

**Deliberazione n. 125/2020/VSGC**



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati\*:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere
dott. Tiziano Tessaro	consigliere
dott.ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario (relatore)
dott.ssa Elisa Borelli	referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

\* riuniti mediante collegamento telematico

**Adunanza del 17 dicembre 2020**

**Comune di COPPARO (FE)**

**Verifica sul funzionamento dei controlli interni**

VISTI gli artt. 81, 97, 100, 117 e 119 della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO l'art. 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e s.m.i. recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229, del 19 giugno 2008;

VISTA la deliberazione n. 1/2020/INPR, di approvazione del programma

dei controlli di questa Sezione per l'anno 2020;

VISTA la deliberazione n. 93/2020/INPR, di approvazione della seguente integrazione alla delibera n. 1/2020: verifiche sul funzionamento dei controlli interni ai sensi dell'art. 148 del Tuel;

VISTE le "Linee guida per le relazioni annuali del Sindaco dei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città metropolitane e del Presidente delle Province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2018" approvate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 22/SEZAUT/2019/INPR del 29 luglio 2019;

VISTO il referto sul funzionamento del sistema dei controlli interni del Comune di Copparo (FE) nell'esercizio 2018, trasmesso a questa Sezione tramite l'applicativo Con.Te. in data 29/10/2019 (ed acquisito al protocollo n. 6103);

VISTA la risposta prot. 21062 del 30/11/2020 acquisita con prot. 4479 del 30/11/2020 fornita dall'Ente a nota istruttoria n. 4053 del 30 ottobre 2020;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 103 in data 16 dicembre 2020 con la quale la Sezione è stata convocata, tramite piattaforma Teams, per l'odierna camera di consiglio;

UDITO il relatore, referendario Marco Scognamiglio;

## **FATTO**

**1.** La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 14/2018/INPR ha approvato le Linee guida e il relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città metropolitane e del Presidente delle Province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2017. Il questionario, pur conservando le principali caratteristiche di forma e contenuto delineate dalle Linee Guida approvate negli anni precedenti, ha introdotto innovazioni sostanziali privilegiando una logica di sistema, con modifiche nella struttura e nel numero delle sezioni in cui si articola lo schema di relazione, e la creazione di una sezione introduttiva che compendia le domande da cui è possibile evincere, attraverso il raffronto tra i diversi ambiti operativi del controllo, il profilo caratteristico del sistema attuato dall'ente, la sua conformità al disposto normativo e la capacità di incidere efficacemente sui processi in atto sviluppando nuove sinergie. Al fine di ottenere un quadro informativo più puntuale e particolareggiato che consenta di far emergere le reali criticità delle gestioni, sono stati introdotti nuovi quesiti e precisati quelli già utilizzati nei questionari adottati

in precedenza per assicurare una maggiore omogeneità e comparabilità dei dati raccolti. Dagli esiti del monitoraggio condotto dalla Sezione delle autonomie servendosi dell'esame comparato delle risposte fornite dagli enti al questionario allegato alle Linee guida per l'esercizio 2016 e del loro confronto con le corrispondenti risposte che gli stessi enti avevano potuto fornire nell'esercizio precedente, si è potuto infatti valutare l'evoluzione degli aspetti organizzativi e funzionali più caratteristici del nuovo sistema integrato dei controlli interni.

