, Bagnacavallo, Casalgrande, Cervia, Cesenatico, Lugo, Medicina e Sassuolo.

In conclusione, in merito a questa tipologia di controllo la Sezione osserva che alcuni enti la svolgono attraverso una struttura organizzativa specifica, altri hanno ripartito le competenze tra i vari settori. Inoltre, si rileva che il Comune di Imola rivela plurime lacune nel concreto esercizio del controllo in questione, in quanto dichiara di non effettuare il monitoraggio sulla situazione contabile, gestionale ed organizzativa, sulla qualità dei servizi erogati e sul rispetto delle norme inerenti ai vincoli di finanza pubblica delle società partecipate, non fornendo, inoltre, alcuna risposta in merito al monitoraggio sugli obiettivi assegnati alle partecipate ai sensi dei commi 2-3 dell'art.147-*quater* del TUEL.

Con riferimento al controllo sulla qualità dei servizi:

L'art. 147, comma 2, lett. e) del TUEL, stabilisce che *"il sistema di controllo interno è diretto a garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente"*.

Con tale norma il legislatore ha inteso misurare la soddisfazione degli utenti in riferimento ai servizi resi promuovendo, come riferisce la direttiva ministeriale 24 marzo 2004, *"l'introduzione nelle amministrazioni pubbliche di metodi di rilevazione sistematica della qualità percepita dai cittadini, basati sull'ascolto e sulla partecipazione, finalizzati a progettare sistemi di erogazione dei servizi tarati sui bisogni effettivi dei cittadini, utilizzando al meglio le risorse disponibili. Il monitoraggio della qualità percepita assume lo specifico significato di strumento utile al miglioramento continuo della qualità del servizio"*. Uno degli strumenti più utilizzati è l'indagine di *customer satisfaction* (questionari, interviste).

Peraltro, come richiamato dalla deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR della Sezione delle autonomie, *"Essa [qualità] non può essere riferita al solo momento della valutazione del servizio erogato, ma deve necessariamente essere ricondotta al processo, agli elementi che ne consentono la realizzazione, alle modalità organizzative messe in atto e alle scelte allocative delle risorse"*. A tale proposito si richiama la direttiva ministeriale 19 dicembre 2006, rubricata *"Una pubblica amministrazione di qualità"*, la quale precisa che le amministrazioni hanno a disposizione molteplici strumenti per migliorare la qualità dei servizi erogati quali *"gli standard ISO 9000, i modelli EFQM, i diversi sistemi di accreditamento particolarmente diffusi nel settore sanitario, la carta dei servizi, la balanced scorecard, il benchmarking ed inoltre, nelle azioni volte a migliorare la qualità dei servizi, le amministrazioni possono sfruttare anche il potenziale insito nelle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (ICT)"*.

Il d.lgs. n. 33/2013 ha innovato la disciplina normativa afferente gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte della pubblica amministrazione. In particolare, l'art. 35 stabilisce alla lettera n) del comma 1, che le amministrazioni devono pubblicare *"i risultati delle indagini di customer satisfaction condotte sulla qualità dei servizi erogati attraverso diversi canali, facendone rilevare il relativo andamento"*. Sul punto il Collegio osserva che la pubblicizzazione degli esiti della valutazione sulla qualità dei servizi diventa strumento essenziale di partecipazione e controllo da parte del cittadino-utente. Inoltre, l'art. 10 comma 9 del citato decreto statuisce che *"La trasparenza rileva, altresì, come dimensione principale ai fini della determinazione degli standard di qualità dei servizi pubblici da adottare con le carte dei servizi ..."*. Con riferimento a tali *standard* si richiama la

delibera n. 3/2012 di ANAC - che nel circostanziarli, individua le seguenti dimensioni di qualità del servizio: accessibilità (capacità di garantire l'accesso ai servizi erogati a tutti gli utenti potenzialmente interessati), tempestività (tempo intercorrente fra la richiesta del servizio da parte dell'utente e l'effettiva erogazione dello stesso), trasparenza (semplicità per l'utente di acquisire e comprendere le informazioni per potere usufruire al meglio del servizio di proprio interesse), efficacia (capacità del servizio di raggiungere gli obiettivi prefissati in termini di rispondenza ai bisogni e alle esigenze individuate dall'amministrazione anche in funzione delle attese degli utenti). Le amministrazioni possono, poi, prevedere ulteriori dimensioni, *"qualora ritenute utili per rappresentare con maggior completezza la qualità effettiva del servizio erogato"*. La medesima delibera puntualizza che *"gli standard di qualità devono essere fissati tenendo in adeguata considerazione quanto indicato nel piano della performance dell'amministrazione relativamente agli obiettivi strategici e/o operativi e al raccordo con la programmazione economico-finanziaria, onde assicurare la massima coerenza fra i contenuti dei vari documenti"*. Si sottolinea, pertanto, come la valutazione della qualità dei servizi diventi anche un parametro di valutazione della *performance* organizzativa ex art. 8 del d.lgs. 150/2009 (*"Ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni"*).

Rif. 6.1 quest. - Le province di Rimini e di Reggio Emilia e i comuni di Ferrara e Parma riferiscono di non aver istituito (o quanto meno completato e reso operativo) un sistema di controllo sulla qualità dei servizi erogati - sia direttamente sia mediante organismi esterni - ex art. 147 del TUEL, con particolare riferimento ai servizi a domanda individuale e ai principali servizi indivisibili. Il Comune di Parma riferisce che, a partire dal 12 gennaio 2015, *"con delibera 429 del 22/12/2014 è stato istituito il servizio qualità assegnato in responsabilità ad apposito Dirigente e con relativa assegnazione di risorse umane"*; l'ente riferisce che, fino all' 11 gennaio 2015, il controllo è stato svolto dall'URP e dagli sportelli polifunzionali mediante l'erogazione di questionari. La Provincia di Modena, pur avendo istituito un sistema di controllo dichiara che *"non gestisce servizi a domanda individuale e servizi indivisibili del tipo di quelli richiamati dal quesito 6.1, fatta eccezione per il tpl. A dicembre 2014 l'Ente ha ottenuto il rinnovo triennale della certificazione di qualità in relazione alla norma ISO 9001:2008. Tuttavia, il contesto di precarietà e di incertezza istituzionale, funzionale e finanziaria che ha*

caratterizzato la vita delle province, ha determinato che nel 2014 non si sia proceduto alla misurazione della soddisfazione degli utenti (*customer satisfaction*) attraverso lo strumento del questionario. Per quanto riguarda il servizio di trasporto pubblico locale, la qualità dei servizi viene misurata e monitorata da AMO (Agenzia per la mobilità)".

