

Controlli interni

# Gli aspetti preliminari per un'efficace impostazione dei controlli interni degli enti locali

di Ciro D'Aries - Advisor della p.a. centrale e locale (\*)

I controlli interni nella pubblica amministrazione rappresentano oramai la svolta per assicurare trasparenza, accountability, condivisione, meritocrazia, efficacia, efficienza, economicità, qualità dei servizi e regolarità nella conduzione della "cosa pubblica". Tuttavia non bisogna guardare a tali controlli – nuovi ma in buona parte "vecchi" – quale adempimento; deve, infatti, subentrare una nuova mentalità della p.a. che assicuri una "visione aziendale" complessiva della gestione. Sarebbe più corretto parlare di Sistema di "Programmazione-Controlli" per sottolineare l'importanza e la necessità di una buona programmazione da parte della p.a. a cui agganciare i diversi controlli, quale "guida" per la consapevolezza dell'andamento gestionale e quale "strumento" per eventuali azioni correttive per raggiungere gli scopi prefissati.

### Premessa

La riforma dei controlli interni agli enti locali introdotti dal D.L. n. 174/2012 convertito nella legge n. 213/2012 rappresenta una forte spinta a una gestione manageriale della pubblica amministrazione, in quanto i diversi controlli devono essere impostati in modo da rappresentare una "visione circolare" della gestione stessa e "misurabile" sotto i diversi profili: strategico, gestionale, di equilibri, di regolarità e di qualità, quest'ultima in senso generale e ampio, riguardando non solo i cittadini-utenti esterni ma anche gli operatori interni alla p.a.

Il recente D.L. n. 90/2014, anche in tema di performance, prevede – oltre al trasferimento delle funzioni in materia di misurazione e valutazione della performance, di cui agli artt. 7, 10, 12, 13 e 14 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, al Dipartimento della Funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei ministri - il riordino delle funzioni di cui al comma 9 in materia di misurazione e valutazione della performance, sulla base delle seguenti norme generali regolatrici della materia:

- a) **semplificazione** degli adempimenti a carico delle amministrazioni pubbliche;
- b) progressiva integrazione del **ciclo della performance con la programmazione finanziaria**;
- c) **raccordo con il sistema dei controlli interni**;
- d) validazione esterna dei sistemi e risultati;
- e) conseguente revisione della disciplina degli organismi indipendenti di valutazione.

In tali termini il sistema dei controlli interni rappresenta il fulcro principale da cui trarre le informazioni utili per la consapevolezza dell'andamento gestionale e per la valutazione della performance aziendale e individuale.

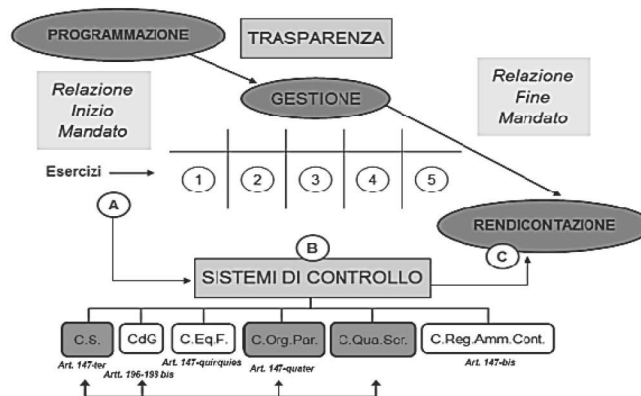
Ma i controlli interni non nascono spontaneamente; essi richiedono una impostazione "iniziale", uno stretto collegamento con la pianificazione-programmazione dell'ente e uno studio preliminare di ciò che ciascun controllo deve "controllare" e "rendicontare".

Si vedranno tali aspetti nei successivi paragrafi, con un'attenzione particolare agli aspetti preliminari e propedeutici al buon funzionamento dei diversi controlli interni.

(\*) Tratto dal Libro: G. Astegiano-C. D'Aries-E. Padovani // *nuovo sistema dei controlli interni – Dall'obbligo normativo ad*

*una impostazione manageriale della gestione della P.A.* – Ipsos – Leggi d'Italia Ed. 2014.

**Tavola 1 – Il sistema integrato dei controlli interni**



## L'organizzazione interna per la Gestione dei controlli

L'art. 147 Tuel, al comma 1, definisce che: “Gli enti locali, nell’ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa”.

