

## **Il sistema dei controlli interni degli Enti Locali**

Dott.ssa Francesca PANZINI  
Capo Settore Contabilità e Finanze  
Comune di Conversano (BA)

### **Introduzione**

Il sistema dei controlli interni negli enti locali ha subito nell'ultimo decennio una profonda evoluzione che ha visto il passaggio da un regime in cui predominavano i controlli preventivi di legittimità e di merito sugli atti, svolti da organi esterni, ad un regime in cui predominano i controlli interni, in particolare quelli sull'attività gestionale. L'evoluzione normativa in tale direzione ha trovato fondamento nel principio cardine della distinzione dei poteri di indirizzo e di controllo politico- amministrativo, spettanti agli organi di governo, dai poteri di gestione amministrativa, finanziaria e tecnica nonché di attuazione degli obiettivi, attribuiti ai dirigenti.

Infatti, proprio la distinzione di poteri e compiti tra organi di governo e classe dirigente crea i presupposti, per questi ultimi, di un maggiore grado di autonomia nella gestione; a sua volta, la maggiore autonomia gestionale riservata ai dirigenti ne determina l'accresciuta responsabilità diretta ed esclusiva, in relazione agli obiettivi dell'ente, alla correttezza amministrativa, all'efficienza ed ai risultati della gestione.

E' noto che il percorso ultradecennale di riforme della pubblica amministrazione si è posto l'obiettivo prioritario di abbandonare la vecchia cultura burocratica, fondata sull'adempimento, per fare propria quella manageriale, che pone i risultati al centro dell'azione amministrativa.

E' il cosiddetto processo di "*aziendalizzazione*" della P.A. che si fonda su nuovi criteri gestionali:

- quelli che danno un contenuto concreto ai risultati, finalizzati a realizzare condizioni di efficienza, efficacia ed economicità;
- nuovi processi gestionali orientati all'attività della programmazione-controllo- programmazione;
- nuovi processi organizzativi, fondati sulla responsabilizzazione e sulla valutazione dei risultati.

Tutto ciò può essere ricompreso nella dizione di *new public management*, con cui si vuole rappresentare l'insieme di questi specifici contenuti culturali ai quali si ispira una moderna P.A.

In particolare, la materia dei controlli interni e delle valutazioni riveste un ruolo essenziale nel contesto della riforma delle autonomie locali che hanno assistito, nel tempo, ad una vera e propria metamorfosi tipologica dei sistemi di controllo.

L'obiettivo cardine verso cui le forme di controllo si sono dirette è rinvenibile nello sviluppo e nel potenziamento dei meccanismi interni di autodifesa e di autocontrollo o in generale di *internal auditing* e nel contestuale e conseguente depotenziamento dei meccanismi di controllo esterno.

Il *leit motiv* è, dunque, il passaggio da una connotazione cartolare, repressiva e sanzionatoria del controllo ad una di tenore completamente diverso, in quanto finalizzata all'impulso, alla correzione, all'aiuto ed alla guida, il tutto nell'ottica della responsabilizzazione del controllato rispetto ai risultati da ottenere e da raggiungere.

Questa tematica, dopo le prime timide previsioni della Legge n.142/1990, ha trovato una prima disciplina più puntuale nel 1995.

Infatti, il decreto legislativo n.77/1995 ha stabilito con chiarezza i principi generali per l'attuazione del controllo di gestione, indicandone le finalità e lasciando all'autonomia degli enti locali sia la definizione degli aspetti organizzativi sia l'ampiezza delle analisi.

Malgrado le previsioni legislative, ancora oggi il controllo di gestione, procedura cardine dei controlli interni, stenta a decollare in molte realtà locali

soprattutto in quelle di piccole dimensioni; ciò è dovuto soprattutto alla mancanza di una cultura aziendale che tuttora caratterizza amministratori e dipendenti.

In particolare, in questi anni sono mancati:

- una razionalizzazione dei processi decisionali;
- un'organizzazione snella e dinamica;
- uno sviluppo della cultura del risultato, degli obiettivi, della misurazione di scelte e comportamenti operativi;
- la realizzazione di un circolo virtuoso definito dal sistema modulare di bilancio fondato sulle fasi di programmazione- controllo- rendiconto.

Il D.Lgs.n.286/1999 rappresenta il primo vero e proprio intervento organico in materia di controlli interni.

In decreto individua e definisce quattro tipologie di controllo interno:

- 1- controllo di regolarità amministrativa e contabile: tale controllo è finalizzato a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa;
- 2- controllo di gestione finalizzato ad ottimizzare il rapporto fra costi e risultati;
- 3- valutazione del personale con qualifica dirigenziale, tendente ad apprezzare le prestazioni dei dirigenti e i loro comportamenti organizzativi;
- 4- valutazione e controllo strategico finalizzato a verificare l'effettiva attuazione delle scelte compiute dagli organi di governo.

Il Testo Unico degli Enti Locali (T.U.E.L.) approvato con D.Lgs.n.267/2000 riprende i principi generali del controllo stabiliti per tutte le Pubbliche Amministrazioni e trasla il sistema dei controlli interni anche agli enti territoriali, ma con le dovute eccezioni dettate dal differente modello organizzativo di questi ultimi rispetto alle amministrazioni centrali dello Stato destinatarie del D.Lgs.n.286/1999.

L'articolo 147 del T.U.E.L. n.286/2000 delinea la tipologia dei controlli interni per gli enti locali, adattandoli alle particolarità organizzative di questi ultimi nell'ambito della loro autonomia normativa ed organizzativa.