Rif. 6.2 - 6.2.1 quest. - La direttiva ministeriale 19 dicembre 2006, citata nelle premesse, evidenzia che *"il campo di applicazione degli strumenti utilizzati per migliorare la qualità si è esteso dal prodotto o servizio, al processo sino all'intera organizzazione"*. Gli aspetti progettuali ed organizzativi per il monitoraggio di un "processo" di qualità dei servizi non sono stati sviluppati dalle province di Reggio Emilia e di Rimini e dal Comune di Imola. Specificamente, la Provincia di Reggio Emilia dichiara di "non gestire servizi a domanda individuale né servizi indivisibili. Inoltre nel 2014, vista l'entrata in vigore della legge 56/2014, che ha comportato un superamento e una limitazione delle funzioni dell'ente, si è ritenuto di non avere le condizioni sia normative che strutturali e organizzative per pianificare un processo di controlli sulla qualità dei servizi". Il Comune di Imola riferisce che "Non è stato sviluppato un processo organico e compiuto di controllo della qualità dei servizi, ma sono state realizzate diverse indagini di *customer satisfaction* per servizi sia con utenza interna sia con utenza esterna". Infine si evidenzia che il Comune di Ferrara, per cui pare in corso l'implementazione di un sistema di controllo di qualità dei servizi, specifica che "Si è avviato un processo di unificazione dei Sistemi di Gestione Ambientale in accordo allo standard internazionale UNI EN ISO 14001:04, di Gestione sostenibile degli eventi in accordo allo standard internazionale ISO 20121:2012 e di Gestione della Qualità in accordo allo standard internazionale UNI EN ISO 9001:2008".

Rif. 6.3 - 6.3.1 quest. - In merito alla struttura organizzativa deputata al controllo sulla qualità dei servizi e alla sua collocazione nell'organigramma, è emerso che a fronte di enti che hanno una propria articolazione, ve ne sono altri che non l'hanno istituita, ma il predetto controllo viene svolto dai settori di competenza e, in alcuni casi, con l'ausilio di una struttura di coordinamento.

La Provincia di Piacenza evidenzia che per il trasporto pubblico locale extraurbano il monitoraggio sui contratti di servizio è effettuato da una società partecipata dalla provincia, inoltre "La struttura organizzativa non risulta specificatamente allocata nell'organigramma essendo il controllo di qualità dei servizi esercitato dai singoli dirigenti competenti".

La Provincia di Ravenna comunica che "Ad oggi la qualità, ove misurata, viene testata direttamente dai servizi responsabili dell'attuazione dei progetti inseriti nel Piano dettagliato degli Obiettivi loro assegnati mediante specifici indicatori. Compito dell'ufficio programmazione e controllo è quello di raccogliere tali misurazioni al fine di verificarne il grado di raggiungimento nell'ambito dei documenti di rendicontazione del ciclo della programmazione". Il Comune di Carpi riferisce che "Non è stata istituita una specifica struttura interna all'ente. I controlli che non vengono svolti tramite gli organismi esterni sono effettuati dai singoli settori secondo gli ambiti di competenza". Il Comune di Cesena evidenzia che "il controllo della qualità viene svolto dalle strutture che erogano i servizi, dal servizio competente a svolgere le indagini di soddisfazione dell'utenza e dagli uffici che ricevono e analizzano reclami e segnalazioni con il coordinamento della Cabina di Regia istituita con il compito di coordinare e verificare l'andamento del sistema integrato dei controlli interni". Il Comune di Faenza comunica che "L'organigramma non prevede una struttura dedicata al controllo di qualità dei servizi, quindi non vi è personale espressamente dedicato, se non i dirigenti (in parte) e i loro collaboratori, impegnati occasionalmente per tali indagini". Il Comune di Ferrara specifica che "E' previsto per l'anno 2015 una modifica alla struttura organizzativa che prevede la allocazione della Segreteria Tecnica di Sistemi di Gestione (STSG) in capo al Settore Risorse Umane, organizzazione e controllo". Il Comune di Imola evidenzia che "non è stata individuata una specifica struttura organizzativa, ma l'attività viene svolta dai singoli servizi". Il Comune di Reggio Emilia specifica che tale controllo è effettuato dai "Servizi titolari dei contratti di servizio in sinergia con il servizio programmazione e controllo".

Rif. 6.5 - 6.5.1. quest. - Per quanto riguarda la periodicità di elaborazione del referto sul controllo della qualità dei servizi, che in genere avviene semestralmente od annualmente, la Provincia di Ravenna non risponde al quesito, ma in quello successivo dichiara che "Il monitoraggio sugli indicatori di qualità è ricompreso all'interno del monitoraggio del Piano Dettagliato degli Obiettivi che nel 2014 è stato rilevato al 31 dicembre 2014". Il Comune di Imola richiama la risposta di cui al punto 6.2.1 del questionario. Il Comune di Parma riferisce che "nessun report organico è stato prodotto nel corso del 2014".