Al comma 4 del medesimo articolo, il legislatore ha stabilito che: “Nell’ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, gli enti locali disciplinano il sistema dei controlli interni secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, anche in deroga agli altri principi di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni. Partecipano all’organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell’ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite”.

E, infine, all’ultimo comma dell’art. 147 viene previsto che: “Per l’effettuazione dei controlli di cui al comma 1, più enti locali possono istituire uffici unici, mediante una convenzione che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento”.

Il legislatore ha conferito, così, ampia autonomia agli enti: **autonomia di carattere normativo** che si collega alla regolamentazione interna del funzionamento dei sistemi di controllo interne **autonomia organizzativa** legata alla struttura interna dell’ente che deve essere idonea al puntuale funzionamento dei controlli stessi.

Aspetto normativo e aspetto organizzativo rappresentano elementi strettamente collegati da dovere essere “disciplinati” congiuntamente. Infatti, con riferimento a ciascuna tipologia di controllo inter-

no occorre analizzare i seguenti aspetti propedeutici al fine di identificare il flusso informativo idoneo a garantire il funzionamento del controllo stesso, il raggiungimento delle finalità a cui è preposto e alla individuazione di eventuali responsabilità organizzative, se del caso:

1. Precisazione delle finalità e dell’oggetto del controllo.
2. Precisazione dei risultati attesi (*funzione di indirizzo*).
3. Individuazione delle attività necessarie (*compiti di gestione*).
4. Individuazione dei centri di responsabilità e dei soggetti coinvolti.
5. Individuazione delle implicazioni contabili (*finanziarie, economiche e patrimoniali*).
6. Precisazione dei “tempi” per lo svolgimento delle attività.
7. Precisazione delle modalità del controllo da svolgere.
8. Individuazione dei tempi del “Referto” del controllo.
9. Individuazione dei destinatari del Referto.

Il flusso informativo così delineato permette di avere già in fase di programmazione della gestione dell’ente la consapevolezza di **cosa** controllare e dei **soggetti** coinvolti.

In tal modo, in ossequio al dettato legislativo, viene innanzitutto garantita la separazione tra funzione di indirizzo (fase della programmazione) e i compiti gestionali, e valutata ogni implicazione di carattere organizzativo in modo che l’organizzazione dell’ente non sia avulsa e scollegata dalla stessa programmazione o per di più che il controllo avvenga “solo a posteriori” nel verificare aspetti meramente adempimentali.

Infatti, forte è il rischio di impostare i controlli interni quale modalità *ex post* senza una visione globale ed organizzativa degli stessi.

Il programmare, viceversa, a priori i punti di cui sopra permette di “progettare” i controlli, di far sì che gli stessi siano insiti e strettamente connessi agli obiettivi gestionali nonché di considerarli connessi al sistema informativo dell’ente, in modo che in via naturale e spontanea ogni tipologia di controllo possa in qualunque momento essere capace di monitorare e di esprimere considerazioni circa l’oggetto e le finalità a cui lo stesso è stato sin dall’inizio predisposto.

Ciò vale per ognuna delle sei tipologie di controllo.

Una volta chiarito e individuato l’esatto flusso informativo, ne consegue la necessità di regolamentarlo (autonomia normativa) attraverso specifici regolamenti dell’ente (vedasi Regolamento di contabilità (1) e/o altre tipologie di regolamenti interni all’ente) e di “imputarne” ogni singolo aspetto alla struttura organizzativa che – molto probabilmente – dovrà essere adeguata e rivista alla luce del flusso stesso, ponendo mani anche al Regolamento interno degli uffici e dei servizi dell’ente.

Il legislatore, nel lasciare ampia autonomia all’ente nel disciplinare e regolamentare i nuovi controlli, sostanzialmente richiede che venga impostata una visione programmatica e organizzativa degli stessi; non possono essere lasciati al caso né è possibile immaginare una loro visione aleatoria e improvvisata che non sia invece di impostazione “sin dall’inizio” e connessa alla programmazione.

In tale contesto e impostazione, il legislatore individua alcuni soggetti che necessariamente devono essere coinvolti nell’organizzazione dei controlli interni, e, precisamente il Segretario comunale, il Direttore generale, i Responsabili dei servizi e le unità di controllo laddove già presenti nella struttura organizzativa dell’ente e che potrebbero essere “riviste” alla luce della programmazione dei nuovi controlli.