Il citato art.147 prevede le seguenti fattispecie:

- a) “garantire attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, regolarità e correttezza dell’azione amministrativa;
- b) verificare, attraverso il controllo di gestione, l’efficacia, efficienza ed economicità dell’azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;
- c) valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale;
- d) valutare l’adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell’indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti”.

Il comma 2 precisa che tutti i controlli interni sono ordinati secondo il principio base della distinzione tra funzioni politiche e compiti di gestione ai sensi dell’art.4 del D.Lgs.165/2001.

Il comma 3 sottolinea l’autonomia organizzativa degli enti locali che possono disporre in materia “anche in deroga” agli altri principi di cui all’art.1, comma 2, del D.Lgs.286/1999.

Infatti, le particolarità degli enti locali rispetto alle amministrazioni centrali sono tali da richiedere modalità ed articolazioni diverse: ad esempio, il controllo strategico negli enti locali si inserisce nei rapporti interorganici tra giunta e consiglio ed è disciplinato dall’art.193 del T.U.EL. che prevede, almeno una volta entro il 30 settembre, la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. Inoltre, l’organo di revisione negli enti locali ha funzioni più ampie rispetto alle altre pubbliche amministrazioni, fino al punto da “*collaborare con il consiglio nella sua funzione di controllo e di indirizzo*”, svolgendo, di conseguenza, un’attività che rientra certamente nell’ambito del controllo strategico.

Delle quattro forme di controllo interno sopra richiamate le prime due (controllo di regolarità amministrativa e contabile e valutazione del personale con qualifica dirigenziale) appartengono ad una azione di controllo- verifica, molto

diverse dalle altre due tipologie di controlli (controllo di gestione e controllo strategico). Infatti, mentre queste ultime due hanno nella funzione di guida al perseguimento degli obiettivi gestionali e strategici le proprie finalità, la valutazione del personale dirigente è un'attività di mera misurazione, strumentale all'attribuzione della componente retributiva legata al risultato gestionale.

La diversità, però, non implica che i quattro tipi di controlli interni siano tra loro indipendenti poiché operativamente condividono parte dello stesso sistema informativo e rispetto ad esso sono integrate.

### **IL CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE**

Si tratta della prima forma di controllo interno (*controllo sulla gestione*) disciplinata dall'articolo 147 del T.U.E.L. n.267/2000 la cui norma di riferimento rimane l'articolo 2, comma 1, del D.Lgs.n.286/1999 in virtù del quale i controlli di regolarità amministrativa e contabile sono affidati agli organi appositamente previsti nei diversi comparti della Pubblica Amministrazione e, in particolare, gli organi di revisione ovvero gli uffici di ragioneria.

La previsione di un'attività di controllo sulla regolarità amministrativa, accanto a quella contabile, attribuita a professionalità prettamente contabili, consente una interpretazione restrittiva dell'oggetto del controllo da porre in essere.

Questo, infatti, è circoscritto alla vigilanza sulla regolarità dell'attività contrattuale, dell'amministrazione dei beni, della completezza ed esattezza della documentazione e degli adempimenti fiscali e non di regolarità amministrativa intesa in senso ampio.

Il contenuto dell'attività descritta non contrasta con quanto stabilito nel D.Lgs.n.267/2000 in merito alle funzioni dei servizi finanziari (art.153) e dell'organo di revisione (art.239) soggetti deputati ad effettuare una particolare tipologia di controlli interni rientranti nella fattispecie del cosiddetto "*controllo finanziario*", finalizzato a garantire il mantenimento nel tempo degli equilibri di bilancio ed evitare le difficoltà e le conseguenze della situazione strutturalmente deficitaria e del dissesto finanziario.

## IL CONTROLLO DI GESTIONE

L'introduzione del nuovo ordinamento contabile e finanziario degli enti locali nel 1995 (D.Lgs.77/1995) ha innovato radicalmente il previgente impianto normativo, introducendo l'attivazione di processi- sistemi di programma e di controllo di gestione (*management control*), al fine di dare concreta attuazione alla cultura del risultato, cultura che oggi è al centro del processo riformista della P.A. che, relativamente agli enti locali, è culminato nel T.U.E.L. n.267/2000.

Il controllo di gestione è una delle quattro forme di controllo interno previste dall'art.147 del D.Lgs.n.267/2000, al quale è rimessa la verifica dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto costi- risultati.

Si tratta di un processo precipuamente finalizzato ad analizzare il conseguimento degli obiettivi e dei risultati della gestione attraverso parametri aziendalistici.

Esso è destinato a supportare le decisioni di gestione affidate all'esclusiva competenza della dirigenza e si caratterizza per la contestualità dell'azione amministrativa diventando una sorta di "*computer di bordo*" che segnala durante il percorso gestionale tutta una serie di indicatori significativi, evidenziando anche ogni scostamento rispetto a degli standard prefissati.

Il processo di controllo in esame si basa sulla determinazione di obiettivi e dei modi per raggiungerli, sulla misurazione dei risultati e, quindi, in base ad eventuali scostamenti, sull'impostazione delle conseguenti correzioni.

Presupposto fondamentale del processo del controllo di gestione è la pianificazione: solo così, infatti, è possibile creare un circuito completo.