Rif. 6.7. quest. - In merito agli indicatori elaborati dagli enti che hanno predisposto il *report*, si riporta, per la sua concretezza, la risposta del

Comune di Carpi che richiama "per il servizio di trasporto pubblico: indagine sulla soddisfazione dell'utenza in relazione alla pulizia dei mezzi, alla puntualità dei percorsi, alla comodità delle fermate; per i servizi pubblici a rete e per la raccolta rifiuti: confronti tariffari tra i bacini di affidamento; obiettivi di raccolta differenziata dei rifiuti; censimento dei reclami dell'utenza. Per i servizi culturali: accessibilità, trasparenza, comfort, accoglienza, accesso alle informazioni, offerta educativa e didattica e altri più specifici per ciascun servizio". La Provincia di Modena riferisce che "per l'anno di riferimento non sono stati elaborati indicatori".

Rif. 6.8. quest. - Con riferimento alla metodologia di misurazione della soddisfazione degli utenti interni ed esterni, si rileva che la maggioranza degli enti si avvale di questionari.

La Provincia di Modena dichiara che "per l'anno di riferimento non è stata applicata la metodologia prevista dal regolamento dei controlli interni".

Rif. 6.9. - 6.9.1 quest. - Le province di Forlì-Cesena, Modena e Ravenna e i comuni di Bologna, Imola e Parma hanno rilevato criticità in merito a tale controllo. La Provincia di Forlì - Cesena dichiara che "L'introduzione di un S.G.Q. inizialmente ha comportato un notevole aggravio di lavoro e resistenze dovute al diverso approccio della logica "per processi" e alla conseguente necessità di cambiamento di mentalità della struttura. Sono stati infatti definiti i processi di ogni Servizio, documentati nelle schede processo informatizzate (inizialmente circa 1.000 oggi circa 500), poi adeguate nel corso degli anni per far fronte ai dettami normativi, introdotta la misurazione del rispetto dei tempi, una documentazione a disposizione dei cittadini nonché interna a supporto della struttura, omogenea e controllata. Tutto al fine di accrescere la soddisfazione dell'utente, migliorare l'erogazione del servizio, con trasparenza e condivisione per tutto l'Ente e soprattutto con la creazione di un linguaggio comune a tutta la struttura". La Provincia di Modena riferisce che "Nelle difficoltà del contesto di incertezza istituzionale, funzionale e finanziaria già sopra riportato, nel 2014 non si è dato corso alla misurazione della soddisfazione degli utenti per i servizi erogati". La Provincia di Ravenna evidenzia che "L'applicazione integrale del controllo di qualità non viene completamente attuato in attesa della definizione compiuta dei servizi delegati alle province da parte della Regione Emilia-Romagna". Il Comune di Bologna comunica "Il Comune offre direttamente o attraverso società partecipate una gamma di prestazioni

e servizi molto ampia. Rilevare tempestivamente e in modo continuativo la soddisfazione dell'utenza rispetto a questi servizi è un compito estremamente impegnativo che presuppone un utilizzo di risorse umane e tecnologiche significativo. Nelle attuali condizioni di bilancio dell'ente il reperimento di queste risorse appare problematico. L'Amministrazione è impegnata a superare queste difficoltà, anche attraverso un utilizzo più esteso di adeguate tecnologie informatiche che consentano con costi contenuti di rilevare in modo immediato e continuativo la soddisfazione degli utenti dei principali servizi". Il Comune di Imola evidenzia le "difficoltà nel definire in maniera organica e strutturata un sistema costante di controllo della qualità" e infine il Comune di Parma riferisce che "Già nel report sul 2013 era stata evidenziata la necessità di investimenti organizzativi in quanto il controllo qualità è stato poco valorizzato negli anni precedenti".

In conclusione la Sezione rileva che, per quanto normativamente prescritto, alcuni enti non hanno istituito o quanto meno completato e reso operativo un sistema di controllo sulla qualità dei servizi erogati. Peraltro, in alcuni casi si rileva un deficit funzionale laddove manca il *feedback* dell'azione di monitoraggio sulla qualità dei servizi, rappresentato dalla elaborazione di *report* sistematici finali che possano eventualmente riorientare l'organizzazione e l'offerta.

Da ultimo si osserva che un numero considerevole di enti non ha avviato processi virtuosi di analisi dei comportamenti posti in essere da altre realtà (*benchmarking*), al fine di ottenere miglioramenti nelle modalità di erogazione dei servizi pubblici in termini di spesa e di qualità.

Ritenuto, pertanto, di deferire le illustrate conclusioni alla definitiva pronuncia della Sezione;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 54 in data 4 dicembre 2015 con la quale è stata convocata la Sezione per la Camera di consiglio del 15 dicembre 2015;

Uditi nella Camera di consiglio del 15 dicembre 2015 i magistrati relatori Massimo Romano e Federico Lorenzini;

D E L I B E R A

che dall'esame dei referti trasmessi ex art. 148 TUEL dagli enti locali della Regione Emilia-Romagna con popolazione superiore ai 15.000 abitanti relativi all'esercizio 2014 e dall'esito dell'attività istruttoria svolta, emergono le criticità richiamate;

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa - solo in formato elettronico - ai presidenti delle province di Bologna (Città metropolitana), Ferrara, Forlì-Cesena, Modena, Parma, Piacenza, Ravenna, Reggio Emilia e Rimini ed ai rispettivi consigli provinciali tramite i relativi presidenti, ai sindaci dei comuni di Argenta, Bagnacavallo, Bellaria Igea Marina, Bologna, Carpi, Casalecchio di Reno, Casalgrande, Castel Maggiore, Castel San Pietro Terme, Castelfranco Emilia, Cattolica, Cento, Cervia, Cesena, Cesenatico, Comacchio, Copparo, Correggio, Faenza, Ferrara, Fidenza, Finale Emilia, Fiorano Modenese, Fiorenzuola d'Arda, Forlì, Formigine, Imola, Lugo, Maranello, Medicina, Mirandola, Modena, Molinella, Nonantola, Parma, Pavullo nel Frignano, Piacenza, Pianoro, Ravenna, Reggio Emilia, Riccione, Rimini, Salsomaggiore, San Giovanni in Persiceto, San Lazzaro di Savena, Santarcangelo di Romagna, Sassuolo, Savignano sul Rubicone, Scandiano, Soliera, Valsamoggia, Vignola, Zola Predosa ed ai rispettivi consigli comunali e, per conoscenza, agli organi di revisione degli Enti medesimi;

che l'originale della presente pronuncia, in formato cartaceo, resti depositato presso la segreteria di questa Sezione regionale di controllo.

