



## 18.1. Introduzione

Dopo ormai molti anni dall'avvio della espressa necessità e progressiva obbligatorietà di associare ai Controlli esterni, di tipo giuridico-contabile, una serie di differenti Controlli interni di tipo direzionale-gestionale è possibile definirne la loro sistematicità.

Si tratta di Controlli distinti l'uno dall'altro, ma che se rimanessero separati finirebbero per non contribuire completamente a quella razionalità gestionale cui il processo di aziendalizzazione iniziato negli anni '90 tende.

Alla base del Sistema dei controlli vi è il noto meccanismo del feed-back: cioè la possibilità di “correggere” un processo gestionale-amministrativo nel durante del suo svolgimento, qualora i suoi parametri di riferimento si riscontrassero disallineati rispetto a target e/o standard e/o benchmark, grazie al monitoraggio in itinere svolto secondo logiche aziendali.

Quindi, risulta evidente che senza riferimenti della gestione non si è in grado di verificarne il corretto sviluppo, senza la rapidità del feed-back si rischia di attivare tardi i necessari correttivi nel caso di sviluppi critici o patologici, senza l'informatizzazione dei controlli e l'integrazione con le procedure gestionali operative rischia di costare molto il Sistema dei controlli e di non assicurare la consistenza dei dati e delle informazioni elaborate.

Ma soprattutto, senza una chiara responsabilità - sia specifica per realizzare i controlli, sia diffusa internamente affinché si affermi la cultura del controllo - si determineranno solo dei controlli contemplativi (nel migliore dei casi) o inerti (nel caso peggiore), magari apparentemente rigorosi, ma solo formalmente.

A tale proposito la Sezione Autonomie della Corte dei Conti osserva: “la nuova impostazione dei controlli interni si appunta, per molti aspetti, sulla regolarità amministrativa e contabile e sulla dimensione finanziaria dei fenomeni, ma concretizza, altresì, una visione più ampia nella quale vengono in evidenza ulteriori aspetti. Una osservazione più estesa degli aspetti della gestione non manca di risultare rilevante anche per assicurare la sostenibilità degli equilibri finanziari. Infatti, nell'attuale situazione, gli sforzi

per il risanamento devono essere concentrati verso la razionalizzazione degli obiettivi e dei processi al fine di assicurare un percorso che sappia 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, dovrà condurre verso l'economicità della gestione con la riduzione dei costi di erogazione dei servizi, senza ridurne sensibilmente la qualità e l'estensione. Il descritto percorso virtuoso verso la riduzione della spesa pubblica, affidato in ampia misura agli enti territoriali, è al momento l'unica via percorribile per assicurare la tenuta dei conti pubblici ed è strategico per la stabilità finanziaria del Paese.

Le differenze della nuova disciplina dei controlli interni, rispetto a quella pre-vigente, si colgono con particolare risalto nel livello di maggior dettaglio relativo alla organizzazione ed alle finalità delle verifiche e nel coinvolgimento diretto delle figure organizzative di maggior livello di responsabilità 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. Tali specificità si colgono sia negli aspetti di procedimentalizzazione dei controlli di regolarità amministrativa e contabile, calibrati sui singoli atti attraverso i pareri dei responsabili dei servizi nella fase preventiva, sia nelle valutazioni improntate ai principi di revisione aziendale sull'attività gestionale, di maggiore impatto nella fase successiva.

Come si è detto, il campo delle verifiche alle quali dovrà far fronte il rinnovato sistema dei controlli interni è ampio ed abbraccia i diversi aspetti della gestione partendo dalla regolarità finanziaria, intesa come rispetto del complesso delle regole di finanza pubblica applicabili agli enti e, in particolare, quella dell'equilibrio di bilancio, riguardando la regolarità amministrativa, anche sotto il profilo del rispetto delle procedure.”

Il miglioramento continuo che ci si aspetta dall'esercizio del Sistema dei controlli interni è altresì testimoniato dallo schema per il referto annuale del Sindaco di recente predisposto alla Corte dei Conti per l'anno 2018. Vedasi a tale proposito i tre riquadri seguenti:

1.2 Indicare il numero di report periodici previsti/programmati nell'anno (in base ai regolamenti dell'ente o agli statuti degli organismi partecipati) e di report effettivamente prodotti:

	Report previsti	Report prodotti
a) Controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile	<input type="text"/>	<input type="text"/>
b) Controllo di gestione	<input type="text"/>	<input type="text"/>
c) Controllo strategico	<input type="text"/>	<input type="text"/>
d) Controllo sugli equilibri finanziari	<input type="text"/>	<input type="text"/>
e) Controllo sugli organismi partecipati	<input type="text"/>	<input type="text"/>
f) Controllo sulla qualità dei servizi	<input type="text"/>	<input type="text"/>

1.5 Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di report ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio, il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei report (tramite delibere di Giunta o di Consiglio) e il numero di unità di personale utilizzate - espresse in unità anno equivalenti (FTE Giuridico = numero persone x ore lavorate/36 x giorni lavorati nell'anno/365) per l'esercizio dei vari tipi di controlli:

	Report ufficializzati	Azioni correttive avviate	Unità di personale (FTE)
a) Controllo di regolarità amministrativa e contabile	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
b) Controllo di gestione	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
c) Controllo strategico	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
d) Controllo sugli equilibri finanziari	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
e) Controllo sugli organismi partecipati	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
f) Controllo sulla qualità dei servizi	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

1.6 Sono intervenute modifiche nel sistema dei controlli interni in un'ottica di maggiore integrazione e raccordo tra le singole tipologie di controllo?

1.6.1 In caso di risposta affermativa, specificare a quali tipologie si riferiscono le modifiche:

a) Controllo di regolarità amministrativa e contabile	<input type="text"/>
b) Controllo di gestione	<input type="text"/>
c) Controllo strategico	<input type="text"/>
d) Controllo sugli equilibri finanziari	<input type="text"/>
e) Controllo sugli organismi partecipati	<input type="text"/>
f) Controllo sulla qualità dei servizi	<input type="text"/>

## 18.2. Il Controllo di Regolarità amministrativa e contabile

Si tratta in realtà di un duplice Controllo svolto in due distinte fasi e con modalità differenti:

- Il Controllo della regolarità amministrativa e della regolarità contabile
- Il Controllo antecedente e successivo
- Il Controllo sistematico e a campione.

Ogni atto deve essere assunto esprimendo, da parte del Responsabile del Servizio competente, il parere di regolarità Tecnica (amministrativa) e firmando la determina che formalizza la decisione (nel caso di atti gestionali).

La regolarità amministrativa si (auto)controlla ex-ante assicurando, di ogni atto, la conformità dell'azione amministrativa e il rispetto:

- delle Leggi e quindi della normativa di settore;
- dello Statuto;
- dei Regolamenti;
- dei principi di buona amministrazione;
- dei necessari collegamenti con gli obiettivi dell'Ente come rappresentati negli strumenti di programmazione adottati dall'Ente;
- delle procedure amministrative;
- dei principi di carattere generale dell'Ordinamento.

Il controllo successivo è esercitato, sotto la direzione del Segretario Generale, auspicabilmente da un gruppo di lavoro, denominabile "organismo di controllo", individuato con atto di organizzazione. Detto controllo, attraverso una selezione casuale degli atti effettuata con una metodologia che definisca la significatività del campione (secondo c.d. principi generali di **controllo a campione**), rileva e verifica la conformità e la coerenza degli atti controllati a standard predefiniti.

Per standard predefiniti si intendono i seguenti fattori:

- regolarità delle procedure, rispetto dei tempi, cor-

- rettezza formale nei provvedimenti emessi;
- affidabilità dei dati riportati nei provvedimenti e nei relativi allegati;
  - rispetto della normativa sulla privacy nel testo dei provvedimenti e nelle procedure adottate;
  - rispetto della normativa in generale;
  - conformità alle norme regolamentari, con particolare riferimento alla prevenzione della corruzione;
  - conformità al programma di mandato (Linee Programmatiche di Mandato come transfuse nel DUP), al P.E.G., agli altri documenti/strumenti di programmazione, alle circolari interne, agli atti di indirizzo.

I [REDACTED] contenenti le risultanze di tali controlli sono trasmesse periodicamente, a cura del Segretario, ai Responsabili dei Servizi, unitamente alle [REDACTED] cui conformarsi nel caso di riscontrate irregolarità nonchè ai Revisori dei conti e agli Organismi di valutazione dei risultati dei dipendenti, in quanto documenti utili per la valutazione, e al Consiglio comunale.

E' palese che la finalità principale di un tale tipo di Controllo sia quella di innescare un processo di progressivo miglioramento dell'attività amministrativa, proprio catalizzato dal cennato ruolo del Segretario.

Naturalmente non è escluso che siano sottoposti al vaglio di regolarità anche specifici atti segnalati all'uopo da chiunque lo ritenga utile (tra cui ogni soggetto "interno" all'Ente, così come qualunque Cittadino), determinando così dei controlli sovrannumerari rispetto al campionamento definito.

L'insieme dei controlli di regolarità amministrativa (sia da campionamento che da segnalazione) è anche evidente che svolgerà un ruolo, da un lato, di deterrenza rispetto a possibili fattispecie di [REDACTED], dall'altro, di stimolo all'individuazione di [REDACTED] specifiche da inserire ex novo nel PTPC in occasione della periodica revisione o, nel caso di urgente necessità, nell'ambito di una revisione straordinaria infra-annuale; qualora già previste si tratterà eventualmente di anticiparne l'attuazione.

Da qui anche l'importanza della coincidenza del ruolo di **CPA** con il Segretario dell'Ente.

La regolarità contabile - in termini di garanzia del rispetto del principio di integrità del Bilancio e del suo effettivo equilibrio, ricomprendendovi anche la liceità della spesa, estesa ai profili di compatibilità della spesa con gli interessi dell'Ente e di congruità del mezzo prescelto in rapporto ai fini dichiarati, attestando la disponibilità concreta della provvista – è, invece, controllata ex ante dal Responsabile del Servizio Finanziario attraverso :

- l'espressione del Parere di Regolarità Contabile sulle proposte di Deliberazione di Giunta o di Consiglio o mediante attestazione di insussistenza dei presupposti per il rilascio, quindi preliminare all'atto;
- l'apposizione del Visto di Regolarità Contabile attestante (anche) la copertura finanziaria sulle proposte di Determinazione dei Responsabili dei Servizi (già firmate e corredate del parere di regolarità tecnica).

Esso verifica:

- la copertura finanziaria della spesa
- la corretta imputazione contabile della spesa
- la competenza dell'Organo che adotta il provvedimento di spesa
- l'esistenza dei presupposti di fatto e di diritto (Corte dei Conti – Sez. giur. Sicilia – Sent. 1332/2017)
- il rispetto dell'ordinamento contabile e dei connessi principi contabili
- il rispetto delle norme in materia di pareggio di bilancio
- la completezza della documentazione di base e a corredo della spesa o dell'entrata
- la verifica che il parere di regolarità tecnica sia stato espresso dopo un "esame metodologicamente accurato"
- la coerenza con i programmi e i documenti di programmazione dell'Ente
- la corretta "codifica" dell'imputazione dell'entrata/della

spesa

- la natura della spesa (ricorrente/non ricorrente)
- il rispetto di tutti i vincoli di Bilancio e il mantenimento dei relative equilibri finanziari ed economici.

In ordine all'obbligatorietà dei pareri che sostanziano il Controllo ex-ante di regolarità amministrativa e contabile degli atti deliberativi degli Organi Elettivi degli Enti (nel caso comportino riflessi diretti e indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'Ente), pur non vincolandoli, si rinvia alla nota in calce<sup>1</sup>.