La filosofia gestionale di riferimento è un'esperienza mutuata dal management privato che consente di analizzare nel dettaglio i vari elementi che compongono i costi e di incidere sugli elementi analizzati riducendo i costi stessi garantendo una gestione per obiettivi (*management by objectives*) ed un insieme di strumenti (*reporting*) idonei a verificare l'andamento delle previsioni ed a correggere eventuali scostamenti.

L'attività di controllo di gestione è una funzione trasversale e diffusa all'intera struttura dell'ente: chiunque eserciti nella struttura funzione di guida e coordinamento viene interessato dall'attività di controllo di gestione.

Diversamente dalle altre forme di controllo interno, il controllo di gestione, definito anche programmazione e controllo, è compiutamente disciplinato nei suoi principi dagli articoli del T.U.E.L. relativamente alla sua funzione (art.196), alle modalità applicative (art.197) ed al contenuto del referto dell'intera attività (art.198).

Secondo la definizione normativa, il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.

Come stabilito dall'articolo 197, comma 2 del T.U.E.L. n.267/2000, il processo di controllo in esame si articola nelle seguenti fasi:

- a) predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi;
- b) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;
- c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza e il grado di economicità dell'azione intrapresa;
- d) realizzazione dell'azione correttiva.

Il momento di partenza ha un'enorme rilevanza e corrisponde all'attività di pianificazione e programmazione che l'organo politico deve porre in essere per indirizzare la gestione dell'ente rispetto al programma elettorale.

Rappresenta cioè la fase in cui vengono definiti gli obiettivi programmatici, ossia i piani e i progetti che l'organo di governo intende realizzare in un periodo determinato.

Questa fase sotto il profilo della programmazione cosiddetta operativa consiste nella predisposizione del piano dettagliato degli obiettivi, espressi da valori, oltre che da dati e altri elementi qualitativi contenuti, prima del bilancio, inteso nella più ampia accezione di "*struttura modulare di bilancio*" (bilancio

annuale, bilancio pluriennale e relazione previsionale e programmatica) poi nel piano esecutivo di gestione.

Pertanto, particolare attenzione deve essere rivolta sia al contenuto della relazione previsionale e programmatica sia a quello del P.E.G. attraverso il quale si procede ad una ulteriore graduazione degli obiettivi.

Nella fase successiva si dovrà procedere alla “rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti” e cioè al calcolo dei componenti positivi e negativi e alla considerazione dei risultati che da essi emergono.

La rilevazione dei dati relativi alla gestione rappresenta l’attuazione dei programmi e dei progetti, da parte dei responsabili tenendo in considerazione le risorse loro assegnate.

La misurazione dei dati gestionali può essere:

- *preventiva* se riferita alla rilevazione prospettica. E’ finalizzata alla necessità di comprendere l’adeguatezza delle combinazioni organizzative e gestionali in relazione agli obiettivi predefiniti e di motivare ed orientare i comportamenti dei soggetti aziendali;
- *concomitante* se riferita alla rilevazione dei risultati nel momento stesso in cui essi vengono realizzati: riveste una funzione informativa per la guida ed il riallineamento agli obiettivi;
- *consuntiva* riferita alla misurazione dei risultati conseguiti a fine periodo. Costituisce una base informativa motivazionale e decisionale per la successiva fase di valutazione dei risultati raggiunti in termini di raggiungimento degli obiettivi e misurazione dell’efficienza, efficacia ed economicità dell’azione intrapresa.

La rilevazione dei risultati ottenuti attraverso le operazioni di gestione permette:

- a) di verificare in anticipo se la gestione si sviluppa secondo le linee direttrici del piano annuale e indicare ai vari organi aziendali le azioni da intraprendere nel futuro immediato;

- b) di verificare mediante l'analisi degli scostamenti il grado di realizzazione del programma medesimo e il raggiungimento dei suoi obiettivi, alla luce dei risultati già effettivamente conseguiti;
- c) di prendere adeguati provvedimenti correttivi nel caso in cui la verifica segnali l'esistenza di disfunzioni gestionali o di programmi non più validi.

Questo processo di controllo sui dati si basa sostanzialmente su un meccanismo di "retroazione" o di *feedback* consistente nella:

- misurazione dei risultati effettivamente realizzati;
- confronto degli obiettivi con i risultati;
- scelta delle azioni correttive per eliminare, in futuro, gli scostamenti indesiderati.

Il feedback, pur offrendo una visione precisa di come si è effettivamente svolta la gestione in rapporto agli obiettivi prestabiliti, consente di promuovere interventi correttivi solo dopo che i risultati effettivi si sono manifestati e non può più essere eliminato il divario tra i risultati attesi e i risultati reali.

Per ridurre al massimo l'effetto negativo del feedback occorrerà suddividere gli obiettivi riferiti ad un certo lasso di tempo in sub- obiettivi riferiti ad intervalli di tempo più brevi in modo che il confronto non venga fatto una tantum a fine periodo ma scaglionato nel tempo in modo tale da poter intervenire con maggiore tempestività su eventuali disfunzioni gestionali.

Per l'attuazione del controllo sono quindi necessari i dati consuntivi che rilevino i risultati raggiunti.

Le informazioni più significative in ordine ai risultati possono essere ottenute attraverso l'utilizzo di una serie di indicatori tra cui ricordiamo:

- gli indicatori di attività;
- gli indicatori di efficienza;
- gli indicatori di efficacia.