Così deliberato in Bologna, nella Camera di consiglio del 15 dicembre 2015.

Il Presidente

f.to (Antonio De Salvo)

I Relatori

f.to (Massimo Romano)

f.to (Federico Lorenzini)

Depositata in segreteria il 15 dicembre 2015

Il Direttore di segreteria

f.to (Rossella Broccoli)

ALLEGATO



Corte dei Conti

Sezione delle Autonomie

N. 28/SEZAUT/2014/INPR

Adunanza del 24 novembre 2014

Presieduta dal Presidente della Sezione delle autonomie, funzione di
coordinamento

Mario FALCUCCI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione	Antonio DE SALVO, Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO, Ciro VALENTINO, Ennio COLASANTI, Raffaele DAINELLI, Salvatore SFRECOLA, Anna Maria CARBONE, Gaetano D'AURIA, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Giovanni DATTOLA, Carlo CHIAPPINELLI
-----------------------	--

Consiglieri	Teresa BICA, Mario PISCHEDDA, Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Paola COSA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Luca FAZIO, Stefania PETRUCCI, Angela PRIA, Gianfranco POSTAL
-------------	---

Primi referendari	Francesco ALBO, Giuseppe TETI, Valeria FRANCHI
-------------------	--

Referendari	Andrea LUBERTI, Francesco MAFFEI
-------------	----------------------------------

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio

decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto l'articolo 1, commi 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006);

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Visto il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto l'art. 11-*bis* del citato d.l. n. 174/2012;

Visto, in particolare, l'art. 148 del d.lgs. n. 267/2000, novellato dalla lettera e) del comma 1, dell'art. 3, del d.l. n. 174/2012, così come modificato dall'art. 33 del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014, n. 116;

Uditi i Consiglieri relatori Carmela Iamele, Rinieri Ferone e Paola Cosa nell'adunanza del 24 novembre 2014

DELIBERA

di approvare l'unito documento e lo schema di relazione, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le linee guida per il referto annuale del Sindaco per i comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti e del Presidente della provincia sul funzionamento dei controlli interni.

Le Sezioni regionali di controllo, in relazione alle peculiarità degli enti controllati, possono stabilire adattamenti allo schema di relazione approvato con la presente deliberazione.

Le presenti linee guida e l'unito schema di relazione si applicano ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti e alle province ricomprese nel territorio delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, tenendo conto di quanto disposto dall'art. 11-*bis* del d.l. n. 174/2012 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213/2012.

La presente deliberazione sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Così deliberato in Roma, nell'adunanza del 24 novembre 2014.

I Relatori

F.to Carmela IAMELE

Il Presidente

F.to Mario

FALCUCCI

F.to Rinieri FERONE

F.to Paola COSA

Depositata in segreteria il 11 dicembre 2014

Il dirigente

F.to Renato Prozzo



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA PER IL REFERTO ANNUALE DEL SINDACO PER I COMUNI CON POPOLAZIONE SUPERIORE AI 15.000 ABITANTI E DEL PRESIDENTE DELLA PROVINCIA SUL FUNZIONAMENTO DEI CONTROLLI INTERNI (ART. 148 TUEL) PER L'ESERCIZIO 2014

La relazione del Sindaco o del Presidente della Provincia sul funzionamento dei controlli interni (art. 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 – TUEL, come novellato dall'art. 3, co. 1, sub e) del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 - convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213 - e da ultimo dall'art. 33 del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito dalla legge 11 agosto 2014, n. 116) conferisce compiutezza al rafforzato sistema dei controlli sulle autonomie locali, disegnato dal legislatore del 2012 al fine di garantire effettiva funzionalità al sistema di programmazione, gestione e controllo.

I controlli, come già osservato dalla Corte, nelle linee guida approvate con deliberazione 11 febbraio 2013, n. 4/SEZAUT/2013/INPR, devono costituire una base di riferimento per scelte funzionali alla realizzazione di processi di razionalizzazione della gestione e ad innescare un radicale mutamento dei comportamenti amministrativi, da conformare ai criteri della tracciabilità e della responsabilità. Gli sforzi per l'ottimizzazione della gestione devono essere concentrati sulla definizione di obiettivi e di processi che assicurino un percorso in grado di coniugare la regolarità dell'azione, intesa come rispetto del complesso delle regole finanziarie e procedurali, con l'efficacia e l'efficienza della gestione. Il

complesso di queste linee di azione, che solo un sistema funzionale di controlli interni può supportare, deve condurre verso l'economicità della gestione con la riduzione dei costi di erogazione dei servizi, senza ridurne tendenzialmente la qualità e l'estensione. Il ruolo affidato agli enti territoriali nel percorso di riduzione della spesa risulta d'importanza strategica per il raggiungimento della stabilità finanziaria del Paese.

La novella dell'art. 148 del TUEL, ad opera del d.l. n. 174/2012, aveva introdotto una specifica misura che risultava funzionale alla verifica della "legittimità e regolarità delle gestioni, nonché del funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale". Oggi tale forma di controllo, a seguito dell'ultimo intervento normativo - art. 33 del d.l. n. 91/2014) si incentra sul funzionamento dei controlli interni, sulla loro adeguatezza ed efficacia. Il novellato testo dell'art. 148 del TUEL stabilisce, infatti, che le Sezioni regionali della Corte dei conti, "nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verificano il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale".