Analogamente alla terzietà che il Segretario rappresenta nello svolgimento del Controllo successivo di Regolarità Amministrativa, il Controllo successivo di Regolarità Contabile lo svolge un soggetto terzo, che la Legge individua nell' **Art. 11, comma 1, lett. b)**.

---

<sup>1</sup> “In sintesi, la “*mera irregolarità*” (in generale) è praticabile, annota la Corte dei Conti, Sezione Controllo Emilia Romagna (Delibera n. 62 del 11 aprile 2017), solo in presenza di una “*lieve anomalia*” del provvedimento (un cd. vizio marginale), “*allorché la diversità della forma o la non perfetta osservanza di un adempimento endoprocedimentale non siano tali da impedire il concreto raggiungimento dell’interesse pubblico tutelato dalla norma. Ciò non sembra potersi affermare lì ove manchino i pareri di regolarità tecnica e contabile*”; diversamente, i pareri di regolarità tecnica costituiscono atti procedurali obbligatori, posti al centro del sistema ordinamentale degli Enti locali, anche per sopperire alla mancanza di competenza tecnica degli organi elettivi, soprattutto dopo gli ultimi innesti normativi (*ex art. 147 bis* del Tuel, ad opera del d.l. n. 174/2012) che affidano ai responsabili dei servizi un ruolo centrale nella tutela della regolarità e correttezza amministrativa.

Si giunge, quindi, in modo innovativo a ritenere che i pareri di regolarità tecnica e contabile devono necessariamente essere presenti nella proposta di deliberazione (salvo il caso di atti di mero indirizzo) pena l’illegittimità del provvedimento amministrativo, costituendo i presupposti giuridici necessari richiesti e voluti dal legislatore; la loro mancanza impedisce il concreto raggiungimento dell’interesse pubblico – volta per volta – tutelato dalle norme, ridisegnando un consolidato orientamento giurisprudenziale che non mancherà di presentare ulteriori motivi di riflessione sugli effetti sostanziali dei pareri e della connessa responsabilità politica.” Estratto da: *Considerazione sui pareri obbligatori nei provvedimenti deliberativi degli Enti locali*, di Maurizio Lucca, in LexItalia, 20 aprile 2017, n. 4.

In relezione, invece, alla questione dei “riflessi diretti e indiretti ...”, va applicato il criterio interpretativo sulle *probabilità* che determinabili conseguenze si verifichino nell’esercizio finanziario in corso o nell’arco pluriennale di riferimento del Bilancio (Corte dei Conti – Sezione Controllo Marche – Del. 51/2013/PAR).



Infatti, il c.1 lett c) dell'art 239 del TUEL assegna, tra le molteplici funzioni dell'Organo, anche: la “vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'Organo di Revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento”. Come si vede, indicando il metodo di lavoro per antonomasia dell'attività di revisione: le [REDACTED]; peraltro anche prescritto, come visto, per il Controllo di Regolarità Amministrativa.

Ciò potrebbe far ritenere utile - per evitare possibili ridondanze, anzi sfruttare sinergie - “integrare” l'attività di Controllo (successivo) di regolarità amministrativa svolta a cura del Segretario dell'Ente, con la vigilanza (successiva) sulla regolarità contabile svolta dall'Organo di Revisione.

### **18.3. Il Controllo di Gestione: definizione operativa**


Per Controllo di Gestione o Contabilità direzionale si intende quella metodica procedurale che dando per acquisiti (predefiniti) gli Obiettivi dell'organizzazione/Ente (eventualmente anche supportandone la loro puntuale definizione, sia in termini di guida del processo di programmazione gestionale, che di contenuti degli strumenti di programmazione) contribuisce al loro ragionevole completo perseguimento:

- rendendone possibile la misurazione, attraverso l'identificazione e l'associazione di [REDACTED] (parametri) e l'espressione dei rispettivi target di riferimento;
- monitorandone il progressivo raggiungimento (eventualmente *time-related*), sia svolgendo dirette misurazioni in itinere degli Indicatori definiti (con riferimento ai c.d. Obiettivi Operativi di DUP e ai c.d. Obiettivi Esecutivi, di cui + oltre si dirà), sia indirettamente verificando la coerenza dello sviluppo temporale delle fasi/attività propedeutiche al perseguimento dei soli Obiettivi Esecutivi, rappresentanti la Pianificazione esecutiva;

- attivando semplici segnalazioni (logica *push*), anche in forma sinottica, e tempestive analisi condivise degli eventuali **problemi** (rilevanti e critici) per l'efficace scelta di coerenti azioni correttive (*feed-back*) di vario tipo e natura;
- innescando e abilitando processi meritocratici dei lavoratori, basati su incentivi *performance-related* fondati sul “grado di conseguimento” di un subset di Obiettivi (Obiettivi di Performance), selezionati in quanto importanti per l'organizzazione (la sua *mission* e *vision*) e, quindi, rilevanti a fini valutativi individuali e di gruppo, anche in una logica di “responsabilità di mandato”;
- rendendo possibile la certificazione a consuntivo del **grado di raggiungimento degli Obiettivi** a sistema - sia a scopo gestionale, che valutativo - per le esigenze della Contabilità Pubblica, quali ad es. l'attivazione di specifici Budget (Fondi) di finanziamento (integrativo) degli incentivi (economici) o la corretta applicazione di istituti contrattuali nazionali/decentrati;
- rendendo possibile la conversione a consuntivo del grado di raggiungimento degli Obiettivi in logica di **score**, per specifiche aree di analisi e in base a predefiniti pesi relativi, così da rendere disponibili, non solo internamente, le c.d. **scorecard** (*balanced o not balanced*), anche eventualmente “navigabili” con applicazioni di Business Intelligence;
- producendo **report** *standard* o *ad-hoc* finalizzati a dare complete rappresentazioni grafico-tabellari di comparazioni spaziali e/o temporali del valore degli Indicatori (o dei loro relativi Score), dei connessi “**rischi**” e degli eventuali “**rischi**”

Di norma, tale metodica è architettata, gestita e periodicamente (annualmente) riparametrizzata a cura del c.d. Responsabile del CdG, in stretta collaborazione con il Segretario dell'Ente e con l'Organismo di Valutazione dell'Ente.

Ricordiamo che il Responsabile dell'Ufficio adibito al Controllo di Gestione è l'unico ruolo esplicitamente emergente dallo sviluppo normativo dei controlli interni, fin dal 1995 (vedasi

art.41 del D.Lgs. 77/1995 e art.4 del D.Lgs. 286/1999). Inoltre, la metodica del Controllo di Gestione è opportunamente associata ad un'applicazione informatica (possibilmente integrate in logica ) idonea a costituire un adeguato sistema informativo in grado di soddisfare i connessi aspetti di struttura e di processo del Controllo nonché di Accountability e di Internal e Public Reporting previsti dalle norme.

Il tutto è descritto e prescritto in un apposito Regolamento (o in una specifica sezione del Regolamento di Contabilità) e in un eventuale Manuale operativo, al fine di dare piena e sostanziale applicazione al sistema delle specifiche norme legislative, comunque costituite essenzialmente per gli Enti Locali da:

- gli articoli 147, 196, 197, 198 e 198 bis del D.Lgs. 267/2000 e smi
- il D.Lgs. 118/2011, come modificato dal D.Lgs. 126/2014, e dal connesso Principio Contabile della Programmazione
- gli articoli 10, 29 e 32 del D.Lgs. 33/2013 e smi
- i Titoli I e II del D.Lgs. 150/2009 e smi
- il D.Lgs. 286/99.

Norme che, è bene ricordare, sono state interessate da un'applicazione "orientata" principalmente mediante: pronunciamenti della Corte dei Conti, determinazioni della Civit/ANAC, principi contabili di matrice professionale, dottrina.

## **18.4. Le tipologie di Obiettivi oggetto del CdG: il DUP quale fondamento**

Si riporta qui di seguito uno stralcio del testo del Principio Contabile della Programmazione<sup>2</sup> che costituisce uno dei principali riferimenti metodologici:

“Nella Parte 1 della SeO del DUP sono individuati, per ogni singola missione e coerentemente agli indirizzi strategici contenu-

---

<sup>2</sup> Vedasi il punto 8.2 del Principio Contabile della Programmazione (All. 4-1 al D.Lgs 118/11), al link: [http://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Selezione\\_normativa/D-Lgs-/Dlgs-10-08-2014-126.pdf](http://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Selezione_normativa/D-Lgs-/Dlgs-10-08-2014-126.pdf).

ti nella SeS, i programmi operativi che l'ente intende realizzare nell'arco pluriennale di riferimento della SeO del DUP. La definizione degli obiettivi dei programmi che l'ente intende realizzare deve avvenire in modo coerente con gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni programma devono essere definite le finalità e gli obiettivi annuali e pluriennali che si intendono perseguire, la motivazione delle scelte effettuate ed individuate le risorse finanziarie, umane e strumentali ad esso destinate. *Gli obiettivi individuati per ogni programma rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli obiettivi strategici contenuti nella SeS e costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del principio della coerenza tra i documenti di programmazione. L'individuazione delle finalità e la fissazione degli obiettivi per i programmi deve "guidare", negli altri strumenti di programmazione, l'individuazione dei progetti strumentali alla loro realizzazione e l'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi. Gli obiettivi dei programmi devono essere controllati annualmente al fine di verificarne il grado di raggiungimento e, laddove necessario, modificati, dandone adeguata giustificazione, per dare una rappresentazione veritiera e corretta dei futuri andamenti dell'ente e del processo di formulazione dei programmi all'interno delle missioni."*

Da tale statuizione emerge chiaramente come non sia sufficiente limitarsi a svolgere il Controllo della Gestione con riferimento al classico ambito della programmazione esecutiva, seppur intesa nella logica evoluta, confermata dallo stesso D.Lgs 118/11<sup>3</sup>, basata sul Peg inclusivo del Piano Dettagliato degli Obiettivi (PDO) e del Piano delle Performance (PP).

E', quindi, corretto affermare che si evidenziano due tipi di Controllo:

- I. il primo relativo direttamente, agli **Obiettivi Strategici** - definiti nel DUP/SeO con riferimento a ciascun Programma in cui si articola ognuna delle Missioni di finanziamento del Bilancio dell'Ente – e, quindi, indirettamen-

---

<sup>3</sup> Così definisce il Principio richiamato in nota precedente al punto 10.1: "Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL 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."

te agli Obiettivi Strategici del DUP/SeS;

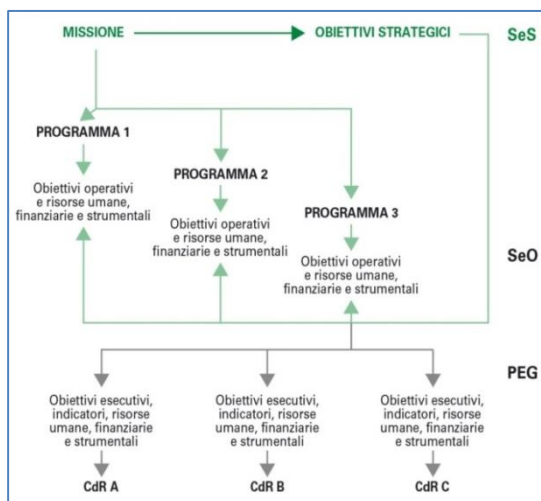
- II. il secondo relativo direttamente agli **Obiettivi Strategici** definiti del PEG (dettagliati o di performance che siano).

Con il primo Controllo è possibile approssimare il Controllo Strategico (vedasi il paragrafo dedicato), il secondo rappresenta propriamente il Controllo di Gestione.