Gli indicatori di attività tendono ad esprimere l'attività svolta da una determinata unità organizzativa mettendo a **raffronto l'attività erogata con il carico di lavoro, potenziale o reale, riferita all'unità organizzativa.**

Con gli indicatori di efficienza e di efficacia si intende misurare la performance dell'attività gestionale dell'ente.

E' noto che l'efficienza rileva la capacità di produrre beni o servizi (output) in relazione all'utilizzo di risorse, dato ricavato dagli indicatori di attività che calcolano il livello di beni e servizi prodotti dalle unità organizzative (input); il suo indicatore è dato quindi dal rapporto fra input ed output.

Una unità organizzativa produce in condizioni di efficienza se a parità di output minimizza le risorse consumate oppure se a parità di risorse utilizzate massimizza l'output prodotto; l'input può essere rappresentato sia dal costo sostenuto per i prodotti consumati (valore economico), oppure dalla spesa impegnata (valore finanziario) o ancora da un valore fisico dato dal numero di unità dei fattori della produzione utilizzati.

L'utilizzo dei valori finanziari avviene solo in carenza di valori economici ma il concetto stesso di efficienza presuppone il riferimento al costo ed al costo unitario in particolare.

Ora, poiché si possono avere diverse configurazioni di costi unitari (costo totale unitario, costo fattoriale unitario relativo ad un singolo fattore della produzione, costo variabile unitario relativo al costo variabile di produzione) avremo di conseguenza per ognuno di essi un particolare indicatore di efficienza.

L'insieme di questi indicatori vengono definiti indicatori di efficienza economica per distinguerli da quelli che fanno riferimento a valori finanziari o a valori fisici. Questi ultimi vengono chiamati indicatori di produttività e sono dati dal rapporto, invece che fra input ed output, fra output ed input espresso in unità fisiche e rappresentano il livello di output che si ottiene dall'utilizzo di una unità di input. si utilizzano generalmente per misurare le performance del personale.

Se si vogliono determinare i livelli di efficienza è necessario definire i parametri di confronto; in questo modo si può sviluppare:

- una analisi temporale, quando il confronto avviene con valori raggiunti dalla stessa unità nei periodi precedenti. Essa permette di studiare l'evoluzione dei livelli di efficienza nel tempo;
- una analisi spaziale o *benchmarking*, quando il confronto avviene con i livelli di efficienza di enti simili. Come abbiamo già detto, questi tipi di confronto richiedono dati omogenei tra loro e quindi metodi simili di rilevazione dei risultati;
- una analisi parametrica o di qualità, quando il confronto avviene con valori standard cioè calcolato a preventivo, in modo ipotetico, sulla base di determinate condizioni operative. Uno strumento utile per individuare gli standard può essere la carta dei servizi, la quale definisce per i servizi rivolti ai cittadini i livelli di qualità, i tempi di risposta ed i volumi di risposta che l'ente locale si impegna a garantire.

Gli indicatori di efficacia misurano il grado di raggiungimento degli obiettivi, sia in termini quantitativi che qualitativi. Mentre le imprese che operano sul mercato possono misurare l'efficacia del proprio prodotto col fatturato conseguito e la quota di mercato coperta, un ente locale deve ricorrere ad indicatori che esprimono il livello qualitativo dell'output ed il grado di soddisfazione degli utenti. Per la determinazione dei livelli qualitativi si possono utilizzare, a seconda dei servizi che si vogliono monitorare, o indicatori di qualità o le analisi dei *customer satisfaction*.

I primi sono dati dal rapporto fra output ed input e sono inversamente proporzionali agli indicatori di produttività (esempio, tempo medio di rilascio dei certificati, tempo di attesa allo sportello, orario di apertura degli sportelli, rapporto fra numero reclami e pratiche esitate, ecc.).

Le analisi dei customer satisfaction si basano su indagini svolte tramite interviste (dirette o telefoniche) o questionari rivolti agli utenti al momento dell'erogazione del servizio.

L'efficacia sociale è data dal rapporto fra risultati raggiunti e domanda sociale; essa è utilizzata in sede di controllo strategico ed esprime l'efficacia dei programmi politici sviluppati dall'amministrazione dell'ente.

La rilevazione dei dati infrannuali deve avvenire attraverso il *sistema di reporting* che è costituito dall'insieme delle procedure operative e degli strumenti che consentono un ritorno informativo a tutti i soggetti interessati.

E' importante che il sistema di reporting sia "programmato e strutturato" per permettere alle informazioni rilevanti in gran parte presenti all'interno dell'organizzazione di essere efficacemente utilizzate.

Affinché ciò sia possibile è necessario che vengano ben identificati:

- i destinatari delle informazioni;
- le tipologie di informazioni rilevanti per tali destinatari;
- le procedure di governo dei flussi informativi (e quindi anche la frequenza di distribuzione dei report).

Il controllo di gestione deve, quindi, passare all'ulteriore fase che riguarda la "valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi" vale a dire una considerazione critica- propositiva di ciò che si è fatto rispetto a quanto ci si era proposti di fare, cosiddetta analisi degli scostamenti.

Lo scopo della valutazione è quello di fornire elementi agli organi di governo, per comprendere quanto e come gli indirizzi espressi trovino realizzazione e con quali sforzi e con quali investimenti.

Questa fase costituisce la base informativa per alimentare il successivo processo di definizione degli obiettivi e la realizzazione dell'azione correttiva.

Va evidenziato il notevole rafforzamento dei soggetti che presiedono al controllo di gestione avvenuto, di recente, con il Decreto- Legge n.168/2004 convertito con modificazioni nella Legge 30 luglio 2004 n.191.