Tali soggetti devono essere chiamati innanzitutto a partecipare alla organizzazione del sistema dei controlli interni; ciò richiede ad esempio che venga individuata una “unità organizzativa trasversale” al-

l’interno dell’ente che si interessi sin dall’inizio di come organizzare i controlli stessi e a cui è bene che partecipino tutti i soggetti sopra identificati.

A ciascuno di essi, inoltre, potranno essere affidati incarichi di responsabilità per lo svolgimento e il corretto funzionamento degli stessi, come ad esempio per il Segretario comunale che è chiamato, per legge, oltre a tale partecipazione organizzativa, a dirigere il controllo di regolarità amministrativa nella fase successiva all’adozione delle determinazioni di impegno di spesa, dei contratti e di una serie ulteriore di atti da individuare mediante previsione regolamentare, in conformità al comma 2 dell’art. 147-bis Tuel. Si ricorda, inoltre, come il comma successivo di tale articolo preveda – sempre per il Segretario comunale – che tale soggetto trasmetta ai Responsabili di servizio le risultanze del controllo di regolarità amministrativa, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità (2).

Per i comuni con popolazione superiore ai 100.000 abitanti, una figura di maggiore imparzialità e di maggiore idoneità alla organizzazione del sistema dei controlli interni è rappresentata dal Direttore generale che, ai sensi dell’art. 108 Tuel, “sovrintende” alla gestione dell’ente, perseguendo livelli ottimali di efficacia e di efficienza.

Ad esso, ad esempio, è espressamente affidata la direzione dell’unità preposta al controllo strategico; nei comuni in cui non è prevista tale figura organizzativa tale direzione verrà affidata al Segretario comunale.

Per il controllo sugli equilibri finanziari, l’art. 147-quinquies, stabilisce che esso 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.

Per l’esercizio dei controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale, quest’ultimo definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un apposito sistema attraverso strutture proprie, che ne sono responsabili.

(1) L’art. 147-quinquies Tuel prevede espressamente che il controllo sugli equilibri sia disciplinato nel Regolamento di contabilità dell’ente; per le altre tipologie di controlli non viene fatta alcuna specifica precisazione lasciando all’ente la facoltà di disciplinarne i vari aspetti all’interno di ulteriori regolamenti interni distinti da quello di contabilità.

(2) Con riferimento alla figura del Segretario comunale, no-

stante la previsione di cui all’art. 97, comma 4, lett. d), Tuel, può apparire opportuno che lo stesso non possa più svolgere compiti gestionali dovendo assicurare l’imparzialità della funzione di controllo di regolarità amministrativa sugli atti di gestione ovvero che si astenga quanto meno alle operazioni di controllo sugli atti da lui adottati, prevedendone la sostituibilità dei componenti dell’ufficio preposto al controllo.

