

Controlli interni

Le nuove Linee Guida della Corte dei conti per l'esercizio 2014

di **Ciro D'Aries** - Advisor della PA Centrale e Locale - Consulente/Esperto della Corte dei conti

Entro il 30 aprile 2015 l'inoltro del Referto annuale del Sindaco per l'esercizio 2014. Le nuove Linee Guida della Corte dei conti mirano a verificare l'effettività e il buon funzionamento dei diversi controlli interni, quest'ultimi riformati con il D.L. n. 174/2012.

Premesse

Con deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR depositata l'11 dicembre 2014 e pubblicata sulla G.U. n. 293 del 18 dicembre 2014 - Suppl. Ordinario n. 94, la Corte dei conti ha approvato le Linee Guida per il referto annuale del Sindaco per i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti e del Presidente della Provincia sul funzionamento dei controlli interni (art. 148 del TUEL).

Dopo due referti semestrali a partire dal D.L. n. 174/2012, l'art. 33 del D.Lgs. n. 91/2014 ha decretato l'annualità del referto, richiedendo che esso si incentrasse sul funzionamento dei controlli interni, sulla loro adeguatezza ed efficacia.

A tal fine le nuove Linee Guida tentano di verificare in maniera più puntale il funzionamento dei controlli per il rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun Ente Locale.

Lo schema di relazione, strutturato sempre in forma di questionario e che potrà essere integrato con elementi discorsivi a maggiore illustrazione dei profili esaminati, dovrà essere inviato per posta elettronica all'indirizzo della Sezione regionale territorialmente competente nonché alla Sezione delle Autonomie (sezione.delle.autonomie.refertoentilocali@corteconti.it), entro il prossimo 30 aprile 2015.

Novità importante è che occorrerà utilizzare esclusivamente il file nel formato originale scaricabile dal sito istituzionale della Corte dei conti (http://www.corteconti.it/attivita/controllo/regionali_locali/linee_guida_note_istruttorie/delibera_28_2014_sezaut_inpr/), senza apportarvi modifica

e provvedendo al salvataggio in formato XLXS, evitando di inviare il file in formato immagine o pdf. Precisione importante è che la relazione sui controlli interni non necessita della validazione del Collegio dei Revisori.

La compilazione del referto annuale 2014 si preannuncia molto più impegnativa rispetto alle edizioni precedenti ma nel contempo esso appare "istruttivo" per le molteplici ed utili indicazioni rinvenibili dalle Linee Guida al fine della effettività dei controlli interni voluti dal Legislatore - non solo quale adempimento - ma quale guida per l'economicità della gestione e della utilità della spesa pubblica.

Gli elementi comuni ai diversi controlli interni

Le Linee Guida e il Questionario pongono il focus sull'organizzazione dei controlli interni, sulla loro effettività richiedendo che vengano precisati la periodicità dei report infrannuali, la loro struttura, degli esempi di indicatori e le eventuali criticità riscontrate.

Altro elemento importante da precisare è la collocazione della *unit* dedicata a ciascun controllo e il numero di personale - a tempo pieno e parziale - ivi dedicato.

Le Linee Guida precisano per ogni tipologia di controllo - in via didascalica ed istruttiva - gli elementi essenziali, facendo, tuttavia, presente che occorre "progettare e programmare" (1) i vari controlli interni e che preventivamente - per ciascuno di essi - bisogna riportare:

- le finalità;
- l'oggetto;

(1) Cfr. C. D'Aries, "Gli aspetti preliminari per un'efficace impostazione dei controlli interni degli Enti Locali", in questa *Rivista*, n. 10/2014, pagg. 670-678.

- i risultati attesi;
- le attività gestionali da svolgere;
- i centri di responsabilità e i soggetti coinvolti;
- le implicazioni finanziarie, economiche e patrimoniali;
- i tempi e le modalità delle attività e dei controlli;
- i destinatari degli esiti dei controlli stessi.