Le predette modifiche legislative hanno introdotto l'articolo 198-bis al T.U.E.L. n.267/2000 stabilendo che il referto del controllo di gestione deve essere comunicato oltre che agli organi di governo e ai dirigenti anche alla Corte dei Conti.

Al fine di consentire il regolare svolgimento della funzione di controllo, l'amministrazione costituisce un'apposita struttura, dotata di sistemi a tecnologia avanzata e di personale qualificato.

Essa si colloca in posizione di staff, affiancando l'organo di governo nell'esercizio delle funzioni di indirizzo, programmazione e controllo e per la gestione del ruolo di committenza dell'aspetto gestionale ai singoli titolari dei centri di responsabilità.

Saranno soprattutto i dirigenti/responsabili dei servizi ad avvalersi di tale unità di supporto, definibile come "ufficio di controllo di gestione".

L'ufficio di controllo interno predispone, all'inizio di ciascun anno, i parametri di riferimento del controllo sull'attività amministrativa, sulla base dei parametri gestionali dei servizi degli enti locali pubblicati sulla gazzetta ufficiale a cura del Ministero dell'interno e della tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale, allegata al rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso. Con la periodicità stabilita dal regolamento di contabilità, l'ufficio di controllo interno presenta al capo dell'amministrazione una relazione sulle verifiche effettuate, sugli scostamenti rilevati e sulle proprie valutazioni in ordine alle eventuali cause del mancato raggiungimento dei risultati, proponendo i rimedi ritenuti necessari per l'attuazione degli obiettivi programmati, anche sotto l'aspetto organizzativo.

In ogni caso, nei primi mesi di ciascun anno, l'ufficio di controllo interno presenta un rapporto di gestione sull'attività svolta nell'anno precedente, con le proprie valutazioni conclusive, affinché sia verificata l'osservanza degli indirizzi impartiti e delle priorità indicate, la conformità dei provvedimenti adottati e delle procedure azionate, nonché l'opportunità di introdurre le modifiche necessarie per un più razionale impiego delle risorse e per il miglioramento dei risultati di gestione, sulla scorta delle informazioni contenute nella relazione annuale.

L'ufficio di controllo deve poter avere libero accesso ai dati finanziari dei centri di costo per le successive operazioni di riclassificazione budgetaria e di controllo.

A tal fine l'ente locale deve promuovere l'ampliamento del sistema informativo e la formazione professionale del personale adibito al servizio di

controllo della gestione; la rilevazione dei dati, infatti, rappresenta la base di partenza per poter valutare, attraverso gli indicatori, i risultati raggiunti e confrontarli con gli obiettivi prefissati.

In primo luogo, è necessaria un'interpretazione ed una misurazione omogenea dei servizi resi ed assicurare un coerente collegamento tra le diverse entità del sistema e la cooperazione tra i processi.

Ciò viene garantito attraverso l'adozione di procedure unificate della contabilità finanziaria, della contabilità analitica per centri di costo, della contabilità economica, della contabilità fiscale, della gestione dei vari magazzini, della gestione del personale eccetera.

L'adozione di regole standard per governare le interfacce tra le parti del sistema garantisce l'omogeneità dei dati da raffrontare e, nel contempo, assicura le esigenze di autonomia organizzativa e gestionali dei vari centri di responsabilità.

E' chiaro che la tecnologia non ha di per sé poteri magici di trasformazione e miglioramento delle organizzazioni se ad essa non si accompagna un'adeguata strategia di cambiamento organizzativo, da attuarsi attraverso l'attività formativa ai vari livelli di responsabilità, in modo da porre in grado le direzioni di conoscere a fondo le opportunità fornite dagli strumenti informatici, al fine di strutturare a pieno le potenzialità e governare il cambiamento.

Infatti, l'attivazione del controllo di gestione va fatta tenendo ben presente l'impatto dell'introduzione di tale sistema.

Occorre porre l'ente nella condizione di cambiare la modalità di approccio nella gestione in modo da facilitare il passaggio da una "*gestione per adempimenti*" ad una gestione basata su una pianificazione integrale ed integrata.

## **IL CONTROLLO ORGANIZZATIVO (LA VALUTAZIONE DEI DIRIGENTI)**

Se il controllo di gestione pone sotto esame l'azione amministrativa dell'ente, l'attività di controllo organizzativo di cui all'articolo 147, comma 1, lettera c) del T.U.E.L. n.267/2000 ha per oggetto la valutazione della qualità delle risorse umane ed è rivolta alla misurazione e/o alla valutazione della *performance* aziendale ed individuale.

Oggetto di valutazione non sono ovviamente le persone in quanto tali, ossia i dirigenti/responsabili dei servizi quanto le loro prestazioni e le loro capacità organizzative.

Il legislatore del D.Lgs.n.286/1999 fissa i principi della valutazione affinché anche sulla sua funzione sia definitivamente posta chiarezza relativamente a ciò che la norma intende realizzare.

La norma rinvia al rispetto di quanto stabilito al riguardo dai contratti collettivi nazionali di lavoro relativamente alle prestazioni svolte ed alle competenze organizzative dei dirigenti o, in loro assenza, dei responsabili di servizio.

L'attività di valutazione è essenziale al fine di individuare eventuali responsabilità dirigenziali necessarie per la revoca o per la destinazione ad altro incarico del dirigente o del responsabile di servizio.