Si muove nell'ottica della semplificazione e della razionalizzazione anche la previsione di una diversa periodicità della relazione, che da semestrale assume, oggi, cadenza annuale (ex art. 33 comma 1, del d.l. 24 giugno 2014, n. 91), analogamente a quanto stabilito dall'art. 1, comma 6, d.l. n. 174/2012, per la relazione dei Presidenti delle Regioni.

Si ribadisce, in continuità con le prime linee guida approvate con la richiamata delibera n. 4/SEZAUT/2013/INPR, che il sistema dei controlli interni, delineato dal legislatore nel 2012, punta maggiormente il "*focus*" sull'organizzazione e sulle finalità delle verifiche e coinvolge direttamente le figure organizzative di maggior livello presenti negli enti, quali il Segretario comunale, il direttore generale e i responsabili dei servizi.

Questa ristrutturazione dei controlli interni comporta una più immediata vicinanza tra attività gestionale e monitoraggio della stessa alla luce di specifici parametri di valutazione.

Oggetto di verifica è il sistema dei controlli interni nel suo complesso, organizzato - secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione - nell'ambito della autonomia normativa e organizzativa dell'Ente. Si tratta di un controllo ampio che abbraccia i diversi aspetti della gestione, dalla regolarità finanziaria al controllo di qualità dei servizi.

In considerazione di quanto finora esposto si ribadiscono le finalità di fondo del controllo introdotto dal modificato art. 148 del TUEL, già declinate nelle linee guida approvate lo scorso anno dalla Sezione delle autonomie e così

riassumibili:

- verifica dell'adeguatezza funzionale e dell'effettivo funzionamento del sistema dei controlli interni;
- valutazione degli strumenti diretti a verificare la coerenza dei risultati gestionali rispetto agli obiettivi programmati;
- verifica dell'osservanza dei principali vincoli normativi di carattere organizzativo, finanziario e contabile;
- rilevazione degli eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica;
- monitoraggio in corso d'anno degli effetti prodotti in attuazione delle misure di finanza pubblica e dei principali indirizzi programmatici dell'Ente;
- monitoraggio dei rapporti finanziari e gestionali tra Enti e organismi partecipati.

Appare utile richiamare che tra le finalità di fondo del controllo, introdotto dal modificato articolo 148 del TUEL è stata approfondita, con il nuovo schema di referto annuale, quella riferita al controllo degli equilibri finanziari del bilancio, sia in termini di competenza che di cassa. Ciò nasce dalla considerazione che nell'attuale situazione di instabilità nel sistema delle fonti di finanziamento degli enti locali, nonché di difficoltà nella tenuta degli equilibri, anche in relazione all'impatto delle manovre di finanza pubblica, l'indagine debba rappresentare un obiettivo irrinunciabile del controllo. Inoltre, in coerenza con la più recente evoluzione legislativa, il controllo deve essere orientato ai processi di analisi, valutazione e revisione della spesa pubblica, senza mai trascurare il monitoraggio dei debiti e dei crediti, con riferimento alla loro formazione, estinzione e ai tempi medi di pagamento.

Al fine di identificare il flusso informativo idoneo a garantire il funzionamento del controllo stesso, nonché di verificare le finalità ad esso attribuite e di individuare eventuali responsabilità organizzative, è necessario porre in essere alcune azioni propedeutiche – per ciascun controllo - quali:

1. precisazione delle finalità e dell'oggetto del controllo;
2. precisazione dei risultati attesi (funzione di indirizzo);
3. individuazione delle attività necessarie (compiti di gestione);
4. individuazione dei centri di responsabilità e dei soggetti coinvolti;
5. individuazione delle implicazioni contabili (finanziarie, economiche e

patrimoniali);

6. precisazione dei “tempi” per lo svolgimento delle attività;
7. precisazione delle modalità del controllo da svolgere;
8. individuazione dei tempi e dei destinatari degli esiti dei controlli.

Il flusso informativo così delineato, con riferimento a ciascuna tipologia di controllo interno, permette di avere, già in fase di programmazione della gestione dell’ente, la consapevolezza dell’area da controllare e dei soggetti coinvolti. Consente, altresì, di “progettare” i controlli, in modo che gli stessi non risultino meramente autoreferenziali, ma siano connessi agli obiettivi gestionali, connaturati al sistema informativo dell’Ente e finalizzati alle operazioni correttive.

Una volta chiarito ed individuato l’esatto flusso informativo, ne consegue la necessità di regolamentarlo e di “imputarne” ogni singolo aspetto alla struttura organizzativa. Considerato, inoltre, che tale *modus operandi* risulta in linea con la visione organizzativa e programmatica dei controlli interni voluta dal legislatore, le relazioni sul loro funzionamento non necessitano della validazione del collegio dei revisori.

Alla luce di queste necessarie premesse, la Sezione redige le presenti linee guida ai sensi del novellato art. 148 del TUEL. Ad esse si accompagna lo schema di relazione, strutturato in forma di questionario, che costituisce – alla luce degli indirizzi specificati – una schematizzazione e semplificazione del contenuto necessario del referto; ovviamente sarà possibile integrare tale schema con elementi discorsivi a maggiore illustrazione dei profili esaminati.

Lo schema di relazione sull’adeguatezza ed efficacia del sistema dei controlli interni assume un’impostazione a valenza essenzialmente ricognitiva, diretta a registrare la presenza di eventuali criticità di fondo nel sistema organizzativo-contabile.

La sua riformulazione, rispetto a quella approvata con la richiamata delibera n. 4/2013 dalla Sezione delle autonomie, tiene anche conto, dell’esperienza applicativa dei precedenti due refertisemestrali del 2013, nonché della diversa periodicità e perciò lo schema di relazione in esame risulta semplificato, rispetto alla prima stesura del 2013, conservando una sola sezione, che, introdotta da una sintetica ricognizione sull’organizzazione del sistema dei controlli interni, risulta articolata nei seguenti punti:

1. il controllo di regolarità amministrativa e contabile;
2. il controllo di gestione;
3. il controllo strategico;
4. il controllo sugli equilibri finanziari;

5. il controllo sugli organismi partecipati;
6. il controllo sulla qualità dei servizi.

1. CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

Come già osservato nella delibera n. 4/SEZAUT/2013/INPR, il decreto legge n. 174 del 2012, come da ultimo modificato, ha introdotto importanti novità anche nel controllo di regolarità amministrativa e contabile (tradizionalmente presente nell'ambito dei controlli interni degli enti locali così da potersi considerare un tipo di controllo per così dire "collaudato"), dimostrando il rinnovato interesse del legislatore per la verifica degli atti considerati *uti singuli*, sebbene in vista della correttezza generale dell'azione amministrativa e del buon andamento della gestione degli enti.

Pur essendo stata assicurata agli enti locali ampia autonomia organizzativa e di scelta delle soluzioni più adatte per l'implementazione di un adeguato sistema di controlli interni, il legislatore ha ritenuto, tuttavia, di sottolineare le finalità precipue delle diverse tipologie di controlli ed anche del controllo di regolarità amministrativa e contabile. L'art.147, comma 1, infatti, ha individuato le finalità essenziali del controllo di regolarità, volto a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

Agli enti locali resta affidato il compito di identificare i contenuti specifici delle predette finalità e di scegliere gli obiettivi verso i quali indirizzare la verifica della conformità a legge dei provvedimenti, nonché l'esame della regolarità dell'azione amministrativa. Esame inteso come vaglio dell'*iter* procedurale seguito per l'adozione dei provvedimenti, ma anche come verifica della correttezza nella redazione degli atti da riguardarsi, fra l'altro, sotto gli aspetti contabile e fiscale; quest'ultimo non sempre adeguatamente scandagliato e concretamente scrutinato, con possibili ricadute sulla regolarità degli atti medesimi.

Come per le altre tipologie di controlli interni, anche per i controlli di regolarità amministrativa e contabile, in ottemperanza al principio della programmazione, che, ai sensi dell'art. 151 del TUEL, deve ispirare l'intera gestione, l'Ente è tenuto a dotarsi di un'idonea organizzazione, analizzando e pianificando, a priori, le finalità da perseguire, gli obiettivi attesi, anche in termini di superamento di criticità riscontrate nell'azione amministrativa, nonché le modalità operative, le griglie di valutazione da applicare, le tempistiche per lo svolgimento delle procedure di controllo e le risorse da dedicare.

Per quanto riguarda, altresì, i soggetti direttamente coinvolti nell'organizzazione e nel funzionamento dei controlli, il legislatore per la fase preventiva di formazione

degli atti, ha individuato nei responsabili dei singoli servizi, che hanno adottato i provvedimenti, i soggetti tenuti a rilasciare il parere di regolarità tecnica, attestante la correttezza dell'azione amministrativa, mentre la competenza a rilasciare il visto attestante la copertura finanziaria spetta, com'è noto, al responsabile del servizio finanziario, che emette anche il parere di regolarità contabile.

Nella fase successiva all'adozione degli atti il Segretario comunale è chiamato a dirigere il controllo di regolarità da svolgersi secondo i principi generali di revisione aziendale, sulla base di modalità stabilite dall'Ente. A tale proposito, deve sottolinearsi l'opportunità di un eventuale affiancamento al Segretario, soprattutto negli enti di maggiori dimensioni, di una struttura che possa coadiuvarlo nel compito di direzione istituzionalmente attribuitogli e che si occupi, fra l'altro, della definizione delle griglie di valutazione, nonché dell'individuazione delle motivate tecniche di campionamento, sulla base delle quali scegliere le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti da sottoporre a controllo. Aspetto quest'ultimo che dovrà essere adeguatamente approfondito, anche alla luce dei criteri fissati a livello internazionale (ISA 530, ISSAI 1530), onde evitare l'utilizzo di tecniche di natura non statistica e non probabilistica.

Invero, appare fondamentale per un corretto espletamento del controllo di regolarità, la scelta degli atti da sottoporre a verifica, in modo da consentire all'amministrazione di monitorare con particolare attenzione i settori di attività che, per numero di irregolarità e per criticità riscontrate, possano considerarsi per così dire "sensibili".

Il *feed-back* atteso deve potersi sostanziare nell'evidenziazione di criticità emergenti dall'interpretazione di disposizioni normative (che rendano necessaria l'emanazione di circolari esplicative da parte del Segretario comunale), nell'individuazione di criticità di carattere organizzativo, relative, anche, all'affidabilità delle procedure informatiche utilizzate ed, infine, a fronte del reiterarsi di irregolarità, nell'adozione di direttive volte a prevenire il ripetersi delle stesse.

Gli enti, per favorire la circolarità delle informazioni, devono orientarsi, nella fase della programmazione, verso l'individuazione di modalità di predisposizione dei *report* conclusivi del controllo, che espongano un congruo numero di informazioni e ne consentano un'adeguata fruizione da parte dei destinatari. In particolare, i predetti *report* dovranno essere più frequenti per i responsabili dei servizi, in modo tale che questi possano correggere in tempo utile eventuali prassi non conformi a legge. Per gli altri destinatari (quali i revisori dei conti, il Consiglio comunale, e l'OIV) possono essere elaborati *report* meno frequenti e auspicabilmente semestrali.

2. CONTROLLO DI GESTIONE

Con riferimento al sistema del controllo di gestione, la riforma dei controlli interni degli enti locali attuata con il d.l. n. 174/2012, non ha apportato modifiche di rilievo al preesistente quadro legislativo. Sostanzialmente, oggi viene richiesto alle amministrazioni pubbliche, in termini di completezza rispetto alla precedente versione della norma, che il controllo di gestione sia strumentale alla ottimizzazione non solo del rapporto tra risorse impiegate (ex “costi”) e risultati, ma anche del rapporto tra obiettivi e azioni realizzate.