Volendo dare una rappresentazione grafica della tassonomia degli Obiettivi previsti dalle vigenti norme si rinvia allo schema della figura seguente<sup>4</sup> che palesa la struttura gerarchica degli Obiettivi; struttura che, a partire dalla Sezione Strategica del DUP (SeS) fino al PEG, permette peraltro di soddisfare il c.d. principio della “**securata il fine, il perseguitato**”.<sup>5</sup>

Come descritto nel precedente Capitolo inerente il PEG, gli “obiettivi di gestione costituiscono il risultato atteso verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio.

Le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere.



<sup>4</sup> Tratto da dispensa IFEL.

<sup>5</sup> Tratto dal p. 8.4 del Principio citato precedentemente in Nota.

Esempio 1								
Missione 12: Diritti sociali, politiche sociali e famiglia - OBIETTIVO STRATEGICO								
N.	Ambito strategico	Ambito d'azione	Obiettivo strategico	Stakeholder finali	Eventuale contributo G.A.P. (Gruppo Amministr. Pubblica)	Orizzonte temporale (anni)		
	La città solidale: Cittadini e benessere comunitario	Cittadini che crescono - Minori e famiglie	Supportare le famiglie con figli piccoli	Genitori lavoratori Minori	Fondazione YYY	2016 - 2017		
Azioni già poste in essere:								
Missione 12 - Programma 05: Interventi per le famiglie - OBIETTIVO OPERATIVO								
N.	Obiettivo strategico	Stakeholder finali	Obiettivo operativo	Descrizione sintetica	Durata	Responsabile politico	Responsabile gestionale	Eventuali altri settori coinvolti nella realizzazione dell'obiettivo
	Supportare le famiglie con figli piccoli	Genitori lavoratori Minori	Incrementare il servizio di babysitteraggio	Ampliamento dell'offerta di "babysitteraggio" a favore delle famiglie con genitori lavoratori e figli piccoli	2016 2017	Assessore alle politiche per la famiglia, la persona e la sanità	Responsabile settore Servizi sociali e politiche per la famiglia	Settore Prima infanzia

La struttura del PEG deve essere predisposta in modo tale da rappresentare la struttura organizzativa dell'Ente per centri di responsabilità individuando per ogni obiettivo o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma un unico dirigente responsabile”.

L'esempio 1 riportato nella Tabella precedente permette di comprendere lo “sviluppo” degli Obiettivi, a partire da un Obiettivo Strategico, finalizzato al Controllo di Gestione, secondo un corretto approccio in grado di creare i necessari presupposti per attivare un efficace Controllo “direzionale”.

Si consideri l' [redacted] “Supportare le famiglie con figli piccoli” il cui ambito temporale di sviluppo è il 2016-2017 (DUP/SeS). A fronte di tale Obiettivo Strategico, nella SeO del DUP si è definito un Obiettivo Operativo “finanziato” nella Missione 12 – Programma 15 per gli anni 2016 e 2017 rappresentato dall’“incrementare il Servizio di babysitteraggio”, individuando altresì quale Responsabile il Dirigente del “Settore Servizi Sociali e politiche per la famiglia” (peraltro, nei successivi anni di sviluppo della Pianificazione strategica, altri Obiettivi Operativi potranno concretizzarsi in termini di sviluppo del medesimo Obiettivo Strategico di anzi esemplificato).

In coerenza, il PEG per l'anno 2016 relativamente al Settore

“Servizi Sociali e politiche per la famiglia” dovrebbe, quindi, individuare un Obiettivo gestionale/esecutivo quale, ad esempio, la “Creazione di un Albo comunale delle babysitter” e, in logica prosecuzione, per il 2017 si potrebbe individuare l’Obiettivo “Creazione Albo dei Formatori interni delle/dei babysitter iscritte/i all’Albo comunale”.

## 18.5. Gli Indicatori per il Controllo di Gestione

Gli obiettivi gestionali, per essere compiutamente definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli **indicatori**<sup>6</sup>. Essi consistono in parametri gestionali considerati e “quantificati/valorizzati” a preventivo (**target**), che poi saranno misurati con i dati desunti, a consuntivo, a seguito alle attività svolte.

Riprendendo l’esempio precedente, in riferimento all’Obiettivo 2016 si potrebbero associare due Indicatori: 1) numero di ore di formazione collettiva erogate alle/ai candidate/i; 2) numero di iscritte/i all’Albo.

Target del primo Indicatore potrebbe essere ad es.: 50 ore; target del secondo Indicatore potrebbe essere ad es.: 200

---

<sup>6</sup> Trattasi di quanto esposto al p. 11 del Principio in tema di Piano degli Indicatori e definito dall’art.18 bis del D.Lgs 118/11. “1. Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, gli enti adottano un sistema di indicatori semplici, denominato «Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio» misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni. 2. Le regioni e i loro enti ed organismi strumentali, entro 30 giorni dall’approvazione del bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano il documento di cui al comma 1, il quale e’ parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso la pubblicazione sul sito internet istituzionale dell’amministrazione stessa nella sezione «Trasparenza, valutazione e merito», accessibile dalla pagina principale (home page). 3. Gli enti locali ed i loro enti ed organismi strumentali allegano il “Piano” di cui al comma 1 al bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio. 4. Il sistema comune di indicatori di risultato delle Regioni e dei loro enti ed organismi strumentali, e’ definito con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze su proposta della Commissione sull’armonizzazione contabile degli enti territoriali. Il sistema comune di indicatori di risultato degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali e’ definito con decreto del Ministero dell’interno, su proposta della Commissione sull’armonizzazione contabile degli enti territoriali. L’adozione del Piano di cui al comma 1 e’ obbligatoria a decorrere dall’esercizio successivo all’emanazione dei rispettivi decreti.”

iscritte/i; target che, di default, si intenderebbero raggiungibili entro il 31/12/2016.

Indicatore dell'Obiettivo 2017 potrebbe, invece, essere il “numero di formatori interni reclutati volontariamente” alla data del 31/8/2017. Il corrispondente target potrebbe essere pari a 200 formatori.

Nel caso in cui, come nell'esempio, l'Indicatore fosse associato ad un Obiettivo ne rappresenterà, quindi, una meta cui tendere, cui destinare e orientare “sforzi” individuali e di staff. Inoltre, il confronto tra misurazioni preventive e consuntive dell'Indicatore permetterà di stabilire il c.d. “grado di raggiungimento di un Obiettivo”.

Nella realtà, infatti, potrà accadere che il valore/quantità consuntivata di un Indicatore sia “migliore/uguale” del relativo target, potendosi così considerare “pienamente raggiunto” il connesso Obiettivo (grado di raggiungimento pari a 100), ovviamente solo se fosse anche pienamente rispettata la tempistica associata al raggiungimento del target (cioè di perseguimento dell'Obiettivo *time-related*).

In alternativa, si potranno manifestare le ulteriori possibili combinazioni:

a) raggiungimento del target, seppur “sforando” le tempistiche assegnate,

b) mancato raggiungimento del target; rappresentando rispettivamente situazioni (... “stato di attuazione degli Obiettivi ...”) di “ritardato completo raggiungimento” e di “non completo raggiungimento”.

Al fine di poter meglio apprezzare tali due possibili e frequenti combinazioni si potranno preventivamente abbinare diversi “livelli di grading” e i corrispondenti *gradi di raggiungimento*, ad es. “sfumando” il corrispettivo punteggio (Score) massimo pari a 100, in base al gap (scostamento) rispetto al target (non pienamente raggiunto) e/o rispetto alla tempistica “sforata”. Si tratterà, quindi, di predefinire dei livelli (intermedi) “di tolleranza” tra il “grado di raggiungimento” massimo pari a 100 e minimo pari a zero, cui far corrispondere i relativi punteggi intermedi.



Ad esempio, riferendoci all'Indicatore/Obiiettivo “numero di formatori interni reclutati volontariamente” alla data del 31/8/2017, con target pari a “200 formatori”, si potrebbe predefinire la seguente griglia di grading che permette l'apprezzamento della combinazione sub b) in precedenza presentata:

LIVELLO	1	2	3	0
<b>SCORE</b>	<b>100</b>	<b>90</b>	<b>60</b>	<b>0</b>
grading	>= 200	199-180	179-120	<120

Naturalmente, al fine di apprezzare anche la possibile combinazione sub a), la griglia di grading potrebbe trasformarsi nella seguente:

LIVELLO	1	2	3	0
<b>SCORE</b>	<b>100</b>	<b>90</b>	<b>60</b>	<b>0</b>
grading 1	>= 200	199-180	179-120	<120
grading 2	ritardo max di 15 gg	rit. > di 15 gg e <= di 30 gg	rit. > di 30 gg e <= di 60 gg	rit. > di 60 gg

Ciò porterebbe ad apprezzare un terzo tipo di “grado di conseguimento di un Obiettivo”, di fatto nella realtà diffusamente presente, derivante dalla combinazione di un “non completo raggiungimento del target” e di un “mancato rispetto delle tempistiche”. In tali casi, ma comunque generalmente, il punteggio da assegnare al grado di conseguimento di un siffatto Obiettivo deriverà dal prodotto dei rispettivi Score dei due livelli di grading riscontrati. Quindi, nel nostro esempio si avranno, tra le altre, le seguenti possibili situazioni tipiche:

- Pieno raggiungimento del target e rispetto delle tempistiche (con tolleranza di 15 gg.):

$$\longrightarrow (100 * 100)/100 = 100 \text{ punti.}$$

- Parziale, ma ancora sufficiente, raggiungimento del target e ritardo massimo accettabile delle tempistiche:

$$\longrightarrow (60 * 60)/100 = 36 \text{ punti.}$$

- Parziale, ma insufficiente, raggiungimento del target e/o ritardo non accettabile delle tempistiche:

$$\longrightarrow (0 * 0)/100 = 0 \text{ punti.}$$

A completamento, è necessario anche rammentare che potrebbero associarsi ad un Obiettivo, semplicemente, più Indicatori indipendenti; nel qual caso *il grado di conseguimento dell'Obiettivo si determinerebbe in base alla media aritmetica dei punteggi/Score assegnati a ciascun Indicatore, eventualmente ponderati secondo coefficienti predefiniti e derivanti da logiche di semplice sostenibilità.*

### 18.5.1. Il Piano degli Indicatori

Empiricamente accade che dalla misurazione di molti Indicatori – e dal loro analitico confronto spazio-temporale - derivi la consapevolezza dei possibili margini di miglioramento su alcuni di questi (prioritariamente intesi), non necessariamente quale frutto di elaborazione politico-amministrativa.

Ciò *suggerirebbe* l'esplicitazione di Obiettivi (oltrechè nella logica della Programmazione di Mandato di anzi esposta) nelle logica del Miglioramento Continuo e del **benchmarking**, ma anche della Direzione per Obiettivi e del Project Management.

Il Principio Contabile di riferimento si spinge a definire un particolare strumento di benchmarking tra le Pubbliche Amministrazioni. Si tratta del c.d. *Piano degli Indicatori* e del corrispondente *Piano dei Risultati*.

Il Principio stabilisce che trattasi dello “strumento per il monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio ed integra i documenti di programmazione”<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup>“Con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze per le regioni e gli enti regionali e con decreto del Ministero dell’interno per gli enti locali e i loro enti strumentali, è definito un sistema di indicatori di bilancio semplici, misurabili e riferibili ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni, diretto a consentire l’analisi e la comparazione dei bilanci delle amministrazioni territoriali.

Gli Enti Locali allegano il Piano degli Indicatori al Bilancio di previsione, mentre le Regioni lo trasmettono al Consiglio.