I singoli controlli

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile

Tra i principali quesiti richiesti per ciascun punto dell'unica Sezione del Questionario - tanti quanti i controlli - troviamo ad esempio per il controllo sulla regolarità amministrativa e contabile quali sono le motivate tecniche di campionamento, sulla base delle quali scegliere le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti da sottoporre a controllo, con la precisazione - nelle Linee Guida - che tale aspetto dovrà essere adeguatamente approfondito, anche alla luce dei criteri fissati a livello internazionale (ISA 530, ISSAI 1530), onde evitare l'utilizzo di tecniche di natura non statica e non probabilistica.

Agli Enti Locali è affidato il compito d'identificare i contenuti specifici e di scegliere gli obiettivi verso i quali indirizzare la verifica della conformità al-

la legge dei provvedimenti, nonché l'esame della regolarità dell'azione amministrativa, inteso come vaglio dell'iter procedurale seguito per l'adozione dei provvedimenti e come verifica della correttezza nella redazione degli atti, anche dal punto di vista contabile e fiscale (2).

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

Occorrerà evidenziare le criticità emergenti dall'interpretazione di disposizioni normative (che rendano necessaria l'emanazione di circolari esplicative da parte del Segretario comunale), nonché quelle di carattere organizzativo relative all'affidabilità delle procedure informatiche utilizzate, e a fronte del reiterarsi di irregolarità, adottare direttive volte a prevenire il ripetersi delle stesse.

Gli Enti, per favorire la circolarità delle informazioni, nella fase della programmazione, devono individuare modalità di predisposizione dei report conclusivi del controllo, che esponano un congruo numero di informazioni e ne consentano un'adeguata fruizione da parte dei destinatari.

CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA CONTABILE

Principali ambiti di controllo

- Specificare se si è ritenuto apportare delle modifiche e/o integrazioni alla regolamentazione in materia contabile.
- Indicare se nel corso dell'esercizio sono state adottate delle deliberazioni sprovviste di parere di regolarità tecnica e/o contabile, ovvero con parere negativo.
- Indicare la selezione di atti da assoggettare al controllo di regolarità amministrativa nella fase successiva, le tecniche utilizzate per il campionamento e il collegamento con la Legge Anticorruzione.
- Indicare a seguito degli esiti del controllo di regolarità amministrativa effettuati nell'esercizio considerato gli atti esaminati e le irregolarità rilevate.
- Indicare i destinatari delle risultanze dei controlli: Revisore dei conti, Organismo Indipendente di Valutazione (OIV), Consiglio comunale e altri soggetti.
- Indicare, in caso di riscontrate irregolarità, se le risultanze sono state trasmesse al Responsabile competente e quali le direttive a cui conformarsi.
- Indicare se sono state svolte delle indagini o ispezioni volte ad accertare la regolarità amministrativa-contabile di specifici servizi.
- Indicare le criticità della suddetta forma di controllo.

Il controllo di gestione

Per il controllo di gestione l'aspetto cruciale è quello di monitorare gli obiettivi di cui alla Relazione Previsionale e Programmatica (o del Documento Unico di Programmazione - DUP - ai sensi della riforma ex

D.Lgs. n. 118/2011, novellata dal D.Lgs. n. 126/2014) e gli obiettivi gestionali di cui al Piano Esecutivo di Gestione (PEG), al fine di esprimere valutazioni sull'efficacia, sull'efficienza e, quindi, in termini complessivi, sulla economicità della gestione.

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

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

La riforma dei controlli interni degli Enti Locali, attuata con il D.L. n. 174/2012, non ha apportato modifiche di rilievo al preesistente quadro legislativo di riferimento per il controllo di gestione.

Viene richiesto alle Amministrazioni Pubbliche che il controllo di gestione sia strumentale all'ottimizzazione del rapporto tra risorse impiegate ("costi") e risultati conseguiti, e del rapporto tra obiettivi e azioni realizzate.