La specificità del controllo di gestione è quella di centrare l’attenzione sulle misure che consentono di verificare l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra azioni realizzate ed obiettivi operativi assegnati, nonché tra risultati ottenuti e risorse impiegate. Tale verifica deve essere effettuata con riguardo alla gestione dell’Ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni gestionali (quali centri di costo, centri di servizi, centri di attività, ecc.), tenendo conto, anche del livello di *performance*¹ raggiunto. L’organo preposto al controllo di gestione deve essere in grado di fornire all’organo politico elementi e valutazioni idonee a modularne i compiti d’indirizzo.

Nel sistema degli enti locali, l’aspetto qualificante del controllo di gestione è quello di monitorare gli obiettivi di cui alla Relazione Previsionale e Programmatica (o del Documento Unico di Programmazione ai sensi della riforma ex d.lgs. n. 118/2011, novellata dal d.lgs. n. 126/2014) e gli obiettivi gestionali di cui al Piano Esecutivo di Gestione (PEG), i quali altro non sono che una articolazione dei primi, al fine di esprimere valutazioni sull’efficacia (grado di raggiungimento dell’obiettivo programmato), sull’efficienza (assorbimento di risorse per il raggiungimento dell’obiettivo) e, quindi, in termini complessivi, sulla economicità della gestione.

Un sistema di controllo di gestione, utile guida per la direzione e consapevolezza dell’andamento gestionale, non può prescindere dall’impiego di adeguati strumenti tecnico-contabili quali:

1. il *budget*, che per gli enti locali può essere rappresentato dal PEG;
2. la contabilità analitica, fondata su un’adeguata e sistematica contabilità

¹ Si ricorda che l’art. 3, comma 1, lett. g-bis) del D.L. n. 174/2012, ha aggiunto il comma 3 all’art. 169 TUEL, in base al quale: “*Il piano esecutivo di gestione è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Al fine di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell’ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all’articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all’articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione*”.

generale economico - patrimoniale;

3. l'analisi di bilancio, con gli specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità;
4. il *benchmarking*;
5. il sistema di *reporting*.

Il *report* periodico del controllo di gestione deve contenere almeno i seguenti elementi:

- **gli obiettivi**, quali sintesi dell'efficacia ed efficienza che si intendono conseguire per ciascun servizio, centro di costo o attività;
- **i centri di costo**, quale "ambito contabile - organizzativo" da cui derivare informazioni significative in termini di attività svolta (e relativi indicatori), obiettivi da raggiungere e indicatori di efficacia, efficienza ed economicità.

Il *report* stesso deve essere supportato da un affidabile sistema di contabilità economico-analitica da cui ricavare informazioni circa l'efficienza gestionale in termini di adeguato consumo di risorse in relazione all'attività svolta e ai risultati conseguiti.

3. **CONTROLLO STRATEGICO**

Per gli enti di maggiori dimensioni l'art. 147-ter del TUEL - introdotto dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla legge 213/2012 - ha assegnato un ruolo significativo al controllo strategico, che impone il preliminare, graduale adeguamento dell'organizzazione della struttura e, quindi, la fissazione dei principali obiettivi, nonché la valutazione degli aspetti economico-finanziari e socio-economici connessi.

In tale sede rilevano le risultanze dei controlli, *ex ante* ed *ex post*, tesi a verificare la conformità tra gli obiettivi strategici ed operativi dell'amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché la corrispondenza tra gestione delle risorse umane, allocazione di quelle finanziarie e amministrazione di quelle materiali.

Elemento propedeutico all'introduzione del controllo strategico è la "*linea di azione*" che l'Ente intende perseguire e che va declinata in obiettivi strategici (volti a tradurre in termini oggettivi e misurabili le "promesse" elettorali) e in azioni strategiche (utili a trasformare le linee strategiche in azioni misurabili e trasparenti). Queste ultime devono essere programmate rispetto ad almeno quattro prospettive:

1. economico-finanziaria;
2. dell'organizzazione dei processi interni;

3. dell'innovazione e sviluppo;
4. degli *stakeholders* e comunità, in termini di politiche pubbliche locali da realizzare e funzioni fondamentali da esercitare in riferimento ai bisogni da soddisfare.

In relazione ad ogni “azione strategica” sarà necessario definire le “azioni attese”, nonché gli indicatori e *output* attesi.

Solo attraverso la definizione di questi elementi è possibile addivenire ad un compiuto monitoraggio delle “azioni strategiche” e, conseguentemente, ad un efficace controllo strategico, all’esito del quale può rendersi necessario adottare una delibera di modifica dell’attuazione dei programmi.

Gli imprescindibili elementi da inserire nel *report* di controllo strategico sono:

1. **i fruitori**, cioè gli amministratori, in particolare coloro che hanno impostato la strategia dell’Ente, nonché i dirigenti, che utilizzano lo strumento per monitorare la realizzazione delle azioni strategiche;
2. **gli indicatori**, con cui valutare l’esito delle politiche e delle azioni impostate dall’Ente e che sono, pertanto, strumenti di misura di aspetti qualitativi e quantitativi che definiscono i bisogni della collettività. In tale ottica assume rilievo la finalizzazione della spesa pubblica locale alle funzioni fondamentali oggetto dell’attività istituzionale dell’ente.
3. **la periodicità** entro la quale va predisposto il referto, da definire a livello regolamentare.