Il Piano è divulgato attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell’amministrazione stessa nella sezione “Trasparenza, valutazione e merito”, accessibile dalla pagina principale (home page).

## 18.6. Il Controllo Strategico

Dopo molti anni di incertezza rispetto al contenuto di tale Controllo le integrazioni modificative apportate al TUEL dal D.L. 174/2012 (come convertito con modificazioni dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213) hanno permesso di meglio precisare il significato e il perimetro di tale tipo di Controllo.

In particolare, in termini normativi, si qualifica tale il Controllo finalizzato a “verificare lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal Consiglio”. Acciòchè si realizzi, “l’Ente Locale definisce metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione:

- dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti
- degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti

---

In riferimento a ciascun Programma il Piano degli Indicatori (attesi) permette di meglio esplicitare gli obiettivi che l’Ente si propone di realizzare per il triennio di programmazione, individuati secondo la medesima definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo per tutti gli enti. E’ facoltà di ogni Ente introdurre nel proprio Piano ulteriori Indicatori rispetto a quelli comuni previsti dai decreti ministeriali.

Gli Indicatori appartenenti al set minimo individuato per le Regioni, gli Enti Locali e per gli Enti e Organismi Strumentali avranno uguale definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo. Alla fine di ciascun esercizio finanziario al Bilancio Consuntivo è allegato il Piano dei Risultati. L’analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli eventuali scostamenti è svolta nella Relazione sulla Gestione (allegata al rendiconto per gli Enti Locali) e in un’apposita Relazione allegata al Piano dei Risultati da parte delle Regioni”.

Ora, pare chiaro che in una qualunque applicazione metodologica del Controllo di Gestione (direzionale) non sarà possibile trascurare l’analisi sezionale del Bilancio, attraverso tale batteria di Indicatori, basata sulla rappresentazione della situazione ad oggi nell’Ente in termini relativi (benchmarking) e la conseguente proiezione programmatica - considerando il trend storico, i fattori di contesto e i “best in class” cui riferirsi - quindi, al contempo, incorporare tali evidenze/procedurali nella metodica del Controllo di Gestione e della stessa Programmazione esecutiva.

Nascono, perciò, Obiettivi “ispirati”, e a supporto, non solo della Pianificazione Politico-Strategica (DUP/SES) di Mandato, ma anche dal confronto con i migliori Enti paragonabili, tipici di un approccio al “miglioramento continuo”.

E’ evidente che la reale utilizzabilità come “fonte” di Obiettivo/Indicatore/Target di tale approccio dipenderà dal grado di specificità tipologica per Ente/dimensione/ambito/... che gli Indicatori effettivamente avranno, permettendo di usare i rispettivi valori espressi dall’elaborazione statistica di riferimento come realistici e coerenti elementi di comparazione e, quindi, assunti come base (default) di miglioramenti di efficienza, qualità ed economicità dell’azione di ciascun Ente (c.d. Programmazione eteronoma).

- dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni
- delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborate
- della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa
- degli aspetti socio-economici.”

Non vi è dubbio che la piena e puntuale attuazione delle rilevazioni metodologiche su tutti gli ambiti di anzi riepilogati determini un reale grado di difficoltà insormontabile per la stragrande maggioranza degli Enti Locali.

Pare, quindi, qui opportuno soffermarsi sulla concreta possibilità di attuazione non massimalista di tale Controllo, partendo dalla finalità espressa dalla norma, e cioè la verifica dello “**attuazione del programma**” secondo le linee approvate dal Consiglio”.

E’, quindi, possibile ricondurre il ragionamento applicativo alle tavole di cui al paragrafo 18.4.

In tale paragrafo si era giunti ad affermare, peraltro in applicazione del **Principio contabile della Programmazione** (più volte richiamato), come si possa chiaramente configurare un tipo di Controllo mirato, direttamente, agli Obiettivi Operativi - definiti nel DUP/SeO con riferimento a ciascun Programma in cui si articola ognuna delle Missioni di finanziamento del Bilancio dell’Ente – e, indirettamente, agli Obiettivi Strategici del DUP/SeS, dei quali gli Obiettivi Operativi sono un concreto sviluppo tempificato e finanziato.

Infatti, gli obiettivi strategici, nell’ambito di ciascuna missione, sono definiti con riferimento all’Ente, non ancora quindi in un’ottica di attuazione. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il contributo che il gruppo amministrazione pubblica può e deve fornire per il suo conseguimento.

Il Principio in questione precisa che “l’individuazione degli obiettivi strategici consegue a un processo conoscitivo di analisi strategica delle condizioni esterne all’ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi

generali di natura strategica.” Non vi è dubbio che tali step tipici della pianificazione strategica si debbano poi associare ad un Controllo di tipo strategico.

Proseguendo, il Principio afferma che “gli effetti economico-finanziari delle attività necessarie per conseguire gli obiettivi strategici sono quantificati, con progressivo dettaglio nella SeO del DUP e negli altri documenti di programmazione.

Ogni anno gli obiettivi strategici, contenuti nella SeS, sono verificati nello stato di attuazione e possono essere, a seguito di variazioni rispetto a quanto previsto nell’anno precedente e dandone adeguata motivazione, opportunamente riformulati. Sono altresì verificati gli indirizzi generali e i contenuti della programmazione strategica con particolare riferimento alle condizioni interne dell’ente, al reperimento e impiego delle risorse finanziarie e alla sostenibilità economico – finanziaria, come sopra esplicitati.” Terminando con il passaggio finale che introduce, in ottica di accountability, il principio del c.d. **Accountability**: “in considerazione delle linee programmatiche di mandato e degli indirizzi strategici, al termine del mandato, l’amministrazione rende conto del proprio operato attraverso la relazione di fine mandato di cui all’art. 4 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, quale dichiarazione certificata delle iniziative intraprese, dell’attività amministrativa e normativa e dei risultati riferibili alla programmazione strategica e operativa dell’ente e di bilancio durante il mandato.”

Ora, se ad ogni Obiettivo Operativo si associano Indicatore/i e relativo Target, analogamente a quanto descritto in tema di Controllo di Gestione sarà possibile - a consuntivo annuale - verificare il relativo grado di conseguimento dell’Obiettivo Operativo confrontando i valori consuntivi con quelli previsionali di ciascun Indicatore.

E da ciò si potrà derivare il conseguente grado di realizzazione degli Obiettivi strategici che si possono concretizzare solo a mezzo della loro effettiva declinazione in Obiettivi Operativi e poi di PEG. Da un lato, permettendone così la possibile attuazione nell’ambito della prerogativa discrezionalità politico-

amministrativa (concretizzantesi nel DUP/SeO annualmente ridefinito nella prospettiva triennale), evitando così anche, dall'altro, autoreferenziali valutazioni in itinere di necessariamente vaghi, quando non astratti, Obiettivi Strategici di DUP/SeO.

In base all'esempio a alle tabelle di cui al par. 18.4, si potrebbe ritenere associabile all'Obiettivo Operativo ipotizzato l'Indicatore "Incremento del monte ore annuale dell'attività di babysitteraggio accreditata dal Comune". E a tale Indicatore potrebbe attribuirsi il valore target pari al 10 %.

Il Controllo Strategico basato sugli Obiettivi Operativi consisterà, quindi, nel verificare, nell'esempio ripreso, a consuntivo se sia stato o meno raggiunto pienamente il target e assegnare il corrispondente Score, in base ad una corrispettiva griglia di grading, del tutto simile a quelle presentate per il Controllo di Gestione.

Ciò comporterebbe la "riduzione" del Controllo Strategico a quella parte di strategie attuate grazie all'identificazione di Obiettivi Operativi (guida) e dei conseguenti Obiettivi esecutivi. Ma lascerebbe libera l'Amministrazione di elaborare solo a fine mandato valutazioni di impatto e di soddisfazione della domanda espressa, trascurando invece analisi e valutazioni inerenti "i tempi di realizzazione rispetto alle previsioni" e "le procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati", il cui contenuto strategico è del tutto opinabile, ma che sono pacificamente rilevanti per un Bilancio di fine mandato.

## 18.7. Il Controllo degli Organismi partecipati

Gli Enti Locali, come noto, possono acquisire/constituire e mantenere partecipazioni in Società ai fini previsti ad oggi dal TUSP (D.Lgs. 175/2016), come qui di seguito riepilogati<sup>8</sup>:

a) produzione di un servizio di interesse generale<sup>9</sup>, ivi inclusa

---

<sup>8</sup> Il TUSP esplicita, inoltre, una serie di particolari attività ammissibili: la gestione di spazi fieristici e l'organizzazione di eventi fieristici, la realizzazione e la gestione di impianti di trasporto a fune per la mobilità turistico-sportiva eserciti in aree montane, nonché la produzione di energia da fonti rinnovabili.

<sup>9</sup> Cioè relativa alla produzione e fornitura di beni o servizi che non sarebbero svolte dal mercato senza un intervento pubblico o sarebbero svolte a condizioni differenti in termini di ac-

la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi;

b) progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 193 del decreto legislativo n. 50 del 2016;

c) realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'articolo 180 del decreto legislativo n. 50 del 2016, con un imprenditore selezionato con le modalità di cui all'articolo 17, commi 1 e 2 del TUSP;

d) autoproduzione di beni o servizi strumentali all'Ente o agli Enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;

e) servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 50 del 2016.

Come altresì noto, le Società in questione possono essere classificate in quattro tipi, in termini di *governance*: a controllo pubblico, a partecipazione pubblica, in house e quotate<sup>10</sup>.

---

cessibilità fisica ed economica, continuità, non discriminazione, qualità e sicurezza e che le amministrazioni pubbliche, nell'ambito delle rispettive competenze, assumono come necessarie per assicurare la soddisfazione dei bisogni della collettività di riferimento, così da garantire l'omogeneità dello sviluppo e la coesione sociale, ivi inclusi i servizi erogabili dietro corrispettivo economico su un mercato (quindi, di *interesse economico generale*).

<sup>10</sup> Si definiscono, come segue, i quattro tipi:

- «società a controllo pubblico»: le società in cui una o più amministrazioni pubbliche esercitano poteri di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o anche quando, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo;
- «società a partecipazione pubblica»: le società a controllo pubblico, nonchè le altre società partecipate (non a controllo p.) direttamente da amministrazioni pubbliche o da società a controllo pubblico;
- «società in house»: le società sulle quali un'amministrazione pubblica esercita il controllo analogo o più amministrazioni esercitano il controllo analogo congiunto e nelle quali la partecipazione di capitali privati avviene nelle forme di cui all'articolo 16,

La necessità di evitare che le Società “strumentali” possano costituire dei soggetti avulsi dagli Enti proprietari, o meglio, al fine di ridurre il rischio di gestioni “anarchiche e scoordinate” - perfino potenzialmente in grado di compromettere gli equilibri economico-finanziari dei medesimi Enti proprietari<sup>11</sup> e che solo a consuntivo si abbia una rappresentazione consolidata della situazione economica, finanziaria e patrimoniale attraverso, appunto, il Bilancio Consolidato - il legislatore ha previsto di sottoporre le società partecipate non quotate ad un Controllo obbligatorio da parte dell’Ente proprietario. Un Controllo sia antecedente che concomitante.

E’ chiaro che tale Controllo in presenza di una pluralità di Soci pubblici necessita di essere “orchestrato” cosicché possa essere esercitato senza rischi di caoticità a danno della Società. Così come dovrà, altresì, soddisfare particolari requisiti nel caso si rivolga ad una società in house, viepiù particolari se fosse anche plurima la relativa compagine societaria<sup>12</sup>.