In particolare il controllo di gestione deve centrare l'attenzione sulle misure che consentono di verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra azioni realizzate ed obiettivi operativi assegnati, nonché tra risultati ottenuti e risorse impiegate; tale verifica deve essere effettuata con riguardo alla gestione dell'Ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni gestionali (quali centri di costo, centri di servizi, centri di attività, ecc.), tenendo conto anche del livello di *performance* raggiunto.

L'organo preposto al controllo di gestione deve essere in grado di fornire all'organo politico elementi e valutazioni idonee a modularne i compiti d'indirizzo.

Le Linee Guida precisano che un sistema di controllo di gestione non può prescindere dall'impiego di adeguati strumenti tecnico-contabili quali:

- il *budget*, che per gli Enti Locali può essere rappresentato dal PEG;
- la contabilità analitica, fondata su un'adeguata e sistematica contabilità generale economico-patrimoniale;
- l'analisi di bilancio, con gli specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità;
- il *benchmarking*;
- il sistema di *reporting*.

Viene precisato che il *report* periodico del controllo di gestione deve contenere almeno i seguenti elementi:

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

CONTROLLO DI GESTIONE Principali ambiti di controllo

- Indicare la struttura organizzativa che esercita il suddetto controllo e il relativo personale addetto.
- Indicare a seguito del regolamento adottato dall'Ente se sono definiti la struttura e i contenuti del referto.
- Indicare i destinatari del referto.
- Indicare quali sono i flussi informativi tra gli Uffici per l'alimentazione del C.d.G.
- Se è previsto un sistema di contabilità economico-patrimoniale e di contabilità analitica.
- Esplicitare se il PEG adottato traduce le strategie in obiettivi.
- Evidenziare gli indicatori di risultato utilizzati e il grado di realizzazione degli obiettivi.
- Indicare la periodicità dell'elaborazione del referto del C.d.G.
- Indicare se sono utilizzati i rapporti del C.d.G., per la valutazione delle *performance* del personale.
- Indicare se nell'esercizio si è fatto riferimento ad attività di *benchmarking*.
- Indicare le metodologie utilizzate per valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati dall'Ente e le eventuali azioni correttive poste in essere.
- Indicare se sono state rilevate criticità nell'attuazione di tale forma di controllo.

Il controllo strategico

L'art. 147-ter del TUEL ha assegnato, per gli Enti di maggiori dimensioni, un ruolo importante al controllo strategico, con il preliminarmente e graduale adeguamento dell'organizzazione della struttura, la fissazione dei principali obiettivi e la valutazione degli aspetti economico-finanziari e socio-economici connessi.

I controlli, *ex ante* ed *ex post*, devono essere tesi a verificare la conformità tra gli obiettivi strategici ed operativi dell'Amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché la corrispondenza tra la gestione delle risorse umane, l'allocazione di quelle finanziarie e l'amministrazione di quelle materiali.

Occorre introdurre propedeuticamente la "linea di azione" che l'Ente intende perseguire e che va declinata in obiettivi strategici (volti a tradurre in

termini oggettivi e misurabili le "promesse" elettorali) e in azioni strategiche (utili a trasformare le linee strategiche in azioni misurabili e trasparenti); queste ultime devono essere programmate con riguardo ad almeno le seguenti quattro prospettive (secondo il metodo della *Balanced Scorecard*):

1. economico-finanziaria;
2. dell'organizzazione dei processi interni;
3. dell'innovazione e sviluppo;
4. degli *stakeholders* e della comunità, in termini di politiche pubbliche locali da realizzare e di funzioni fondamentali da esercitare in riferimento ai bisogni da soddisfare.

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

CONTROLLO STRATEGICO Principali ambiti di controllo

- Indicare se l'Ente ha una strategia definita ed idonea ad essere monitorata dal controllo strategico, e quali i documenti presi a riferimento.
- Indicare quale struttura organizzativa esercita il predetto controllo e il personale addetto.
- Indicare i parametri con cui l'organo di indirizzo politico verifica lo stato di attuazione dei programmi.
- Specificare la periodicità con cui viene elaborato il referto del controllo strategico.
- Fare una breve descrizione della struttura del *report* periodico e degli elementi che lo compongono, nonché degli indicatori più significativi.
- Indicare se sono state rilevate delle criticità in attuazione del suddetto controllo.