La valutazione avviene con periodicità annuale, sulla base anche dei risultati del controllo di gestione, a conferma della necessità di un sistema integrato di controlli, tenendo "particolarmente conto dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione" ossia degli obiettivi conseguiti nonché, in coerenza con quanto stabilito dai contratti collettivi nazionali di lavoro.

Detta attività di controllo è adottata dai responsabili gerarchicamente sovraordinati ai dirigenti valutati, supportati in questa attività dai servizi di controllo interno.

Quando i dirigenti da valutare rispondono direttamente all'organo di governo, è questo che formalizza la loro valutazione che nello specifico è affidata ad un apposito ufficio preposto sia all'attività di valutazione che di controllo strategico.

Infatti, in quest'ultimo caso la valutazione dei dirigenti non può essere disgiunta dal rispetto della strategia delineata dall'organo politico.

Negli enti locali l'organo che nella maggior parte dei casi si è individuata per svolgere queste attività è il nucleo di valutazione, organo in posizione di *staff* agli organi di governo.

Questa scelta organizzativa è strettamente legata agli obiettivi del controllo strategico e della valutazione del personale dirigenziale.

Innanzitutto hanno i medesimi destinatari, essendo sostanzialmente attività di supporto agli organi politici; inoltre, il controllo strategico, come si vedrà, mira ad evidenziare fattori ostativi e responsabilità per la eventuale mancata o parziale attuazione dei piani fissati in sede di pianificazione strategica e quindi le eventuali azioni correttive.

Sotto questo profilo la valutazione strategica si trova in posizione di collegamento tra organi di indirizzo che elaborano i piani e le attività gestionali che li concretizzano e quindi i soggetti che le pongono in essere.

L'articolo 147 del T.U.E.L. n.267/2000 sembra confermare questa impostazione in base alla quale l'organo preposto alla valutazione del dirigente ed al controllo strategico è al servizio degli organi di governo nella formulazione del programma politico- amministrativo e nel controllarne lo stato di attuazione e le varie responsabilità a tutti i livelli (politico e dirigenziale).

La valutazione delle competenze e delle prestazioni necessita dell'implementazione di un efficace sistema di controllo di gestione: la valutazione del livello di raggiungimento degli obiettivi non può che basarsi sul sistema di programmazione- controllo e perciò sugli strumenti essenziali al controllo di gestione quali la contabilità generale, la contabilità analitica, gli indicatori di risultato il P.E.G., ecc.

Ai fini della valutazione del personale ed in particolare della dirigenza, i risultati del controllo di gestione costituiscono una banca dati fondamentale dalla quale ricavare informazioni sul grado di conseguimento degli obiettivi, sulle modalità di utilizzo delle risorse, sullo stato di attuazione dei programmi e quindi i livelli delle cosiddette tre "E" (Economicità, Efficacia, Efficienza).

Viene quindi in rilievo l'importanza, pur nel rispetto delle diverse finalità, di una forte integrazione tra il sistema di valutazione e controllo di gestione.

L'articolo 5 del D.Lgs.n.286/1999 pone tre principi cui deve attenersi il procedimento di valutazione:

- la diretta conoscenza dell'attività del valutato da parte del valutatore di prima istanza (c.d. "organo proponente"). E' fondamentale, infatti, che chi valuta abbia diretta ed adeguata cognizione di come nel concreto "si comporta" il dirigente al fine di poter apprezzare ogni elemento che può incidere sulle sue prestazioni. Tale conoscenza diretta, unitamente alla disponibilità dei rapporti del controllo di gestione, rende minimo il rischio di valutazioni *de relato*;
- la verifica/approvazione della valutazione da parte del valutatore di seconda istanza (cosiddetto "organo competente") che rappresenta senza dubbio una garanzia sia per il valutato che per l'ente;
- la partecipazione al procedimento del valutato. Questa partecipazione rappresenta una ulteriore spinta a rendere il più possibile oggettivo il processo di valutazione, elaborando preventivamente ed in maniera chiara ed univoca i criteri ed i parametri garantendone in ogni caso la preventiva e dettagliata conoscenza da parte degli interessati.

### **IL CONTROLLO STRATEGICO**

Il controllo strategico rappresenta, tra le varie forme di controllo interno, certamente la più rilevante novità introdotta dal D.Lgs.n.286/1999 ed è strettamente legata all'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico- amministrativo di cui costituisce il presupposto fondamentale.

L'attività di controllo strategico è finalizzata, infatti, a verificare l'attuazione delle scelte effettuate nei documenti di programmazione degli organi di indirizzo.

In questo senso controllo e valutazione rispondono ad una comune aspirazione: raccogliere, elaborare ed interpretare informazioni utili a migliorare le decisioni relative all'utilizzo delle risorse pubbliche.

Attraverso la forma di controllo in esame si vuole dare un giudizio complessivo, sintetico ed aggregato sulla performance dell'intera organizzazione.

Oggetto dell'attività di controllo strategico è il monitoraggio (valutazione e controllo strategico) dell'attuazione degli indirizzi politici deliberati, attraverso l'analisi preventiva e consuntiva della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate, nonché l'identificazione degli eventuali fattori ostativi, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, dei possibili rimedi (art.6, comma 1, D.Lgs.n.286/1999).

L'elemento di forte innovazione introdotto dal D.Lgs.n.286/1999 riguarda la linea di demarcazione tra controllo di gestione e valutazione strategica.