**2.** L'esito dell'analisi dei questionari-relazione per l'**esercizio 2017**, riguardanti 773 amministrazioni, di cui 681 Comuni sopra i 15.000 abitanti e 92 enti di area vasta tra Province (82) e Città metropolitane (10), è stata compendiata nella relazione allegata alla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 23/SEZAUT/2019 del 29 luglio 2019 sulle modalità e sul grado di applicazione della normativa sui controlli interni. L'analisi si è avvalsa soprattutto di indicatori idonei a monitorare se la programmazione fosse adeguata, se si raggiungessero i livelli di efficacia, efficienza ed economicità prestabiliti, se la quantità e qualità dei servizi fossero in linea con i requisiti richiesti e se l'organizzazione fosse corrispondente agli scopi. Dall'esame complessivo delle risposte fornite al questionario, attraverso la sommatoria ottenuta delle posizioni in graduatoria ottenute in ciascuna delle tre classi di indicatori di funzionalità (indicatori di struttura, di efficienza e di efficacia), il Comune di Copparo è risultato tra gli enti classificati a rischio "medio-alto" di controllo, situazione che connota gli enti che *"stentano ancora ad avviare numerose tipologie di controlli e, per lo più, tendono a considerare i controlli interni come un semplice adempimento formale (piuttosto che un'opportunità ed una garanzia per l'Ente)"* in particolare mantenendo *"un basso livello di produttività di report, spesso inferiore alle stesse previsioni regolamentari (specie nei controlli di gestione, strategici, sugli organismi partecipati e sulla qualità dei servizi)"*.

**3.** La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato, con deliberazione n. 22/SEZAUT/2019/INPR del 29 luglio 2019, la versione aggiornata delle Linee guida e del questionario sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'**esercizio 2018**. La relazione è strutturata in forma di questionario che assume un'impostazione a valenza ricognitiva, diretta a registrare la presenza di eventuali criticità di fondo nel sistema organizzativo-contabile, al fine di agevolare sia la verifica dell'adeguatezza dell'impianto regolamentare e formale del sistema dei controlli interni, della sua organicità e capacità funzionale, sia il grado di reale attuazione del sistema.

**4.** In particolare, il questionario-relazione di cui al punto precedente, per il Comune di Copparo attesta che:

i. il controllo sulla qualità dei servizi non è esercitato in conformità a quanto previsto dai regolamenti dell'ente (domanda 1.1 del questionario);

ii. non risultano avviate azioni correttive in relazione a n. 3 report ufficializzati nell'ambito del **controllo di regolarità amministrativa contabile**, n. 2 report ufficializzato nell'ambito del **controllo di gestione**, n. 1 report ufficializzati nell'ambito del **controllo strategico**, n. 2 report ufficializzati nell'ambito del **controllo sugli equilibri finanziari**, n. 1 report ufficializzati nell'ambito del **controllo sugli organismi partecipati** (1.5);

iii. la scelta degli atti amministrativi da sottoporre a **controllo di regolarità amministrativa e contabile di tipo successivo** è basata sulla tecnica del campionamento casuale (2.3) e gli esiti del controllo di gestione effettuato nell'anno precedente non hanno concorso alla individuazione dei settori di attività dell'ente da sottoporre al controllo successivo (2.4); non sono stati effettuati controlli, ispezioni o altre indagini volti ad accertare la regolarità amministrativa e contabile dell'attività posta in essere da specifici uffici o servizi (2.7) né verificate le attestazioni concernenti i pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dall'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002, secondo le modalità di cui all'art. 41 del d.l. n. 66/2014, conv. dalla l. n. 89/2014 (2.8);

iv. in relazione al **controllo di gestione**, l'Ente dichiara che le articolazioni organizzative decentrate inserite nei diversi settori operativi non si attengono alle direttive della struttura centrale per quanto riguarda le procedure operative, i criteri di analisi ed il livello di approfondimento delle elaborazioni (3.3), che non sono stati elaborati durante l'anno indicatori di attività/processo, di output, di efficacia, di efficienza, di economicità, di analisi finanziaria (3.5) e che il controllo di gestione non è grado o meno di influenzare l'attività in corso di svolgimento determinando la riprogrammazione degli obiettivi (3.6); il tasso medio di copertura (media semplice nell'anno) dei costi di tutti i servizi a domanda individuale a cui l'utente sia tenuto a contribuire, gestiti direttamente o per il tramite di enti strumentali (nel caso i relativi costi ricadano, almeno in parte, sul bilancio dell'Ente locale) è pari al 50% (3.7);