Si tratta generalmente di controllare e monitorare:

1. gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi
2. i rapporti finanziari tra l’ente proprietario e la società

---

comma 1, e che soddisfano il requisito dell’attività prevalente di cui all’articolo 16, comma 3 del TUSP;

- «società quotate»: le società a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati e le società che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni, quotati in mercati regolamentati.

<sup>11</sup> Come è purtroppo emerso dalle evidenze di alcuni pre-dissesti e dissesti, tra cui quelli dei Comuni di Parma, Alessandria (vedasi le pag. 21, 22, 35 e 55 della Delibera n.260 della Sezione Regionale Controllo del Piemonte della Corte Conti [http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/piemonte/pronunce/2012/delibera\\_260\\_2012.pdf](http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/piemonte/pronunce/2012/delibera_260_2012.pdf)), Terni.

<sup>12</sup> Si tratta del noto Controllo Analogico, i cui connotati essenziali sono stati specificati dall’ANAC con la Deliberazione n.951 del 20/9/2017 che approva le Linee Guida n. 7 - per l’iscrizione nell’Elenco delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di proprie società in house previsto dall’art. 192 del d.lgs. 50/2016. ANAC stabilisce che il Controllo Analogico “deve avere ad oggetto sia gli organi che gli atti dell’organismo partecipato e deve riguardare gli aspetti economici, patrimoniali, finanziari, di qualità dei servizi e della gestione”; deve altresì svilupparsi in tre momenti: ex-ante, contestuale ed ex-post.



3. la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società
4. i contratti di servizio
5. la qualità dei servizi e
6. il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

### **18.7.1. Il Controllo e monitoraggio degli Obiettivi gestionali e della situazione economica e finanziaria**

Come si è visto, nel DUP/SeS è previsto che ciascun Ente esprima “gli indirizzi generali sul ruolo degli organismi ed enti strumentali e società controllate e partecipate con riferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, agli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire e alle procedure di controllo di competenza dell'ente”.

Il controllo, quindi, da tale punto di vista consisterà sia nel verificare che gli **obiettivi di servizio e gestionali** assegnati alla Società partecipata, così come gli indirizzi sulla situazione economica e finanziaria, siano in corso di perseguimento (Controllo in itinere), sia nel certificarne a consuntivo il definitivo grado di conseguimento, magari anche ai fini della corresponsione di compensi variabili riconoscibili agli amministratori della società, nei vigenti limiti di legge.

Come previsto dal TUEL (art 147 quarter), sulla base delle informazioni di cui al Controllo in itinere di anzi rappresentato, “l'Ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il Bilancio dell'ente.”

E' chiaro che nella realtà - salvo il caso di Società in house e, quindi, nell'esercizio del Controllo Analogo – l'autonomia dell'Organo Amministrativo della Società non rende così pacificamente fattibile il concretizzarsi di tale “ingerenza”. Parrebbe, quindi, almeno opportuno che i **obiettivi di servizio e gestionali** (Report) di tale attività di monitoraggio sugli obiettivi assegnati alla parteci-

pata con il DUP/SeS e sulla sua situazione economica e finanziaria siano presentati all'Organo di Indirizzo e Controllo politico-amministrativo dell'Ente (il Consiglio Comunale per i Comuni) a cura del Responsabile del Controllo delle Partecipate, affinché il Consiglio assuma le decisioni che riterrà utili.

Per i possibili rilevanti riflessi degli eventuali squilibri economico-finanziari della Partecipata sul Bilancio dell'Ente, si ritiene opportuno che il Responsabile del Servizio Finanziario Contabile dell'Ente esprima una propria valutazione sui resoconti periodici presentati in Consiglio.

La dottrina, gli studi settoriali<sup>13</sup> e la pratica professionale hanno nel tempo identificato e ampiamente descritto, anche in termini di misurazione, i concetti di **valutazione economica e finanziaria** di una Società, rendendo quindi ormai generalmente disponibili set di Indicatori generali e specifici per definire le misure di **rendimento ed economicità aziendale** oltrechè di **solidità, liquidità e copertura finanziaria** nonchè dei relativi valori “virtuosi” cui riferirsi in termini di benchmarking.

### **18.7.2. Il Controllo e monitoraggio dei rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società**

Si possono ritenere principalmente ricompresi in quest'area i seguenti dati:

- l'andamento temporale dello stock debiti/crediti, peraltro da riconciliare,<sup>14</sup> come previsto dal D.lgs 118/11, distinti in base alla loro natura:
  - finanziaria (relativi a prestiti/acconti, trasferimenti e

---

<sup>13</sup> Rappresentativo di tale categoria è, ad es., il Rapporto annuale n.10 su “Economia e finanza dei distretti industriali”, del dicembre 2017, predisposto a cura della Direzione Studi e Ricerche di Intesa Sanpaolo:

(<https://www.group.intesasnpaolo.com/script/sir0/si09/contentData/view/EconomiafinanzaVol10.pdf?id=CNT-05-0000004FDF04&ct=application/pdf>).

<sup>14</sup> Si tratta di quanto previsto dall'art.11 c.6 lett. “j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;

- prestiti in c/capitale, contributi a fondo perduto, dividendi, ...),
- commerciale (corrispettivi da Contratto di Servizio/affidamenti) o
- altra (distacchi di personale, accolti, ...);
- le garanzie finanziarie fornite e/o ricevute dall'Ente proprietario a favore di ciascuna delle sue Partecipate e/o a suo favore.

Si tratterà di predefinire dei tracciati/tabelle da inviare a ciascuna Partecipata e stabilire con quale frequenza rilevare tali dati durante il periodo di gestione annuale, dati che come gli altri comporranno un **rapporto finale annuale**.

### **18.7.3. Il Controllo e monitoraggio della situazione contabile, gestionale e organizzativa della Partecipata**

Al fine di evitare di conoscere l'esito della gestione solo al termine dell'anno - cioè in realtà solo dopo le prime operazioni di chiusura dei conti e di provvisoria determinazione dei risultati aziendali - che di norma si concretizzano annualmente non prima del successivo mese di marzo - tale tipo di Controllo dovrebbe permettere all'Ente proprietario di disporre di situazioni economico-finanziarie intermedie attraverso adeguati **Bilanci gestionali**, frutto di elaborazioni contabili ed extracontabili (gestionali) in grado di far conoscere, anche in termini di proiezione, lo stato dell'arte "dei conti" (ad es. trimestrale), i risultati a fine anno (**bilancio**), le eventuali criticità evitando, quindi, sorprese negative finali, senza più possibilità di congrue correzioni in itinere.

Pertanto, tali tipi di elaborazioni dovrebbero comunque essere già attivate e presenti nella Partecipata, si tratterebbe al più di implementarle o, se adeguate, soltanto di condividerle con l'Ente proprietario, ad esempio inviando all'Ente Proprietario il Verbale del CdA che riporta l'analisi del "Bilancino" trimestrale.

Spetterà, quindi, al Responsabile del Controllo valutare il livello di adeguatezza e, di conseguenza, indicare l'eventuale necessità di implementazione nonché la frequenza di ottenimento di

tali dati contabili-gestionali, così come a valere per tutti gli altri nel prosieguo indicati.

Sarebbe, altresì, utile integrare il Bilancino gestionale infra-annuale con un prospetto riepilogativo trimestrale relativo alla consistenza dei rapporti bancari di affidamento/credito, con il dettaglio dell'utilizzo effettivo, degli eventuali sconfinamenti (autorizzati e non), delle relative garanzie richieste dal Sistema bancario e la derivante onerosità finanziaria.

Relativamente, invece, al terzo sub-controllo riguardante la *situazione organizzativa*, ne si deve innanzitutto definire il perimetro. E' possibile ritenere che il legislatore abbia inteso permettere all'Ente proprietario di conoscere aspetti "intimi" della Partecipata, di norma, non desumibili da una normale rendicontazione pubblica esterna, seppur "generosa", costituita normalmente dal Bilancio di Esercizio e dai suoi allegati.

Quindi, ci si potrebbe riferire a dati e informazioni annuali, con la relativa dinamica triennale, quali:

- la consistenza dell'organico dei lavoratori, distinta per tipologia di contratto, inquadramento contrattuale e regime di lavoro (part/full time, telelavoro, smartworking) oltrechè per corrispondente retribuzione media, articolata in trattamento base contrattuale, superminimo, bonus/incentivi di natura variabile;
- il sistema di valutazione e incentivazione presente;
- la consistenza rapporti/contratti di consulenza sviluppati e presenti nell'anno, corredati dei relativi valori, materie/oggetti e curricula/company profile;
- i curricula dei lavoratori, dall'inquadramento di quadro in su;
- l'elencazione delle sedi operative, distinte per tipologia di titolo di disponibilità (proprietà, affitto, leasing, comodato, altro);
- il sistema di Risk Management vigente e principali Risk Indicators;
- i dati statistici, come:

- composizione dell'organico per genere, età, studi, anzianità lavorativa, famiglia professionale
- ore di formazione erogate, procapite per tipologia di lavoratori, per materia, ...
- ore di assenze riepilogate per causale e livello di inquadramento, articolate per Centro di Responsabilità/Direzione
- evidenze dei Sistemi di certificazione (Qualità, Ambiente, Sicurezza, Etica, ...) presenti (non conformità, criticità, accreditamenti, scadenze)
- grado di informatizzazione e digitalizzazione dei processi e delle attività della Società.

#### **18.7.4. Il Controllo e monitoraggio dei Contratti di Servizio: basi giuridico-aziendali**

Il Contratto di Servizio si può generalmente definire come lo strumento fondamentale di regolazione dei rapporti tra l'Ente titolare e il soggetto affidatario dei servizi pubblici locali e regionali, anche a beneficio degli utenti/clienti del Servizio disciplinato. La regolazione dei servizi pubblici locali e regionali si ispira ai criteri di universalità, continuità, sicurezza e accessibilità generalizzata, centralità delle esigenze dell'utenza, qualità ed efficienza del servizio reso, contenimento dei costi ed equilibrio finanziario, articolazione dell'offerta, coinvolgimento delle associazioni rappresentative dei consumatori e degli utenti eventualmente sottoposte a previe procedure di accreditamento.<sup>15</sup>

Il Contratto disciplina il servizio erogato dal gestore (indicando le specifiche prestazioni nel programma di esercizio e nel programma di investimenti), gli obiettivi di efficienza e produttività, gli obiettivi di qualità, sostenibilità/tutela ambientale e i meccanismi di tutela degli utenti ed il sistema di premi e sanzioni. Nelle diverse forme di affidamento di servizi pubblici locali, il contratto di servizio mira a promuovere l'adeguatezza e la qualità dei servizi, l'efficienza ed economicità della gestione e la tutela degli

---

<sup>15</sup> Tratto da "Linee Guida sui Contratti di Servizio (aprile 2013), nell'ambito della Convenzione tra Dipartimento Affari Regionali e Invalitalia del 20 ottobre 2010.

utenti e, laddove rilevante, dell'ambiente.

Il Contratto è stipulato tra l'Ente titolare del servizio e il soggetto incaricato della produzione e gestione del servizio.