Il controllo sugli equilibri finanziari

Il controllo sugli equilibri finanziari impone il monitoraggio costante degli stessi non solo con riguardo all'Ente, ma anche con riferimento al "Gruppo Ente Locale", tenuto conto dell'influenza dell'andamento economico-finanziario dei vari organismi partecipati. Le norme regolamentari dell'Ente devono disciplinare il controllo sugli equilibri finanziari in ottemperanza alle previsioni di cui all'art. 147-*quinquies* del TUEL, che tra l'altro esalta l'attività di coordinamento e di vigilanza del Responsabile del servizio "finanziario" e l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi, al fine di garantire la

costante verifica degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche nell'ottica della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno.

Per il controllo degli equilibri finanziari di bilancio, sia di competenza, sia di cassa, vanno coinvolti tutti i soggetti che esercitano poteri di carattere gestionale in termini di reperimento di risorse finanziarie e di relativo impiego delle stesse (dirigenti di tutti i settori e tutti i responsabili dei servizi comunque individuati).

CONTROLLO SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI Principali ambiti di controllo

- Indicare con quale modalità sono coinvolte attivamente le figure apicali dell'Ente nel suddetto controllo.
- Indicare quante volte il Consiglio comunale ha verificato il permanere degli equilibri generali di bilancio.
- Indicare se si sono rese necessarie misure per ripristinare il pareggio di bilancio e la causa di eventuali squilibri.
- Specificare se è stata effettuata una valutazione degli effetti prodotti dai risultati di gestione degli organismi esterni.
- Indicare se il programma dei pagamenti sia compatibile con le disponibilità di cassa.
- Indicare la modalità con cui viene monitorato periodicamente l'andamento delle riscossioni.
- Descrivere come si è monitorato l'andamento della gestione in riferimento del Patto di stabilità.
- Indicare con quali modalità l'Ente ha monitorato i tempi di pagamento nei confronti dei propri creditori.
- Indicare se sono state rilevate delle criticità nella attuazione di tale forma di controllo.

Il controllo sugli organismi partecipati

Il controllo sulle partecipate dovrà essere supportato da un sistema informativo che garantisca un flusso costante e strutturato di informazioni dirette a conoscere lo stato reale della gestione dell'Ente insieme agli organismi partecipati, e ciò anche per gli Enti non obbligati all'applicazione immediata (nel 2014) dell'art. 147-*quater* del TUEL.

Tale controllo, sulla base delle indicazioni delle Linee Guida, deve essere finalizzato a valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi affidati agli stessi, sia in termini di bilancio sia in termini di ef-

ficacia, efficienza ed economicità del servizio affidato o comunque gestito.

Vi è l'esigenza di attivare un sistema informativo che garantisca un flusso costante e strutturato di informazioni dirette a conoscere lo stato reale della gestione degli organismi partecipati; l'Ente deve avere piena consapevolezza dello stato dei rapporti finanziari *infra-gruppo*, della situazione contabile, della gestione e dell'assetto organizzativo di tutti gli organismi partecipati.

Occorre, infine, monitorare costantemente i contratti di servizio, la qualità dei servizi e il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

CONTROLLO SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI Principali ambiti di controllo

- Indicare se è stato individuato nel regolamento dei controlli interni un sistema di controllo sulle partecipate.
- Indicare la struttura organizzativa, qualora prevista nell'organigramma, e dove risulta allocata.
- Specificare le diverse tipologie di monitoraggio effettuate dalla struttura di controllo.
- Indicare se sono state adottate le direttive per il contenimento della spesa del personale.
- Indicare se sono state rilevate delle criticità nell'attuazione di tale forma di controllo.