Il controllo di gestione viene caratterizzato, soprattutto, come strumento di supporto della dirigenza al fine di migliorare la performance gestionale laddove il controllo strategico ha l'obiettivo di supportare le funzioni di indirizzo politico; tale forma di controllo costituisce essenzialmente una valutazione politica delle scelte effettuate in sede di pianificazione e programmazione dell'attività amministrativa.

Va comunque evidenziato che un sistema di controlli interni efficace implica la necessaria integrazione, cioè la creazione di un circuito virtuoso all'interno del quale le informazioni elaborate (in sede di controllo amministrativo- contabile, di controllo di gestione e controllo strategico) circolano velocemente.

In particolare il controllo strategico trova nel controllo di gestione un presupposto essenziale.

Dalla funzione di supporto degli organi di indirizzo deriva anche la collocazione organizzativa degli uffici preposti a questa attività: seguendo l'impostazione del D.Lgs.n.267/2000 e tenendo conto dell'autonomia statutaria e regolamentare attribuita agli enti locali, gli uffici dovrebbero rispondere direttamente agli organi di indirizzo politico e di norma dovrebbero anche occuparsi della valutazione dei dirigenti responsabili del raggiungimento degli obiettivi definiti in sede politica.

Appare, quindi, fondamentale che l'attività di questi uffici sia volta innanzitutto alla ricostruzione e specificazione di un quadro di obiettivi strategici

che si ricavano soprattutto dalla relazione previsionale e programmatica e dal programma di mandato ma anche da atti di pianificazione settoriale.

Momento fondamentale è la verifica di congruità tra la pianificazione strategica ed i contenuti del Piano Esecutivo di Gestione, attraverso il quale si identificano le varie attività gestionali, al fine di raccordare preventivamente il controllo strategico con la definizione degli obiettivi gestionali attribuiti alla dirigenza.

Per quanto esposto, risulta evidente che alla base dell'attività di controllo deve esserci un'attenta pianificazione: anzi più propriamente si dovrebbe parlare di *circuito di pianificazione- programmazione- controllo*.

In sede di pianificazione strategica (programma di mandato; piano strategico; relazione previsionale e programmatica; bilancio annuale e triennale; piano triennale degli investimenti) gli organi di indirizzo politico determinano le aree di intervento dell'ente (i programmi), fissano le finalità strategiche; quantificano le risorse necessarie per la realizzazione dei programmi e dei progetti; determinano le opere da realizzare nel triennio.

La pianificazione strategica si traduce in programmazione attraverso la redazione del Piano Esecutivo di Gestione che costituisce lo strumento attraverso il quale vengono attribuite le risorse umane, materiali e finanziarie ai dirigenti, rendendo concreta la separazione tra direzione politica ed attività gestionale.

Il P.E.G., se ben strutturato, traduce le finalità strategiche in precisi obiettivi gestionali annuali, fissando indicatori di risultato che permettono di verificarne lo stato di attuazione, suddivide le risorse tra i vari centri di responsabilità ed attua un preciso collegamento tra valutazione delle prestazioni dirigenziali e raggiungimento degli obiettivi.

Fase importante ai fini del controllo strategico è la rendicontazione che comprende la verifica degli equilibri e dello stato di attuazione dei programmi (art.193 T.U.EL.), il rendiconto annuale, la relazione della giunta al rendiconto, il referto del controllo di gestione ed infine la valutazione dei dirigenti: è in questa fase che trova maggiore espressione la valutazione e il controllo strategico.

Infatti attraverso la verifica dello stato di attuazione dei programmi il consiglio ha un quadro di attuazione dei progetti e dei programmi e la giunta,

nella relazione al rendiconto, confronta i risultati conseguiti attraverso *report* di controllo strategico con quelli programmati ed analizza le cause di eventuali scostamenti.

Si deve sottolineare altresì l'importanza del controllo strategico ai fini della valutazione dell'operato degli organi politici da parte degli elettori: infatti, una possibile ed auspicabile conseguenza dell'introduzione di strumenti di valutazione strategica è la presentazione del bilancio di mandato, una sorta di controllo strategico "riepilogativo".

Il bilancio di mandato può essere definito come quel documento mediante il quale il sindaco e la giunta possono rendere valutabile, mediante indicatori quantitativi e indagini ad hoc sui bisogni collettivi e sullo stato dei servizi dell'ente locale, in che modo i programmi socio- economici prefissati all'inizio del mandato amministrativo si siano tradotti in azioni e come si sia avanzato nei settori strategici dell'ente attraverso un confronto tra un punto di partenza ed uno di arrivo.

Esso richiede che si confrontino le iniziative adottate con le intenzioni dichiarate.

Il controllo strategico avviene, dunque, nelle modalità descritte dall'articolo 42, comma 3, del T.U.E.L. n.267/2000.

Esso può essere suddiviso schematicamente in:

- *una fase concomitante* che avverrà in costanza di gestione (il Consiglio partecipa "alla verifica e all'adeguamento" delle linee programmatiche);
- *una fase successiva* che avverrà in sede di riprogrammazione (il consiglio partecipa "alla verifica periodica dell'attuazione" delle linee programmatiche).

L'utilità pratica di questo tipo di controllo consiste proprio nella facoltà di introdurre degli interventi correttivi agli obiettivi programmati.

In sostanza, sulla base dei reports del controllo di gestione, il controllo strategico consente una rimodulazione delle scelte, indirizzando la struttura politico- amministrativa proprio verso quegli interventi correttivi necessari ad attuare gli obiettivi programmati.