Soggetti coinvolti	Tipologia di controllo – Riferimento Normativo	Disciplina Normativa
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Segretario comunale</li> <li>• Direttore generale (<i>laddove previsto</i>)</li> <li>• Responsabili dei servizi</li> <li>• Unità di controllo, (<i>laddove istituite</i>)</li> </ul>	<b>Tutti i controlli interni</b> Fase Organizzativa Art. 147, comma 4, Tuel	Partecipano alla <b>organizzazione</b> del sistema dei controlli interni il Segretario dell'ente, il Direttore generale, laddove previsto, i Responsabili dei servizi e le Unità di controllo, laddove istituite
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabili dei servizi</li> </ul>	<b>Controllo di regolarità amministrativa e contabile</b> Fase Preventiva Art. 147-bis, comma 1, Tuel	<b>Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva</b> della formazione dell'atto, da ogni Responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa (1)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Segretario comunale (<i>compiti di Direzione</i>)</li> </ul>	<b>Controllo di regolarità amministrativa e contabile</b> Fase Successiva Art. 147-bis, comma 2, Tuel	<b>Il controllo di regolarità amministrativa</b> è inoltre assicurato, <b>nella fase successiva</b> , secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del Segretario, in base alla normativa vigente. Sono soggette al controllo le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Segretario comunale (<i>soggetto attivo e direttivo</i>)</li> <li>• Responsabili dei servizi (<i>soggetti passivi tenuti a conformarsi ad eventuali direttive del Segretario</i>)</li> <li>• Revisori dei conti (<i>per opportuna conoscenza e per conseguenti valutazioni generali sull'ente</i>)</li> <li>• OIV o Nucleo di valutazione (<i>per opportuna conoscenza ai fini della valutazione del personale</i>)</li> <li>• Consiglio comunale (<i>per opportuna conoscenza ai fini della consapevolezza della regolarità amministrativa e contabile complessiva dell'ente</i>)</li> </ul>	<b>Controllo di regolarità amministrativa e contabile</b> Fase Successiva Art. 147-bis, comma 3, Tuel	Le risultanze del controllo di cui al comma 2 sono trasmesse periodicamente, a cura del Segretario, ai Responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai Revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al Consiglio comunale.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unità di controllo specifica sotto la direzione del Direttore generale o del Segretario comunale</li> <li>• Giunta comunale e Consiglio comunale (<i>per la successiva predisposizione di deliberazioni di ricognizione dei programmi</i>)</li> </ul>	<b>Controllo strategico</b> Art. 147-ter, comma 2, Tuel	L'Unità preposta al controllo strategico, che è posta sotto la direzione del Direttore generale, laddove previsto, o del Segretario comunale negli enti in cui non è prevista la figura del Direttore generale, elabora rapporti periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al Consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.
Unità di controllo specifica ( <i>strutture proprie dell'ente con relativa responsabilità</i> )	<b>Controlli sulle società partecipate (non quotate)</b> Art. 147-quater, comma 1, Tuel	L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabile finanziario (<i>con compiti di direzione e coordinamento</i>)</li> <li>• Revisori dei conti (<i>con compiti di vigilanza</i>)</li> <li>• Giunta, Direttore generale, Segretario e Responsabili dei servizi (<i>coinvolgimento attivo e secondo le rispettive responsabilità</i>)</li> </ul>	<b>Controllo sugli equilibri finanziari</b> Art. 147-quinquies, comma 1, Tuel	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.

(1) Il **controllo contabile** è effettuato dal Responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria.

## Pianificazione e controllo

Per il controllo della qualità dei servizi erogati sia direttamente sia mediante organismi gestionali esterni, la nuova riforma sui controlli interni non specifica aspetti organizzativi particolari, salvo quanto riportato nel comma 4 dell'art. 147 Tuel in relazione alla organizzazione del Sistema dei controlli con la partecipazione del Direttore generale, del Segretario comunale, dei Responsabili dei servizi e delle Unità di controllo specifiche, laddove istituite. L'aspetto organizzativo di tale tipologia di controllo, tuttavia, in termini di principi, deve assicurare la misurazione – attraverso l'impiego di metodologie specifiche – della soddisfazione degli utenti **esterni** e **interni** dell'ente. È evidente, allora, come sarà importante definire e individuare precisamente sin dall'inizio gli utenti dei servizi esterni dell'ente gestiti sia direttamente sia attraverso propri organismi partecipati, concordando con questi ultimi le relative modalità di rilevazione della qualità dei servizi gestiti, nonché gli utenti interni all'ente, soprattutto con riferimento ai servizi definiti di "staff" (3).

Anche per il controllo di gestione la riforma sui controlli interni non apporta specifiche indicazioni oltre a quanto riportato nel comma 4 dell'art. 147 Tuel, in termini di "organizzazione iniziale" del Sistema dei controlli. Tuttavia si ricorda come l'art. 196 Tuel al comma 1 stabilisca che gli enti locali applicano il controllo di gestione secondo "le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità".

Nel presupporre che il controllo di gestione sia già attivo all'interno degli enti locali, risalendo la sua applicazione ai principi di cui alla legge n. 142/1990 e al D.Lgs. n. 77/1995 e s.m.i., si ritiene che esso debba, comunque, essere rivisto all'interno del "nuovo Sistema" dei controlli interni, verificata la sua effettiva applicazione e la sua aderenza alla specifica struttura organizzativa dell'ente.

L'unità organizzativa ad esso predisposto – ovvero che verrà predisposta – dovrà occuparsi di tali aspetti, nell'osservanza di quanto disciplinato agli artt. 196-198-bis Tuel.