v. il **controllo strategico** non è integrato con il controllo di gestione (4.1) e non utilizza le informazioni provenienti dalla contabilità analitica per orientare le decisioni in tema di allocazione delle risorse, gestione dei servizi e

politiche tariffarie (4.2) né effettua, a preventivo, adeguate verifiche tecniche/economiche sull'attuazione delle scelte da operare a livello di programmazione (4.3); non sono stati applicati nell'anno indicatori di contesto, efficacia, efficienza, economicità, innovazione e sviluppo (4.4) e tra i parametri in base ai quali l'organo d'indirizzo politico ha verificato lo stato d'attuazione dei programmi non figurano il grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati, il rispetto degli standard di qualità prefissati e gli impatti socio-economici dei programmi (4.7);

vi. il **controllo sugli equilibri finanziari** non è integrato con il controllo sugli organismi partecipati (5.1);

vii. l'ente non si è dotato di una specifica struttura dedicata al **controllo sugli organismi partecipati** (6.1) ed attesta che non sono stati definiti per l'anno gli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell'ente (6.2) né elaborati indicatori di efficacia, efficienza, economicità, redditività, deficitarietà strutturale, qualità dei servizi affidati e soddisfazione degli utenti (6.16);

viii. in relazione al **controllo sulla qualità dei servizi** l'ente non ha effettuato analisi sulla qualità "effettiva" dei servizi (7.1), le rilevazioni sulla qualità dei servizi non si estendono anche agli organismi partecipati (7.3) e non sono stati elaborati ed applicati nell'anno indicatori di alcun tipo (7.2; 7.4; 7.5; 7.6); l'ente non ha effettuato indagini sulla soddisfazione degli utenti (7.7) né sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (*stakeholders*) nella fase di definizione degli standard di qualità (7.9) e l'ente afferma di non aver realizzato, rispetto all'anno precedente, un innalzamento degli standard economici o di qualità dei servizi misurabili attraverso indicatori definiti e pubblicizzati (7.10).

**5.** Dall'esame del questionario relazione è pertanto possibile rinvenire una serie di elementi di potenziale criticità, così compendibili:

i. quanto al **controllo di gestione**, la risposta alle domande del questionario pone il dubbio che non esista un coordinamento tra le varie articolazioni organizzative dell'ente, formalizzato da apposite direttive, e che dunque l'efficacia del controllo non sia funzionale al raggiungimento degli obiettivi generali dell'attività amministrativa né a supportare in alcun modo le altre tipologie di controllo interno;

ii. le sopraesposte perplessità riguardo la corretta predeterminazione

di obiettivi e la misurazione del grado di raggiungimento degli stessi caratterizzano anche il **controllo strategico**, che sembrerebbe sostanzialmente inattuato;

iii. Ancora maggiori perplessità emergono in relazione al **controllo sulla qualità dei servizi**, che dalle informazioni reperibili dal questionario-relazione sembrerebbero doversi ritenere totalmente assente;

iv. Ulteriori profili di criticità sul sistema integrato dei controlli emergono in ordine alle lacune evidenziate negli ambiti del **controllo sugli organismi partecipati** e del **controllo di regolarità amministrativa e contabile**.

**6.** I sopramenzionati profili di possibile criticità, i quali assumono ancora maggiore rilevanza tenuto conto che, in relazione al precedente ciclo di controllo, il Comune di Copparo è risultato tra gli enti classificati a rischio di controllo "medio-alto rischio", sembrano delineare un quadro caratterizzato dall'assenza del controllo strategico e del controllo sulla qualità dei servizi, ed una complessiva inadeguatezza del sistema dei controlli interni. Ritenuto che l'esito dell'istruttoria già effettuata mediante analisi del questionario-referto necessiti pertanto di integrazione in contraddittorio con l'Ente, al fine di acquisire elementi utili a verificare la effettiva sussistenza ed adeguatezza dei controlli interni, il magistrato istruttore ha esperito apposito approfondimento, con nota n. 4053 del 30 ottobre 2020, chiedendo gli opportuni chiarimenti in ordine ad ognuno dei punti evidenziati ed ogni altro elemento ritenuto utile, incluse le disposizioni regolamentari dell'Ente in materia di controlli interni relazionando sulla effettiva applicazione delle medesime.