In effetti, le distinzioni tra controlli di tipo repressivo e controlli di tipo collaborativo e tra le varie forme di controllo introdotte dalle successive riforme dei controlli interni di monitoraggio delle pubbliche amministrazioni confermano la necessità dell'introduzione e del potenziamento di meccanismi di correzione e di verifica che spingano gli enti a rivedere il complessivo processo di programmazione- attuazione- valutazione- riprogrammazione in funzione dei messaggi e dei suggerimenti provenienti dalle strutture di *auditing*.

Negli enti locali il punto di riferimento di un sistema così delineato è costituito, appunto, dal controllo strategico la cui funzione è quindi quella di fornire informazioni di supporto dell'attività di programmazione dell'ente.

Tale funzione sarà svolta in stretta correlazione con il controllo di gestione e sulla base dei suoi reports aventi ad oggetto:

- valutazioni non solo di carattere finanziario ma relative anche agli ambiti economici e patrimoniali;
- verifiche sul raggiungimento dei risultati e degli obiettivi desiderati e sulla loro realizzabilità con un minore dispendio di risorse;
- verifiche sull'efficacia, l'efficienza e l'economicità della gestione, individuando le anomalie e, contestualmente, gli eventuali necessari correttivi.

Sotto il profilo meramente progettuale, pur non esistendo una selezione preconfezionata di variabili da monitorare, sembrerebbe comunque imprescindibile attribuire una certa enfasi alle seguenti:

- a) rispetto dei tempi di attuazione dei programmi politici
- b) grado di assorbimento delle risorse finanziarie
- c) rispetto di specifici standard qualitativi dei servizi e delle prestazioni offerte
- d) rispetto delle condizioni di equilibrio economico- finanziario di medio-lungo termine
- e) trend strutturali connessi allo sviluppo delle attività con l'ambiente esterno.

Il sistema tracciato dall'ordinamento finanziario e contabile deve essere, dunque, coordinato con le funzioni attribuite al controllo strategico dal D.Lgs.n.286/1999, segnatamente con l'articolo 6, laddove viene stabilito che esso mira a verificare, in funzione dell'esercizio dei poteri di indirizzo da parte degli organi politici, l'effettiva attuazione delle "scelte" operate nelle fasi pianificatorie, analizzando, preventivamente e successivamente, la congruenza e gli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi prefissati, le operazioni effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate a tal fine, anche identificando gli ostacoli all'attuazione, le responsabilità per gli inadempimenti e i rimedi possibili.

## **BIBLIOGRAFIA**

- AA. VV., *L'ordinamento degli enti locali*, Maggioli Editore 2004;
- AA.VV., *Modulo Ipsoa Enti Locali 2004 Bilanci Gestione Controllo Servizi*, IPSOA 2004;
- Appunti del corso di formazione on line “*Controllo di gestione negli Enti Locali*” (COGEL) - Formez -Ex Allievi Ripam- fruibile sul portale <http://euform.learnexact.com/Ripam>, settembre 2004;
- Bellesia M., *Il controllo di gestione ed il sistema informativo contabile*, in Guida Normativa per l'amministrazione locale 2004, Collana Editoriale ANCI, Casa Editrice CEL;
- AA.VV., *Come realizzare un corretto ed efficace sistema di controlli negli enti locali*” inserto in *Azienditalia* n.8/2003;
- AA.VV., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, 1997;
- Farneti G., *Il bilancio dell'Ente Locale*, Giappichelli, 2000;
- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'Ente Locale*, Maggioli 2001;
- Ziruolo A., *Sistemi di controllo interno: controllo di gestione e nuclei di valutazione*, in *Azienditalia*, n.8/2001, Inserto;
- Cascone G. Di Martino R., *Il sistema dei controlli dopo il TUEL*, in *Azienditalia*, n.3/2001;
- Fici L., “*Le potenzialità del peg quale strumento di budgeting. Verso una programmazione basata sulle attività*”, in *Azienda Pubblica*, n.2-3/2000;
- Morigi P. “*Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione locale*”, Maggioli Editore - Progetto Ente Locale- 2003;
- Rebora G., *La valutazione dei risultati nelle pubbliche amministrazioni*, Guerini e Associati, 1999;
- Riccaboni A., *Performance ed incentivi: il controllo dei risultati nella prospettiva economico- aziendale*, Cedam, 1999;
- Scognamiglio G., *Valutazioni e controlli interni nella amministrazione locale*, consultabile sul sito internet [www.controllinterni.it](http://www.controllinterni.it);

Cascone G. Di Martino R., *Il nuovo sistema del controllo di gestione e del controllo strategico*, in *Azienditalia*, n.4/2001;

Borghesi A., Criso P., Farneti G. (a cura di), *Modulo Enti locali 2002*, Ipsos 2002;

AA.VV., *Enti Locali La gestione economico finanziaria- Guida al nuovo ordinamento finanziario e contabile*, IPSOA seconda edizione;

AA.VV., *Testo unico degli enti locali- Volume II - Ordinamento finanziario e contabile*, Giuffrè Editore 2000;

Bellesia M., *Manuale di contabilità per gli enti locali*, Collana Editoriale ANCI. Editrice CEL 2001;

Bonanno S., Faustini G., Fermante S., *Guida operativa alla contabilità e ai bilanci*, Il Sole24ore, novembre 2001.