Tipologia di controllo interno	Specifici ambiti organizzativi
<b>Controllo strategico</b>	Unità di controllo specifica (sotto la direzione del Direttore generale o del Segretario comunale)
<b>Controllo di gestione</b>	Unità di controllo specifica
<b>Controllo sugli organismi partecipati</b>	Unità di controllo specifica (strutture proprie dell'ente con relativa responsabilità)
<b>Controllo di regolarità amministrativa</b>	Responsabili dei servizi (fase preventiva)
	Segretario comunale (compiti di direzione per la fase successiva)
<b>Controllo sugli equilibri finanziari</b>	Responsabile finanziario (con compiti di direzione e coordinamento)
<b>Controllo della qualità dei servizi</b>	Unità di controllo specifica (in coordinamento con gli Organismi esterni partecipati dall'ente)

Le tipologie di controllo interno	Elementi propedeutici per una efficace organizzazione dei controlli interni (valevoli per ogni tipologia di controllo)
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Controllo strategico</li> <li>- Controllo di gestione</li> <li>- Controllo sugli organismi partecipati</li> <li>- Controllo di regolarità amministrativa</li> <li>- Controllo sugli equilibri finanziari</li> <li>- Controllo della qualità dei servizi</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>Precisazione delle finalità e dell'oggetto del controllo</b></li> <li>2. <b>Precisazione dei risultati attesi (funzione di indirizzo)</b></li> <li>3. <b>Individuazione delle attività necessarie (compiti di gestione)</b></li> <li>4. <b>Individuazione dei centri di responsabilità e dei soggetti coinvolti</b></li> <li>5. <b>Individuazione delle implicazioni contabili (finanziarie, economiche e patrimoniali)</b></li> <li>6. <b>Precisazione dei "tempi" per lo svolgimento delle attività</b></li> <li>7. <b>Precisazione delle modalità del controllo da svolgere</b></li> <li>8. <b>Individuazione dei tempi del "Referto" del controllo</b></li> <li>9. <b>Individuazione dei destinatari del Referto</b></li> </ol>

(3) L'organizzazione interna di un ente locale può essere suddivisa in servizi di *line* e in servizi di *staff*; mentre i primi hanno come riferimento gli utenti esterni all'ente e, quindi, i cittadini che usufruiscono dei diversi servizi svolti dall'ente, i servizi di *staff* assicurano tutti i necessari adempimenti e il sup-

porto ai primi affinché il servizio finale al cittadino-utente possa essere considerato "ottimale". Costituiscono, ad esempio, servizi di *staff* il servizio finanziario, la segreteria generale, gli uffici tecnici, l'ufficio patrimonio, ecc.

## La centralità della Pianificazione-Programmazione per un efficace sistema dei controlli

Come illustrato precedentemente, i controlli interni non possono non essere connaturati alla programmazione dell'ente, nel senso che – quando si parlava già degli elementi propedeutici alla organizzazione degli stessi – ad esempio gli obiettivi e le finalità proprie che ciascuna tipologia di controllo richiede dovranno passare attraverso la preventiva allocazione nei documenti programmatici dell'ente, quale ad esempio Relazione Previsionale e Programmatica e Piano Esecutivo di Gestione.

L'organizzazione stessa dei controlli dovrà passare attraverso la Pianificazione-Programmazione dell'ente che ne terrà conto nei suddetti documenti, soprattutto in termini di struttura dell'ente, del tempo da dedicare ai diversi aspetti, ai documenti che dovranno essere redatti e aggiornati, alle giornate-uomo necessarie per un utile aggiornamento sugli specifici temi, ecc.

In termini aziendali, solo un controllo che parta da quanto programmato potrà assicurare significatività al controllo stesso, rilasciando efficacia informativa nel momento in cui si dovranno confrontare i risultati in corso con quanto oggetto di "attese". Un controllo che si esprima solo in termini consuntivi di periodo senza che ci sia un'attività di *benchmark* con dati "attesi" – i quali costituiscono, secondo i corretti principi contabili, elementi imprescindibili dell'azione amministrativa programmatica di un ente pubblico – non potrà essere definito quale controllo "effettivo" in quanto:

1. esprime dati sterili, non utili alla ri-programmazione dell'ente;
2. non consente di porre azioni correttive durante la gestione per "centrare" un obiettivo, in quanto quest'ultimo assente;
3. non fa scaturire responsabilità in relazione al mancato raggiungimento dell'obiettivo, in quanto quest'ultimo non definito;
4. vanifica il concetto stesso di controllo.