Il controllo di qualità dei servizi

In base alla riforma attuata con il D.L. n. 174/2012, l'Ente Locale deve garantire il controllo di qualità sui servizi, sia direttamente che mediante organismi gestionali esterni, definendo le metodologie impiegate per misurare la soddisfazione degli utenti sia esterni sia interni dello stesso.

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

Le Linee Guida fanno presente che la "qualità" in generale dell'azione amministrativa - oltre che rappresentare un "processo aziendale" può essere espressa da quattro prospettive:

1. efficienza ed economicità interna;
2. efficacia dei servizi rivolti all'utenza;
3. integrità e rispetto delle funzioni di garanzia e trasparenza dell'azione amministrativa;
4. adeguatezza nella gestione del territorio e nel soddisfacimento dei bisogni diffusi.

Gli Enti Locali devono sviluppare adeguate capacità programmatiche nella gestione dei servizi, a prescindere dalla modalità di gestione, prevedendo nelle relazioni previsionali e programmatiche (o del DUP) adeguati "programmi" e/o "progetti" in cui dovranno essere articolati gli obiettivi qualitativi e quantitativi dei servizi da erogare alla collettività, con la specifica individuazione di appositi parametri da trasferire nei contratti di servizi e nella Carta della qualità.

Tali documenti devono risultare utili e rappresentare occasione per la verifica:

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

CONTROLLO DI QUALITÀ DEI SERVIZI *Principali ambiti di controllo*

- Indicare se l'Ente ha sviluppato i necessari aspetti progettuali e organizzativi per il monitoraggio di un processo di qualità dei servizi.
- Indicare quale struttura organizzativa esercita il predetto controllo, e dove la stessa sia allocata.
- Specificare il personale operante nella struttura di controllo.
- Indicare la periodicità con cui viene elaborato il referto inerente al controllo della qualità dei servizi.
- Fare una breve descrizione della struttura del *report* e degli elementi che lo compongono.
- Riportare una descrizione degli indicatori che vengono elaborati.
- Indicare la metodologia per misurare il grado di soddisfazione degli utenti esterni ed interni.
- Indicare se sono state rilevate delle criticità nella attuazione di tale forma di controllo.

Conclusioni

Le Linee Guida specificano che la relazione del Sindaco o del Presidente della Provincia sul funzionamento dei controlli interni ha la finalità di rafforzare il sistema dei controlli sulle autonomie locali per garantire un'effettiva funzionalità al sistema di programmazione, gestione e controllo.

I controlli, infatti, devono costituire il riferimento per le scelte funzionali alla realizzazione di processi di razionalizzazione della gestione e per innescare il mutamento dei comportamenti amministrativi, da conformare ai criteri della tracciabilità e della responsabilità.

L'ottimizzazione della gestione deve essere concentrata sulla definizione di obiettivi e di processi che assicurino un percorso in grado di coniugare la re-

golarità dell'azione, intesa come rispetto del complesso delle regole finanziarie e procedurali, con l'efficacia e l'efficienza.

Il complesso di queste linee di azione, supportato da un adeguato sistema funzionale di controlli interni, deve condurre verso l'economicità della gestione, con la riduzione dei costi di erogazione dei servizi senza ridurne tendenzialmente la qualità e l'estensione.

E, cosa fondamentale che viene messa in evidenza, è che i controlli non possono essere efficaci se non c'è una concreta "programmazione" dell'Ente nonché una programmazione degli stessi controlli che non vanno visti quali "adempimento" ma quali effettivi strumenti per la verifica e guida della programmazione dell'Ente (3).

(3) Per utili approfondimenti sul tema dei controlli interni agli Enti Locali, cfr.: G. Astegiano - C. D'Aries - E. Padovani, *Il nuovo sistema dei controlli interni - Dall'obbligo normativo ad*

una impostazione manageriale della gestione della P.A., IPSOA - LEGGI D'ITALIA, 2014.