**7.** Il Comune ha riscontrato la suddetta nota istruttoria con propria risposta prot. 21062 del 30/11/2020 acquisita con prot. 4479 del 30/11/2020, fornendo i seguenti chiarimenti:

7.1. la mancanza di azioni correttive a seguito di reports, oltre che dalla mancata segnalazione in ordine a criticità gestionali significative, deriva dal fatto che il sistema dei controlli è visto più come uno strumento interno di accompagnamento al raggiungimento degli obiettivi assegnati;

7.2. quanto al controllo di regolarità amministrativa e contabile, in merito alla tecnica di campionamento è stata dichiarata una tecnica casuale in riferimento alla scelta degli atti da controllare ma l'ente nel proprio regolamento ha previsto tutte le categorie di atti da controllare (delibere, determinazioni,

ordinanze, ecc), oltre alla percentuale di atti da controllare; il controllo successivo viene svolto ordinariamente sui cinque settori dell'ente;

7.3. non sono stati effettuati controlli, ispezioni o altre indagini volti ad accertare la regolarità amministrativa e contabile dell'attività posta in essere da specifici uffici o servizi perché il controllo sui Settori contiene in sé anche la verifica dei singoli uffici; non vi è stato bisogno di verificare le attestazioni concernenti i pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini poiché non è ricorso la fattispecie.

7.4. quanto al controllo di gestione, il referto dichiara che le articolazioni organizzative decentrate inserite nei diversi settori operativi non si attengono alle direttive della struttura centrale in quanto il Comune non avrebbe articolazioni organizzative decentrate;

7.5. si specifica che il Controllo di gestione viene svolto attraverso la redazione ed il controllo del Piano Esecutivo di Gestione, strumento già suddiviso e articolato in Centri di Responsabilità, Centri di Costo e Fattori Produttivi; questo consente all'ente di avere il controllo immediato da parte del Responsabile Ufficio Ragioneria dell'andamento economico finanziario, mentre la verifica dell'andamento degli aspetti più strettamente gestionali viene svolta con incontri periodici con i Responsabili dei servizi;

7.6. Il Controllo strategico è svolto dall'Ente attraverso la collaborazione con il Nucleo di Valutazione associato, una struttura monocratica che fa capo all'Unione dei Comuni Terre e Fiumi, di cui il Comune di Copparo fa parte insieme ai Comuni di Riva del Po e Tresignana. Le modalità organizzative e lo svolgimento effettivo del Controllo Strategico avvengono a livello di Giunta dell'Unione e successivamente applicate ai singoli Enti coinvolti, attraverso il rapporto diretto del Nucleo di Valutazione con la Giunta di Copparo.

7.6. Per quanto riguarda l'integrazione tra il controllo sugli equilibri finanziari ed in controllo sulle società partecipate non quotate essa sussisterebbe a livello "gestionale", in quanto i due controlli sono entrambi affidati al Responsabile del Settore Finanziario.

7.8. Il Comune di Copparo, pur non avendo una specifica struttura dedicata alle società partecipate non quotate, ha adottato con delibera di Consiglio Comunale n. 63 del 24/07/2018 specifico Regolamento per l'esercizio del controllo analogo sulle società in house providing a totale partecipazione del Comune di Copparo. Sono quindi previsti il monitoraggio dello Statuto e degli ordini del giorno delle assemblee dei soci, nonché delle deliberazioni adottate. È inoltre previsto il monitoraggio degli equilibri di bilancio e sullo stato di attuazione

e il raggiungimento degli obiettivi gestionali e degli impegni qualitativi assunti attraverso eventuali carte di servizio. Viene pertanto affermato che *“pur non avendo previsto indirizzi strategici e indicatori specifici, l’ente svolge l’attività di controllo sulle società partecipate, tenendo conto che molte delle società cui il Comune di Copparo partecipa sono sovracomunali ed hanno strutture e bilanci molto superiori a quelle dei Comuni che le detengono”*.