Ogni tipologia di controllo, viceversa, dovrà partire da un obiettivo che a sua volta fa parte della programmazione dell'ente; questo vale per ogni tipologia di controllo.

Ad esempio:

- per il **controllo strategico** sarà importante definire i valori target dell'*outcome* atteso;
- per il **controllo di gestione**, gli elementi propedeutici di efficienza ed efficacia di uno specifico ambito (centro di costo, progetto, ecc.) dovranno

essere preventivamente definiti nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG);

- per il **controllo sugli organismi partecipati**, gli obiettivi gestionali a cui gli organismi stessi dovranno tendere secondo parametri quali-quantitativi, dovranno essere oggetto di apposita indicazione nella Relazione Previsionale e Programmatica dell'ente, ai sensi dell'art. 170, comma 6, Tuel;
- per il **controllo sulla regolarità amministrativa**, la tendenza programmatica dell'ente dovrà essere quella dell'assenza totale di irregolarità;
- il mantenimento degli **equilibri finanziari**, a cui lo specifico Sistema di controllo dovrà tendere, è sicuramente un obiettivo che l'ente dovrà a priori assicurare già nella predisposizione ed approvazione dei documenti programmatici;
- la **qualità dei servizi** gestiti direttamente e attraverso organismi esterni all'ente dovrà rispondere a specifici livelli predefiniti ed oggetto di programmazione dell'ente stesso.

In tali termini la programmazione dell'ente si alimenta di tanti elementi, quali finanziari, obiettivi di varia natura, aspetti organizzativi, ecc., tali da assicurare **già a priori** equilibri gestionali e obiettivi diversi che complessivamente esprimono e legittimano la programmazione stessa dell'ente. Senza tale visione la programmazione dell'ente **non sarebbe legittima** e gli stessi controlli interni sarebbero delegittimati in quanto sterili nei termini sopra descritti.

Solo una visione circolare, complessiva e completa di tutti gli elementi di cui sopra, potrà assicurare una identità di obiettivi dell'ente e dei singoli componenti "aziendali", una visione chiara di dove l'ente vuole dirigersi nel corso del mandato politico e potrà garantire la disponibilità di strumenti utili a misurare e a valutare l'andamento gestionale rispetto a quanto programmato, con tutte le valutazioni del caso, sia in termini di azioni correttive sia in termini di responsabilità (anche politiche) del mancato raggiungimento degli obiettivi programmati.

Per fare ciò, occorre che la programmazione non sia solo espressione di valutazioni finanziarie, ma adotti gli strumenti tipici della Pianificazione-Programmazione che basano le analisi preliminari alla quantificazione delle risorse finanziarie di cui al bilancio secondo le tecniche dello *Swot analysis* e che può valere per tutte le tipologie dei controlli interni, che, in tal modo, presentano fondamenti ed elementi precisi su cui concentrarsi, dopo che a livello programmatico siano stati definiti tutti i diversi aspetti.

# Pianificazione e controllo

Ciò presuppone:

- da un punto di vista dei *policy maker* una buona preparazione e capacità di dialogo con i Responsabili dei servizi;
- una buona capacità relazionale da parte dei Responsabili dei servizi che debbono avanzare tutte le soluzioni tecniche ai desiderata dei politici, offrendone le varie alternative e soluzioni possibili;
- una buona organizzazione interna all'ente, con una centralità di un "ufficio organizzazione" a cui dovrà partecipare un soggetto con spiccate capacità relazionali e organizzative – che si potranno definire "stratega organizzativo" – che dovrà fungere da

"cerniera" tra organi politici di governo e i Responsabili dei servizi (4);

- un buon sistema informativo aziendale da cui trarre la molteplicità delle informazioni utili alla consapevolezza dell'andamento gestionale e del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali.
- Il quadro così delineato dovrà tradursi in una buona gestione della "cosa pubblica" nell'interesse della collettività che potrà beneficiare della "creazione di valore" a cui ogni ente-azienda pubblica dovrà tendere e che solo in tali termini potrebbe "legittimare" la sua programmazione (5).