Costituiscono contenuti minimi del Contratto:

a) oggetto e durata del contratto di servizio e adeguate garanzie di continuità del servizio;

b) programma di esercizio contenente la specifica dei livelli quali-quantitativi del servizio;

c) programma degli investimenti;

d) disciplina dei beni e risorse strumentali all'erogazione del servizio;

e) clausole concorrenziali ai fini dei diritti di accesso e del subentro;

f) standard qualitativi generali e specifici del servizio e obiettivi di miglioramento;

g) obblighi informativi ed adeguate forme di garanzia nei confronti degli utenti in raccordo con le carte della qualità dei servizi (procedure di reclamo, conciliazione e risoluzione delle controversie e indennizzi automatici agli utenti);

h) corrispettivi e meccanismi incentivanti dell'efficienza;

i) criteri per la definizione delle tariffe all'utenza incluse quelle agevolate e per il loro periodico aggiornamento;

j) premialità e sanzioni riferite agli obiettivi di qualità, efficienza, economicità e investimento;

k) metodi e contenuti del controllo e del monitoraggio del contratto di servizio, rendicontazione;

l) obbligo di separazione contabile;

m) penali e sanzioni contrattuali e risoluzione anticipata del contratto;

n) condizioni di indennizzo dell'affidatario uscente e valore di subentro;

o) modalità di soluzione delle controversie tra gestore ed ente affidante;

p) modalità di modifica del contratto di servizio.

Il Contratto, con riferimento alle sezioni che definiscono i livelli qualitativi del servizio e gli strumenti di monitoraggio è adottato previa consultazione delle organizzazioni rappresentative degli utenti, ai sensi dell'art. 2, comma 461 della L. 244/2007. In caso d'affidamento del servizio per mezzo di gara, lo schema di contratto di servizio pubblico è posto a base della procedura concorsuale. Il perfezionamento del Contratto avviene sulla base degli esiti della gara, i quali vengono documentati anche nel verbale di aggiudicazione.

I contratti di servizio prevedono – anche considerati gli eventuali obiettivi di efficientamento – condizioni tali da assicurare l'equilibrio economico-finanziario della gestione, inclusa la remunerazione del capitale investito o del costo della risorsa finanziaria, in base alle normative di settore vigenti, al netto di eventuali risorse per investimenti, conferite a titolo non oneroso.

I corrispettivi o gli introiti per i servizi a domanda individuale (a tariffa) sono stabiliti per unità di servizio e in termini complessivi, distinti per ciascuna delle attività di servizio.

Gli introiti sono composti dal complesso dei ricavi tariffari o, comunque, da altri eventuali ricavi e da eventuali compensazioni pubbliche. La regolamentazione degli introiti è coerente con gli obiettivi di costo unitario fissati dal Contratto di Servizio.

*I contratti di servizio per i quali non è assicurato, al momento della loro stipula, l'equilibrio tra i costi e gli introiti, incluse le eventuali compensazioni pubbliche, sono nulli.*

Il Contratto di Servizio regola eventuali fonti di ricavo derivanti da attività del gestore diverse dai servizi oggetto di affidamento, stabilendo la quota di essi che il gestore potrà trattenere e quella da portare in detrazione dei costi dei servizi. Per tali attività diverse il gestore dovrà tenere contabilità separata. Nel caso di eventi non prevedibili o prodotti da fattori non dipendenti dalla volontà dell'affidatario, tali da determinare divari fra la dinamica dei costi e dei ricavi tariffari, eccedenti – oltre una percentuale predeterminata – quelli eventualmente previsti in sede di stipula del contratto di servizio, potranno essere previste misure compensative, a carico delle tariffe o nella forma di compensa-

zioni pubbliche.

La dinamica dei costi unitari è orientata a obiettivi di progressivo efficientamento ed è predeterminata dal Contratto di Servizio. Essa (“cost cap”) è fissata tenendo conto del tasso programmato di inflazione, di un ragionevole obiettivo di aumento della produttività (stabilito anche con riferimento a benchmark di imprese efficienti e comparabili), degli obiettivi di miglioramento dei livelli quali-quantitativi del servizio erogato, di oneri aggiuntivi derivanti da investimenti a carico del gestore da realizzare nel corso del contratto di servizio.

Gli **indicatori di servizio** previsti nel Contratto riferiti all’efficienza, produttività, qualità e quantità di servizio sono espressi sotto forma di **parametri** ed **indicatori tecnico-economici** quantificabili, verificabili e confrontabili; nel caso di affidamento in house, l’Ente affidante assicura che essi corrispondano a quelli inseriti nei documenti di pianificazione di breve-medio periodo della Società, che saranno aggiornati a date fisse in coerenza con la programmazione dell’Ente, come visto, mediante il DUP.

#### **18.7.5. Il Controllo e monitoraggio dei Contratti di Servizio: contenuti**

Gli adempimenti previsti nel Contratto sono sottoposti al controllo e al monitoraggio dell’Ente affidante. E’ altresì sottoposto a controllo il fatto che i Servizi erogati siano coerenti con l’oggetto del Contratto e, quindi, delle procedure di affidamento.

Ciascun Responsabile di Servizio “attore” dell’affidamento, responsabile per materia alla Partecipata, è titolare del potere di Controllo sul Contratto stipulato con la medesima.

In particolare, l’Ente (a mezzo del titolare del potere di Controllo) affidante esercita il Controllo mediante le seguenti facoltà/poteri:

- a. la richiesta di dati, documenti e informazioni sullo svolgimento del servizio;
- b. l’accesso ispettivo alle reti e agli impianti, anche avvalendosi di terzi all’uopo incaricati, con un minimo preavviso;
- c. il rilevamento di eventuali scostamenti tra le prestazioni e



gli obiettivi previsti nel Contratto e i risultati conseguiti (monitoraggio);<sup>16</sup>

- d. l'acquisizione dell'esito delle rilevazioni periodiche dirette del grado di soddisfazione degli utenti e dei cittadini tramite indagini di customer satisfaction. Le predette indagini di customer satisfaction possono essere "finanziate" mediante un prelievo a carico dei soggetti gestori del servizio e predeterminato nel Contratto di Servizio per l'intera durata dello stesso;
- e. la verifica dell'attività di relazione e comunicazione dei soggetti gestori con l'utenza e la cittadinanza.

Dell'esercizio di tale Controllo è dato conto in una Relazione annuale, predisposta a cura del titolare del Controllo, che è messa a disposizione dell'Organo di Indirizzo e Controllo dell'Ente e che viene presentata in occasione dell'assemblea annuale dei Soci della Partecipata a corredo del Bilancio di Esercizio.

Come ricordato nel paragrafo 18.2, spettano funzioni di Vigilanza in materia anche all'Organo di Revisione (infatti, il c.1 lett c) dell'art 239 del TUEL assegna, tra le molteplici funzioni dell'Organo, anche: la "vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, ... *omissis*).

#### **18.7.6. Il Controllo e monitoraggio della Qualità dei Servizi**

Rinvio al paragrafo 18.8.

#### **18.8. Il Controllo della Qualità dei Servizi erogati**

---

<sup>16</sup> Nel caso di affidamento in house, il monitoraggio andrà riferito sia a prestazioni qualitative e quantitative, sia ai risultati economici relativi alla realizzazione degli obiettivi di produttività assegnati/in termini di contenimento della dinamica dei costi e all'avanzamento dei programmi di investimento.

Nel caso di affidamenti concorsuali, andranno monitorati tutti gli impegni qualitativi e di investimento assunti in sede di gara, tenendo conto di eventuali fattori imprevisi di forza maggiore. La Società affidataria è tenuta a fornire una rendicontazione periodica articolata per specifici servizi e attività tramite criteri di separazione contabile. Lo schema della rendicontazione è allegato al Contratto di servizio.

### 18.8.1. Breve excursus normativo

E' preliminarmente necessario riprendere i riferimenti di base del concetto di Qualità, la cui evoluzione in termini di rilevanza normativa non è di breve orizzonte temporale<sup>17</sup>.

Come evidente dalla Tabella, non ci si può sicuramente ritenere all'alba della Qualità, anzi.

- |    |   |
|----|---|
| 1. | Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 gennaio 1994: "Principi sull'erogazione dei Servizi Pubblici";   |
| 2. | Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 11 ottobre 1994: "Direttiva sui principi per l'istituzione ed il funzionamento degli uffici per le relazioni con il pubblico";  |
| 3. | Decreto del Presidente Consiglio dei Ministri del 19 maggio 1995: "Prima individuazione dei settori di erogazione dei servizi pubblici ai fini della emanazione degli schemi generali di riferimento di Carte dei servizi";                 |
| 4. | Decreto legislativo n. 286 del 30 luglio 1999, art. 11 "Qualità dei servizi pubblici e Carte dei servizi";  |
| 5. | Direttiva del Ministro della Funzione Pubblica del 24 marzo 2004 " <i>Rilevazione della qualità percepita dai cittadini</i> ";  |
| 6. | Direttiva del ministro per l'innovazione e le tecnologie di concerto con il ministro per la funzione pubblica del 27 luglio 2005 " <i>Direttiva per la qualità dei servizi on line e la misurazione della soddisfazione degli utenti</i> "; |
| 7. | Direttiva del Ministro per le riforme e le innovazioni nella pubblica amministrazione per una pubblica amministrazione di qualità del 19 dicembre 2006.   |

Già con la prima Direttiva del 1994, e quindi a partire ormai da quasi 25 anni fa, venivano introdotti con riferimento ai servizi pubblici, i concetti di standard di qualità e quantità delle prestazioni rese dai soggetti erogatori, la valutazione della qualità dei servizi, tra cui la valutazione da parte degli utenti.

La Direttiva dell'ottobre 1994, che definisce i principi per l'istituzione degli uffici per le relazioni con il pubblico (URP), attribuisce agli stessi, tra le altre cose, il compito di "rilevare sistematicamente i bisogni ed il livello di soddisfazione dell'utenza per i servizi erogati".

---

<sup>17</sup> Tratto dal documento "Pillole di Qualità" n.12 del Comune di Modena (<https://www.comune.modena.it/qualita-dellente/i-controlli-di-qualita-dei-servizi/pillole-di-qualita/pillole-di-qualita-n.-12>).

Con il DPCM del 19 maggio 1995, il legislatore provvede ad emanare uno schema generale di riferimento per le carte dei servizi sanitari, intese quali strumenti di tutela del cittadino-utente, in conformità con i principi dettati dalle precedenti due direttive. È il D.Lgs. n. 286/1999 che al Capo III “Qualità dei servizi pubblici e carte dei servizi”, art. 11 “Qualità dei servizi pubblici” estende ai servizi pubblici nazionali e locali gli strumenti di tutela dei cittadini e gli utenti quali le carte dei servizi e gli standard di qualità.

Occorre attendere il 2004, quando, con la Direttiva del Ministro della Funzione Pubblica del 24 marzo “Rilevazione della qualità percepita dai cittadini”, viene fatto il punto in merito alla rilevazione della qualità percepita da parte dei cittadini (indagine di customer satisfaction), allo scopo di promuovere metodi di rilevazione sistematica della stessa, la pianificazione dei conseguenti interventi di miglioramento sui servizi valutati, lo sviluppo all’interno delle singole amministrazioni della cultura della misurazione e del miglioramento continui, nonché la creazione delle specifiche competenze professionali necessarie a progettare e gestire le indagini sulla qualità percepita.

È nel 2005, che tali principi vengono allargati ai servizi on-line offerti dalle pubbliche amministrazioni, quei servizi cioè non mediati da sportello a cui si accede in modalità remota, rispetto ai quali, mancando la percezione diretta dell’atteggiamento dell’utenza, il monitoraggio del gradimento risulta essere strumento essenziale.

Ad oltre un decennio dall’emanazione della prima Direttiva in materia, la Direttiva del Ministro per le riforme e le innovazioni nella pubblica amministrazione “Per una pubblica amministrazione di qualità” del 19 dicembre 2006 appare come un “richiamo”<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Infatti, benché gli strumenti di gestione della qualità nei servizi pubblici abbiano incominciato a diffondersi, benché anche nel nostro paese fin dall’inizio degli anni ’90 e con il crescere delle aspettative dei cittadini si sia assistito al penetrare progressivo della cultura dell’orientamento al cittadino ed all’evolvere degli approcci alla qualità nelle amministrazioni pubbliche, il campo di applicazione degli strumenti utilizzati per migliorare la qualità si sia esteso dal prodotto o servizio, al processo sino all’intera organizzazione, nelle pubbliche

La spinta normativa ha poi subito una forte accelerazione in concomitanza con il D.Lgs. n.150/2009 (la c.d. Legge Brunetta).