4. CONTROLLO SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI

Il controllo sugli equilibri finanziari impone il monitoraggio costante degli stessi non solo con riguardo all’Ente, ma anche con riferimento al “Gruppo Ente Locale”, tenuto conto della influenza dell’andamento economico-finanziario dei vari organismi partecipati. Tale prescrizione, introdotta dal legislatore del 2012, al comma 2 dell’art. 148-*bis* del TUEL, si inserisce nell’ambito del rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali esercitato ai sensi dell’art. 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005. Il legislatore ha fissato i parametri entro cui la Corte dei conti, in sede locale, deve scrutinare gli atti, a fronte dei noti principi costituzionali del rispetto dei limiti all’indebitamento, della sua sostenibilità e dell’assenza di irregolarità che pregiudichino gli equilibri.

Le norme regolamentari dell’Ente devono disciplinare il controllo sugli equilibri finanziari in ottemperanza alle previsioni di cui all’art. 147-*quinquies* del TUEL, che tra l’altro esalta l’attività di coordinamento e di vigilanza del

responsabile del servizio finanziario e l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi, al fine di garantire la costante verifica degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche nell'ottica della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno. Per il controllo degli equilibri finanziari di bilancio, sia di competenza, sia di cassa, vanno coinvolti tutti i soggetti che esercitano poteri di carattere gestionale in termini di reperimento di risorse finanziarie e di relativo impiego delle stesse (dirigenti di tutti i settori, tutti i responsabili dei servizi comunque individuati). In questo contesto il responsabile del servizio economico – finanziario si pone in posizione di coordinamento e vigilanza di contenuto generale rispetto all'azione puntuale di controllo dei vari responsabili dei servizi.

Il doveroso equilibrio tra risorse disponibili e scelte di spesa non può prescindere, in ogni caso, da processi decisionali e gestionali orientati ad una revisione ragionata della spesa.

5. CONTROLLO SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

Il controllo sugli organismi partecipati deve essere finalizzato a valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi affidati agli stessi, in conformità al comma 6 dell'art. 170 TUEL, sia in termini di bilancio sia in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio affidato o comunque gestito.

L'aspetto di maggior rilievo del sistema delineato dal combinato disposto degli art. 147 e 147-

quater, è rappresentato dalla esigenza di attivare un sistema informativo che garantisca un flusso costante e strutturato di informazioni dirette a conoscere lo stato reale della gestione, non solo dell'Ente, ma anche degli organismi partecipati. L'Ente deve avere piena consapevolezza dello stato dei rapporti finanziari infra-gruppo; della situazione contabile, della gestione e dell'assetto organizzativo dell'organismo.

In questo contesto è fondamentale un monitoraggio dei contratti di servizio, della qualità dei servizi e del rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

Si è ritenuto di chiedere, anche agli enti non obbligati all'applicazione dell'art. 147-*quater* del Tuel, se sia stato eventualmente esercitato il controllo in esame, nonché le modalità utilizzate.

6. CONTROLLO SULLA QUALITÀ DEI SERVIZI

L'Ente locale deve anche garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, definendo le metodologie impiegate per misurare la soddisfazione degli utenti esterni ed interni

dell'Ente, secondo i criteri di graduale applicazione previsti dalle norme.

Il perseguimento degli obiettivi di qualità presuppone l'individuazione, in maniera specifica e preventiva, dei relativi *standard*, con riguardo alla tipicità dei bisogni a cui dare risposta e alle esigenze di trasparenza e di integrità della azione amministrativa.

Il processo di definizione degli *standard* di qualità non può prescindere da un'attenta mappatura dei servizi erogati dall'Ente, che consenta di conoscere tutti i processi dai quali si ottiene un *output* sotto forma di servizio pubblico, nonché le modalità di erogazione e la tipologia di utenza che ne usufruisce.

La "qualità" in generale dell'azione amministrativa può essere espressa da quattro prospettive:

- a) efficienza ed economicità interna;
- b) efficacia dei servizi rivolti all'utenza;
- c) integrità e rispetto delle funzioni di garanzia e trasparenza della azione amministrativa;
- d) adeguatezza nella gestione del territorio e nel soddisfacimento dei bisogni diffusi.

Essa non può essere riferita al solo momento della valutazione del servizio erogato, ma deve necessariamente essere ricondotta al processo, agli elementi che ne consentono la realizzazione, alle modalità organizzative messe in atto e alle scelte allocative delle risorse.

Gli enti, in considerazione dell'obbligo di cui all'art. 147 TUEL, devono sviluppare adeguate capacità programmatiche nella gestione dei servizi, a prescindere dalla modalità di gestione (in economia ovvero affidati a società), prevedendo nelle Relazioni Previsionali e Programmatiche (o del Documento Unico di Programmazione - DUP) adeguati "programmi" e/o "progetti" in cui dovranno essere articolati gli obiettivi qualitativi e quantitativi dei servizi da erogare alla collettività, con la specifica individuazione di appositi parametri da trasferire nei contratti di servizi e nella carta della qualità.

Questi ultimi documenti devono rappresentare occasione per la verifica:

- del livello di qualità dei servizi raggiunto;
- del livello di qualità ritenuto adeguato e fattibile nell'interesse della collettività;
- delle modalità concrete di coinvolgimento dei diversi *stakeholders* nelle diverse fasi – preventive, concomitanti e successive – di rilevazione della qualità;
- dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo interno dell'Ente per governare tali nuovi processi, compresi gli altri sistemi di controllo interno (in modo peculiare i sistemi del controllo strategico e di

gestione).

Le presenti linee guida declinano i criteri per la verifica del funzionamento dei controlli interni degli enti locali, in conformità alle prescrizioni del legislatore in materia (art. 148 del d.lgs. 267/2000 – TUEL, come novellato dall’art. 3, co. 1, sub e) del d.l. n.174/2012 e da ultimo dall’art. 33 del d.l. n. 91/2014. Ad esse si accompagna lo schema di relazione, strutturato in forma di questionario, che potrà essere integrato con elementi discorsivi a maggiore illustrazione dei profili esaminati.

La relazione per l’anno 2014 dovrà essere trasmessa alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, competenti per territorio, nonché alla Sezione delle autonomie, entro il 30 aprile 2015.