**Tavola 2 – Impostazione manageriale di "condivisione-integrazione"**



P/P = Processo di Pianificazione-Programmazione

G = Gestione

C = Sistema dei controlli interni che alimenta e riorienta il processo di P/P

## Le finalità dei diversi controlli interni da definire preliminarmente

Venendo all'oggetto di cui ciascun controllo interno dovrà rendicontare, e di cui gli appositi indica-

tori ne rappresenteranno la fonte informativa semplificata, si potrà principalmente affermare che:

- il **controllo strategico** dovrà essere impostato in modo da assicurare la misurazione dell'*outcome*, quale impatto sulla collettività dell'azione politica,

(4) Sicuramente la figura del Segretario o del Direttore generale, quest'ultimo per i comuni superiori a 100.000 abitanti, potrebbe costituire idealmente lo stratega organizzativo nel senso sopra delineato, ma occorrerà verificare in concreto le reali capacità ed attitudini dei soggetti interessati, assicurando la reale idoneità ad un compito molto arduo e delicato, ma da cui dipenderà molto la realizzabilità di una buona programmazione e il raggiungimento di una elevata economicità gestionale. L'efficienza organizzativa costituisce, infatti, secondo la dottrina aziendale uno dei pilastri per assicurare il buon funzionamento della macchina aziendale che potrà essere più facilmente diretta verso gli obiettivi prefissati. A differenza delle aziende private dove è possibile identificare un "datore di lavoro"

ro" e molto spesso una figura di riferimento, nelle pubbliche amministrazioni l'assenza immediata di tale figura, porta molto spesso ad un disorientamento organizzativo e a tal fine potrebbe essere indispensabile identificare uno "stratega" che da un lato possa fungere da trasmettitore degli indirizzi politici e dall'altro strumento di motivazione e di verifica del buon andamento organizzativo prodromico al raggiungimento degli obiettivi negoziati.

(5) Ogni ente deve puntare sin dal Processo di Pianificazione-Programmazione a garantire un livello soddisfacente di "economicità" della gestione, in cui è insito il concetto e principio costituzionale di "buon andamento" di cui all'art. 97 Cost.

ovverosia gli effetti che la stessa ha avuto sulla collettività di riferimento soprattutto in termini di sviluppo economico, sociale, culturale, di attrattività, ecc.;

- il sistema del **controllo di gestione** dovrà essere in grado di esprimersi in termini di grado di raggiungimento dell'efficienza e dell'efficacia – e quindi dell'economicità – della gestione dell'ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni gestionali (quali centri di costo, servizi, progetti, ecc.) nonché di *performance* (6), quale “apporto che l'ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni organizzative gestionali” è stato in grado di assicurare al raggiungimento della economicità programmata; rileverà – attraverso tale Sistema di controllo – anche la misurazione dell'*output* nel senso ampio del termine e che potrà essere ritenuto significativo in relazione agli ambiti oggetto di misurazione (es. n. domande accolte, n. prestito di libri, n. di permessi rilasciati, ecc.);
- il **controllo sugli organismi partecipati** dovrà essere in grado di esprimersi sul grado di raggiungi-

mento degli obiettivi affidati agli stessi, in conformità al comma 6 dell'art. 170 Tuel, sia in termini di bilancio sia in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio;

- il **controllo di qualità dei servizi**, compresi quelli esternalizzati, misurerà il grado di qualità erogata e di quella percepita, la *customer satisfaction*, il grado di efficacia dei servizi stessi, tenendo presente che il legislatore ha inteso estendere l'analisi anche agli “utenti interni” dell'ente oltre a quelli esterni;
- il **controllo di regolarità amministrativa** dovrà esprimersi in termini di grado di regolarità degli atti amministrativi dell'ente, sotto i diversi profili: di legittimità, di regolarità contabile, finanziario, fiscale e procedurale;
- infine, il **controllo sugli equilibri finanziari**, implicherà il monitoraggio costante degli equilibri finanziari dell'ente *stand alone* nonché in un'ottica di “Gruppo Ente Locale”, tenuto conto della influenza dell'andamento economico-finanziario dei vari organismi partecipati.

**Tavola 3 – Controlli interni “aziendali” – I risultati attesi**



## Conclusioni

Soltanto una buona organizzazione dell'ente preliminare all'introduzione e/o all'implementazione dei diversi controlli interni potrà garantire il loro buon funzionamento nonché la loro effettività ed adeguatezza richiesta dalla norma.