Il Decreto, infatti, che pone al centro il tema della valutazione delle performance organizzativa e individuale (valutazione dei dirigenti e del personale), nell'introdurre un livello valutativo inerente l'intera organizzazione, richiama esplicitamente la centralità del tema della valutazione della qualità dei servizi, assumendola a vero e proprio parametro di valutazione.

La Pubblica Amministrazione è tenuta a valutare la performance dell'organizzazione con riferimento agli ambiti indicati all'art. 8 del decreto, e tra questi è presente in termini ricorrenti il concetto di Qualità<sup>19</sup>.

Completano l'evoluzione normative in tema di Qualità sia le norme in tema di anticorruzione e trasparenza che tra il 2012 ed il 2013 riprendono, anche da altri punti di vista, il tema, sia le modificazioni apportate alla Legge n. 190/2009 dal recente D.Lgs. 74/2017.

Precisamente, la legge 190/12, nello stabilire che la Civit adotta le linee guida per la definizione degli strumenti per la qualità dei servizi pubblici – rimanda al decreto attuativo in materia di

---

amministrazioni l'attenzione alla qualità “non risulta sufficientemente diffusa e tende ad essere presente in modo ancora parziale e discontinuo”.

Pertanto, obiettivo della Direttiva parebbe essere quello di diffondere i molteplici strumenti a disposizione delle amministrazioni pubbliche tra cui gli standard ISO 9000, il modello EFQM, i diversi sistemi di accreditamento, la Carta dei Servizi, la Balance Scorecard, il benchmarking, il potenziale insito nelle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (ICT), il cui utilizzo progressivo consente tra le altre cose una migliore interattività con i destinatari dei servizi e i portatori di interesse, l'autovalutazione e gli strumenti di autodiagnosi (CAF).

<sup>19</sup> Succedono, infine, al Decreto, a cura della (ex) Civit:

- la delibera n. 88/2010: “Linee guida per la definizione degli standard di qualità (articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 20 dicembre 2009, n. 198)”;
- la Delibera n. 89/2010 – “Indirizzi in materia di parametri e modelli di riferimento del Sistema di misurazione e valutazione della performance”;
- la Delibera n. 104/2010 – “Definizione dei sistemi di misurazione e valutazione della performance entro il 30 settembre 2010”;
- la Delibera n. 3/2012 – “Linee guida per il miglioramento degli strumenti per la qualità dei servizi pubblici (standard di qualità)”.

Queste delibere definiscono l'impostazione metodologica da seguire per la valutazione della performance organizzativa.

trasparenza.

Si tratterà del D. Lgs. n. 33/2013 "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni" che disciplina, infatti, in diversi articoli, gli obblighi di comunicazione anche rispetto agli strumenti della qualità.

Art.10 Programma triennale per la trasparenza e l'integrità  
comma 9. 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 ai sensi dell'articolo 11 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, così come modificato dall'articolo 28 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

Art. 32 Obblighi di pubblicazione concernenti i servizi erogati  
comma 1. Le pubbliche amministrazioni pubblicano la carta dei servizi o il documento contenente gli standard di qualità dei servizi pubblici.

Art. 35 Obblighi di pubblicazione relativi ai procedimenti amministrativi  
comma 1 lettera n). Le pubbliche amm.ni pubblicano i risultati delle indagini di customer satisfaction condotte sulla qualità dei servizi erogati attraverso diversi canali, facendone rilevare il relativo andamento.

Mentre, in ultimo, il correttivo Madia alla Legge Brunetta (il D.Lgs 74/2017) prevede (con l'inserimento dell'art. 19 bis alla L. 150/2009) che i cittadini, anche in forma associata, partecipino al processo di misurazione delle performance organizzative, anche comunicando direttamente all'Organismo Indipendente di Valutazione il proprio grado di soddisfazione per le attività e per i servizi erogati. Disponendo, a tale fine, che siano adottati sistemi di rilevazione del "grado di soddisfazione degli utenti (interni ed esterni) e dei cittadini in relazione alle attività e ai servizi erogati, favorendo ogni più ampia forma di partecipazione e collaborazione dei destinatari dei servizi".

### **18.8.2. Il Controllo della Qualità: finalità, strumenti e metodi**

Possiamo, quindi, affermare che il Controllo della Qualità è finalizzato sia al monitoraggio della *qualità percepita* dagli utenti (interni ed esterni) dei servizi e delle attività amministrative erogate direttamente o mediante organismi gestionali esterni, sia alla verifica della *qualità effettiva*, intesa come rispetto degli standard definiti nelle Carte dei Servizi o in sede di programmazione degli

interventi.

E', quindi, basilare che ciascun Ente definisca il **Forma di Carta dei Servizi** e si doti dell'insieme delle Carte dei propri Servizi/attività al Cittadino.

Altrettanto dovranno fare gli Organismi partecipati dell'Ente relativamente ai Servizi/attività di loro competenza.

Infine, ciascun Ente dovrà definire le **Carte dei "Servizi interni"** (comprehensive di **Servizi Locali - Armonici - S.L.A.**), erogati a beneficio dell'Ente, dei suoi dipendenti o dei suoi Organi (ad es. servizi e attività di ambiti quali: Economato, Personale, Legale, Ragioneria, ICT, ...) <sup>20</sup>.

La Qualità percepita dagli utenti dei servizi viene rilevata in maniera sistematica con metodologie di ricerca sociale tramite indagini di gradimento, sia di tipo quantitativo che qualitativo.

Tali indagini, secondo una metodologia che ciascun Ente può personalizzare, sono svolte a cura di ciascun Settore (fornitore interno) dell'Ente relativamente ai propri clienti/utenti interni o esterni di riferimento.

La Qualità effettiva del servizio, invece, è rappresentata da almeno quattro fattori:

- *accessibilità*, intesa come disponibilità delle informazioni necessarie, accessibilità fisica e multicanale;
- *tempestività*, intesa come ragionevolezza del tempo intercorrente tra la richiesta e l'erogazione e rispetto dei tempi

---

<sup>20</sup> Vale la pena ricordare che il controllo di cui trattasi è anche necessario per dare compiuta applicazione alla recenti modifiche normative del D.Lgs. 150/2009 (introdotte dal D.Lgs. 74/2017). In particolare l'art. 19 bis, prevede:

“c.1. I cittadini, anche in forma associata, partecipano al processo di misurazione delle performance organizzative, anche comunicando direttamente all'Organismo indipendente di valutazione il proprio grado di soddisfazione per le attività e per i servizi erogati, secondo le modalità stabilite dallo stesso Organismo.

c.2. Ciascuna amministrazione adotta sistemi di rilevazione del grado di soddisfazione degli utenti e dei cittadini in relazione alle attività e ai servizi erogati, favorendo ogni più ampia forma di partecipazione e collaborazione dei destinatari dei servizi, secondo quanto stabilito dall'articolo 8, comma 1, lettere c) ed e).

c.3. Gli utenti interni alle amministrazioni partecipano al processo di misurazione delle performance organizzative in relazione ai servizi strumentali e di supporto secondo le modalità individuate dall'Organismo indipendente di valutazione.”

previsti;

- *trasparenza*, intesa come informazione sui criteri e i tempi di erogazione, sul responsabile del provvedimento e sui costi;
- *efficacia*, intesa come rispondenza a quanto il richiedente può aspettarsi, in termini di correttezza formale, affidabilità e compiutezza.

La misurazione degli **indicatori di Qualità** effettiva, relativamente ai fattori di cui sopra, può realizzarsi a cura dell'Ufficio Controllo di Gestione mediante specifiche rilevazioni o acquisendo/estraendo i dati dai sistemi informatizzati (data base)<sup>21</sup>.

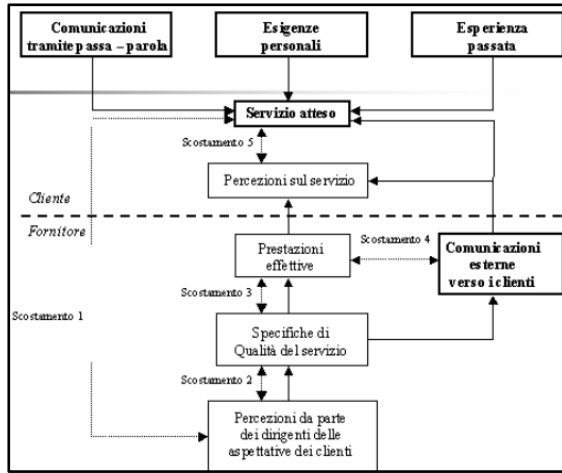
E' evidente che la misurazione della Qualità in termini di *efficacia* presume il sondaggio del cliente/utente proprio in termini di **customer satisfaction**<sup>22</sup>.

Mentre la sua misurazione in termini di *tempestività* potrebbe svolgersi estraendo dai sistemi informatizzati transazionali (OLTP) i dati relativi alle tempistiche di risposta che sono ormai diffusamente disponibili grazie all'adozione negli Enti di sistemi di gestione informatica del *work-flow*, del tipo ad es. della c.d. "gestione atti".

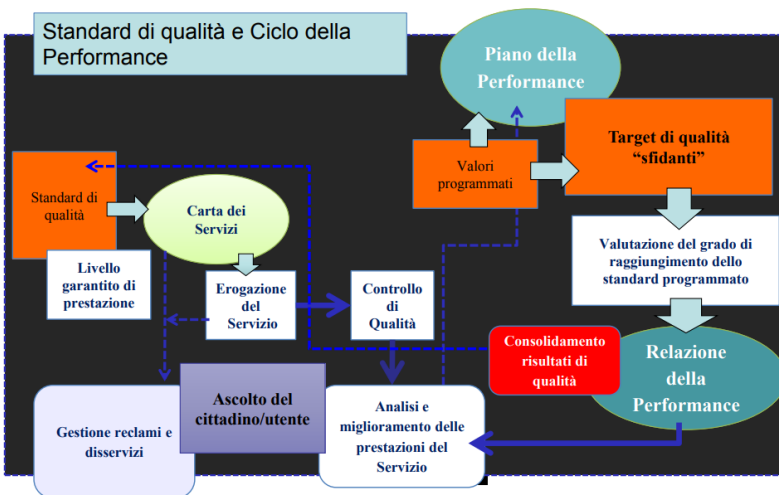
---

<sup>21</sup> Vedasi la figura seguente tratta dal documento "La mappatura dei servizi e la valutazione della loro qualità: aspetti metodologici" predisposto da Maria Teresa Nardo, Esperta Formez ([http://eventipa.formez.it/sites/default/files/allegati\\_eventi\\_mappatura\\_servizi\\_nardo\\_0.pdf](http://eventipa.formez.it/sites/default/files/allegati_eventi_mappatura_servizi_nardo_0.pdf)).