Su tale aspetti anche la Corte dei conti concentrerà la propria attenzione attraverso l'analisi del Referto annuale che gli enti sono tenuti a trasmettere annualmente ai sensi dell'art. 148 Tuel, così come modificato dall'art. 33 del D.L. n. 91/2014.

(6) Si ricorda come l'art. 3, comma 1, lett. g-bis) del D.L. n. 174/2012 abbia aggiunto il comma 3 all'art. 169 TUEL, in base al quale: “Il piano esecutivo di gestione è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Al fine di semplificare i processi di pianifica-

zione gestionale dell'ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione”.



Agli enti la capacità di una buona impostazione dei controlli interni tale da assicurare una utilità agli stessi, al di là degli adempimenti richiesti dalla norma; essi, infatti, dovranno essere considerati innanzitutto indispensabili alla buona gestione e alla consapevolezza dell'andamento gestionale, mentre

gli adempimenti verranno "di conseguenza" e facilmente. Viceversa, difficile sarà assicurare una loro efficacia ed utilità.

Il legislatore – sicuramente - ha scelto la prima impostazione.

## LIBRI

### Le responsabilità degli amministratori e dei dipendenti pubblici

Responsabilità amministrativa-contabile, dirigenziale, civile e penale

Di Maurizio De Paolis

L'Autore analizza la **responsabilità amministrativa-contabile** nei suoi peculiari aspetti sostanziali e processuali attraverso una dettagliata casistica riferita ad **amministrazioni statali, regioni, province e comuni**, soffermandosi tra l'altro, sulle questioni inerenti al danno all'immagine della p.a., alla gestione del personale, alla utilizzazione dei fondi comunitari e dei prodotti finanziari derivati, ai contratti pubblici, alle spese di rappresentanza, alla conduzione di autoveicoli di servizio, alla riscossione di tributi, alle consulenze, agli incarichi esterni e alla gestione del territorio.

Successivamente tratta delle numerose criticità connesse alla responsabilità disciplinare e dirigenziale, alla luce dei più stringenti criteri di efficienza della p.a. imposti anche dalla drastica riduzione delle risorse finanziarie e dà spazio ai temi dei rapporti tra procedimento disciplinare e processo penale, delle singole **sanzioni irrogabili nei confronti dei pubblici dipendenti**, delle diverse tipologie di danno erariale da disservizio e disorganizzazione amministrativa.

Approfondisce poi i temi relativi al **responsabile del procedimento amministrativo**, al diritto di accesso (di recente arricchitosi della nuova figura del diritto di accesso civico ex D.Lgs. 14 marzo 2013, n. 33 per prevenire la **corruzione nei pubblici uffici**), al fenomeno del mobbing nelle sue diverse manifestazioni (verticale, orizzontale, ascendente, straining), alle responsabilità connesse allo stalking occupazionale che nasce in ambito lavorativo per poi attuarsi secondo le modalità

proprie del reato di atti persecutori di cui all'art. 612 bis c.p.

Aprire da ultimo un'illuminante finestra sulle responsabilità che derivano dal risarcimento del danno disposto dal giudice amministrativo in presenza di provvedimenti illegittimi, tardivi o di **comportamento inerte della p.a.**, sulla responsabilità civile con particolare riguardo ai danni erariali provocati da sanitari, insegnanti, ufficiali giudiziari, conducenti di autoveicoli, per omessa manutenzione di strade pubbliche, nel trasporto ferroviario e sulla responsabilità penale con una rassegna di tutti i delitti contro la pubblica amministrazione come modificati dalla legge 6 novembre 2012, n. 190, in tema di prevenzione della corruzione.

Il volume **La responsabilità degli amministratori e dei dipendenti pubblici**, supportato da una vasta e aggiornatissima casistica giurisprudenziale e da un pratico indice analitico per voci e sottovoci, costituisce un pratico strumento operativo per dirigenti, funzionari e amministratori pubblici, per magistrati e avvocati, oltre che un idoneo mezzo per sostenere gli esami per accedere nella p.a.

*Ipsoa – Leggi d'Italia, 2014, pagg. 350 Cod.: 00139157 ISBN: 978-88-217-4266-8 Prezzo: € 55,00*

#### Per informazioni e acquisti

- **On line:** [www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)
- **Servizio Informazioni Commerciali** (tel. 02.82476794 – fax 02.82476403)
- **Agente di zona**
- **Librerie professionali**

Disponibile anche in E-BOOK