<sup>22</sup> In tema di "grado di soddisfazione" (*customer satisfaction*), o meglio di "Qualità dei Servizi" possiamo considerare che ormai da circa 30 anni si è diffusamente affermato un metodo divulgato nel libro "Servire Qualità", scritto da alcuni autori nel 1988 (ZEITHAML V.A., PARASURAMAN A., BERRY L.L., *Delivering Quality Service*", prima edizione). Tale metodo (chiamato SERVQUAL) è basato sull'apprezzamento di alcuni *gap* (per la precisione 5 tipi di scostamento) di qualità, mettendo in relazione e confronto le differenti *prospettive* di osservazione e valutazione della qualità dei servizi. In tale prospettiva, la "soddisfazione degli utenti/clienti" di un certo servizio è chiaro che sia, principalmente, inerente l'apprezzamento dello scostamento n.5 (vedasi Figura). E' altresì evidente che alcuni aspetti della qualità, come la tempestività, si prestano ad essere misurati e valutati anche in termini di scostamento n.3.



Gli esiti periodici del Controllo della Qualità, riepilogati in adeguati **Report** (almeno semestrali), relativamente ai servizi erogati da una Partecipata precostituiranno, inoltre, la possibilità di comminare penali e applicare misure predeterminate di risarcimento in caso di violazione degli obblighi previsti, di cui al relativo Contratto di Servizio.





## **18.9. Il Controllo sugli equilibri finanziari**

### **18.9.1. I riferimenti normativi e di principio**

Una serie di norme e principi permettono di derivare la nozione concettuale di Controllo sugli equilibri finanziari.

Innanzitutto vi sono gli articoli 147, 147 quinquies, 153 e 162 del TUEL; essi stabiliscono che:

a) “il responsabile del servizio finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto” in linea generale “alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica” mediante:

- “la verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione;
- la verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese;
- la regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale”;

b) “il Bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento”;

c) “si deve garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi”;

d) “il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità”.

In secondo luogo è necessario considerare alcuni dei principi contabili generali vigenti,<sup>23</sup> in particolare i principi dell'attendibilità, della veridicità, della completezza e della coerenza.

Il principio della «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del *true and fair view* che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.

Il principio della *veridicità* non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.

Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità). Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.

Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico – finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti (principio dell'*attendibilità*). Tale principio non è applicabile solo ai documenti contabili di programmazione e previsione, ma anche al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali occorre un processo di valutazione.

Il principio in argomento si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono

---

<sup>23</sup> Stabiliti dall'Allegato 1 al D.Lgs. 118/2011.

fare affidamento su di essa. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

La *congruità* consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il principio si collega a quello della *coerenza*, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio.

La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La *coerenza* implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico, infatti, deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, piuttosto che descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.

La coerenza interna implica:

- in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale, ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico, anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

In terzo luogo deve considerarsi il **Principio contabile applicato concernente la Programmazione di Bilancio** (Allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011).

In base a tale Principio le previsioni di competenza finanziaria sono elaborate in coerenza con il principio generale n. 16 (competenza finanziaria), e rappresentano le entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti (l'esigibilità di ciascuna obbligazione è individuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all'allegato n. 4/2 del D.Lgs. 118/2011).

La previsione delle entrate rappresenta quanto l'amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascun esercizio contemplato nel Bilancio, anche nel rispetto dei ricordati principi contabili generali dell'attendibilità e della congruità, e rappresenta contabilmente il programma che l'organo di vertice assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.

Anche le previsioni di spesa sono predisposte nel rispetto dei cennati principi contabili generali della veridicità e della coerenza, tenendo conto dei riflessi finanziari delle decisioni descritte nel Documento di Programmazione, comprese quelle in corso di

realizzazione rappresentate dagli impegni già assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate, esigibili negli esercizi considerati.

Gli stanziamenti di spesa di competenza devono essere, quindi, quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che sulla base della legislazione vigente daranno luogo ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione e sono determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il Bilancio di previsione finanziario, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.

Particolare attenzione deve essere dedicata alle fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri finanziari dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

Se tutte le entrate e le spese esigibili fossero effettivamente riscosse e pagate nell'esercizio, le previsioni di cassa del bilancio annuale dovrebbero corrispondere alle previsioni di competenza e non si dovrebbero formare residui attivi e passivi.

Considerato che le obbligazioni scadute possono non essere riscosse e pagate, a causa di ritardi nell'esecuzione di quanto dovuto, gli stanziamenti di competenza possono essere diversi dagli stanziamenti di cassa. Gli stanziamenti di cassa comprendono le previsioni di riscossioni e pagamenti in c/residui e sono elaborate in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili.

### **18.9.2. Elementi topici del Controllo**

Quanto sopra espresso combinato con le logiche tipiche del Controllo (che abbiamo peraltro già descritto) porta a ritenere corretto definire innanzitutto due fasi del Controllo sugli equilibri finanziari:

- un Controllo ex-ante sugli equilibri finanziari
- un Controllo in itinere sugli equilibri finanziari.

Il Controllo ex-ante costituisce il presupposto del reale

equilibrio della programmazione finanziaria-gestionale e attiene essenzialmente al rispetto dei principi contabili generali ricordati.

In particolare potremmo affermare che le iniziative procedurali (di supporto analitico) volte ad assicurare concretamente veridicità, attendibilità, congruità e coerenza in fase previsionale rappresenteranno concretamente il Controllo ex-ante sugli equilibri finanziari.

Iniziative che sono necessariamente individuate e progettate dal Responsabile del servizio finanziario, con il coinvolgimento attivo degli altri Responsabili dei Servizi. E che saranno, invece, attuate da tutti i Responsabili dei Servizi dell'Ente, ciascuno per quanto di competenza, sotto la "direzione e il coordinamento del Responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'Organo di Revisione".

Molto più articolato è, invece, il Controllo in itinere sugli equilibri finanziari. Si tratta di assicurare che il divenire della gestione tecnico-amministrativa si svolga mantenendo gli equilibri programmati oppure con nuovi equilibri realisticamente fattibili.

In realtà, il nuovo ordinamento finanziario contabile del 2011 definitivamente entrato in vigore per tutti gli Enti Locali nel 2015 contiene principi e regole che da soli, se seguiti e applicate, concretizzano il mantenimento degli equilibri finanziari, rilevando sia ex-ante che in itinere.

Rilevanti in tale prospettiva sono il Parere e il Visto di Regolarità Contabile e di attestazione della copertura finanziaria, di cui si è detto a proposito dello specifico Controllo.

Da questo punto di vista, la chiave di lettura che deve applicarsi all'Ordinamento Finanziario contabile del 2011 e al Sistema dei Controlli successivamente inserito nell'ordinamento degli Enti Locali nel 2012 (con il D.L. 174, successivamente convertito con modifiche) è rappresentata proprio dal considerare il Sistema dei Controlli, nella fattispecie il Controllo sugli equilibri finanziari, lo strumento per accrescere la "credibilità" dei nuovi principi e delle nuove regole, responsabilizzando proprio i diversi attori interni agli Enti Locali in termini di Controllo, Vigilanza e Monitoraggio sia dell'applicazione dei principi e delle norme, sia

di alcune condizioni di gestione che si vogliono individuare come vitali e strategiche.

Generalmente, infatti, si “assicura” la regolarità contabile e amministrativa della gestione con un corrispondente Controllo (quello definito dall’art. 147 bis del TUEL); così come l’efficacia, l’efficienza e l’economicità della gestione con il Controllo di Gestione (ex art. 196 e seguenti del TUEL); così come il corretto svolgimento dei Contratti di Servizio, la sincronica gestione delle Partecipate, la Qualità dei Servizi con altrettante tipologie di controlli dedicati (identificati sempre specificatamente nel TUEL).

Così come, infine, si assicurano gli equilibri finanziari dell’Ente individuando lo specifico Controllo interno di cui infra.

Un tipico esempio di regole “autoallineanti gli equilibri” presenti nel nuovo ordinamento finanziario contabile del 2011 è costituito dal contenuto del sub 9.5 dell’allegato n. 4/2 del D.Lgs. 118/2011, che così stabilisce:

“Gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario riguardanti gli esercizi finanziari cui il bilancio si riferisce hanno natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti, con l’esclusione delle previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto di terzi i cui stanziamenti non comportano limiti alla gestione. Hanno natura autorizzatoria anche gli stanziamenti di entrata riguardanti le accensione di prestiti.

A seguito di eventi intervenuti successivamente all’approvazione del bilancio la Giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di tutti gli esercizi considerati del bilancio, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

Ad esempio, in caso di eventi imprevisti, quale il venir meno o la riduzione dei dividendi o il taglio di trasferimenti a favore dell’ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria, in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio, la Giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti degli esercizi per i quali si prevede

lo squilibrio, non ancora impegnati, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire (n.d.r. od ostacolare) l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.”

O, ancora, il sub 9.10 - del medesimo allegato n. 4/2 - nel prevedere il “prospetto degli equilibri di Bilancio” obbliga di fatto alla dimostrazione esplicita degli “equilibri interni al bilancio di previsione per ciascuno degli esercizi in cui è articolato. Infatti, come noto, il bilancio di previsione, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere:

- l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra
  - le spese correnti incrementate dalle spese per trasferimenti in c/capitale e dalle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e
  - le entrate correnti, costituite dai primi tre Titoli dell'entrata, incrementate dai contributi destinati al rimborso dei prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte corrente e dall'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.

All'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie.

Al riguardo si segnala che il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente. Invece, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positive



dell'equilibrio di parte corrente. In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche il prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti.

- L'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato in c/capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale, e da quelle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili.

E' evidente che il Controllo in itinere sugli equilibri finanziari, oltrechè in termini adempimentali dei principi e delle norme (c.d. autoallineanti), dovrà anche estrinsecarsi:

- nell'attività di **monitoraggio** degli eventuali "accadimenti imprevisti" a cura di ciascun Responsabile dei Servizi;
- con la tempestiva segnalazione al Responsabile del Servizio finanziario, da parte di ciascun Responsabile, dell'accadimento potenzialmente pregiudizievole degli equilibri e del possibile impatto finanziario;
- con la proposta condivisa del possibile rimedio;
- con l'adozione di competenza del rimedio o dei differenti, ma complementari, rimedi.

Di tali dinamiche interne, che dimostrano un effettiva attuazione del Controllo di cui infra, è corretto se ne dia conto in un adeguato Report (per lo meno semestrale) che, così come quelli relativi ai restanti controlli, sia ufficializzato in Giunta e successivamente presentato al Consiglio.

Per finire, si sottolinea che, data la particolare strategicità del Controllo sugli equilibri finanziari, la puntuale disciplina di tale Controllo è viepiù importante sia chiaramente e dettagliatamen-

te esplicitata<sup>24</sup> nel **Regolamento di Contabilità** o nell'apposito Regolamento previsto dalla norma che lo ha introdotto nell'ordinamento<sup>25</sup> secondo un iter, al pari degli altri controlli interni, che come noto è particolarmente rafforzato.

---

<sup>24</sup> Spesso si assiste, invece, a regolamentazioni che si limitano, inutilmente, a ripetere il testo del rispettivo controllo, come definito nel TUEL.

<sup>25</sup> Si tratta dell'art 3 c.2 del D.L. 174/2012 (come convertito) che recita “Gli strumenti e le modalità di controllo interno di cui al comma 1, lettera d) [ndr: lettera che modifica/inserisce nel TUEL gli attuali artt. 147, 147 bis, 147 ter, 147 quater e 147 quinquies], sono definiti con regolamento adottato dal Consiglio e resi operativi dall'ente locale entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, dandone comunicazione al Prefetto ed alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Decorso infruttuosamente il termine di cui al periodo precedente, il Prefetto invita gli enti che non abbiano provveduto ad adempiere all'obbligo nel termine di sessanta giorni. Decorso inutilmente il termine di cui al periodo precedente il Prefetto inizia la procedura per lo scioglimento del Consiglio ai sensi dell'articolo 141 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni.”