7.9. L’Ente riferisce di non avere le competenze per attuare un effettivo controllo sulla qualità dei servizi, ma sono state avviate attività per valutare il gradimento e la soddisfazione degli stakeholders.

Il magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l’Ente si è già instaurato in via cartolare e che le criticità emerse trovano riscontro documentale, ha chiesto al Presidente della Sezione di sottoporre le risultanze dell’istruttoria svolta sul Comune di Copparo (FE)

## **DIRITTO**

**1.** I controlli interni rappresentano un fondamentale presidio per il buon andamento delle Pubbliche amministrazioni, in quanto funzionali a consentire ai vertici dell’Ente di disporre di informazioni necessarie per valutare l’andamento delle gestioni e di apportare le opportune misure correttive in presenza delle criticità e delle disfunzioni riscontrate. L’attenzione del legislatore per il sistema dei controlli interni negli enti locali e l’importanza che lo stesso riveste nel garantire la sana gestione finanziaria degli stessi trovano testimonianza nell’evoluzione normativa in materia di poteri di verifica attribuiti alla Corte dei conti sull’organizzazione ed il funzionamento degli stessi. A partire dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 è stato avviato un processo di potenziamento delle funzioni di controllo interno anche delle autonomie locali, contestualmente alla progressiva riduzione dei controlli di legittimità sugli atti di Regioni, Province e Comuni e, di converso, al conferimento di maggior spazio per il controllo interno sulla regolarità amministrativa e contabile, sulla gestione, sulla valutazione e il controllo strategico, da attuarsi all’interno di ciascuna Amministrazione mediante apposite strutture a ciò deputate.

**2.** In particolare, l’art. 147 TUEL prevede:

*“1. 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.*

*2. Il sistema di controllo interno è diretto a:*

*a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;*

*b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;*

*c) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;*

*d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;*

*e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.*

*3. Le lettere d) ed e) del comma 2 si applicano solo agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015.*

*4. 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.*

*5. 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".*

**3.** Il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha ridisegnato l'assetto delineato dal TUEL, innovando le originarie tipologie di controlli interni, rendendo più stringente il controllo di regolarità amministrativa e contabile, eliminando dall'assetto originario la valutazione della dirigenza e prevedendo per i controlli esterni della Corte verifiche e valutazioni sugli equilibri finanziari dell'Ente, sullo stato di attuazione di indirizzi ed obiettivi gestionali, sull'efficacia ed economicità degli organismi gestionali esterni all'Ente, sulla qualità dei servizi erogati, sia direttamente sia mediante organismi gestionali esterni, nonché sulle società partecipate degli enti secondo metodologie e criteri che attengono ad aspetti sia di regolarità amministrativa e contabile che gestionali e strategici. In tale ottica, il sistema dei controlli sia interni che esterni ha anche recepito la necessità di conformarsi ai nuovi principi e istituti contabili introdotti con l'armonizzazione.

**4.** Le tipologie dei controlli interni, individuati dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 28/2014/INPR del 24 novembre 2014, sono le seguenti:

- il controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- il controllo di gestione;
- il controllo strategico;
- il controllo sugli equilibri finanziari;
- il controllo sugli organismi partecipati;
- il controllo sulla qualità dei servizi.

**5.** Anche le finalità dei controlli in esame sono state delineate dalla Sezione delle Autonomie, con la citata deliberazione SEZAUT/28/2014/INPR, e sono così riassumibili:

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

**6.** Il legislatore ha attribuito ampia rilevanza al **controllo di regolarità amministrativa e contabile** degli atti, stabilendo al comma 1 dell'art. 147 del TUEL, che esso è finalizzato *"a garantire [...] la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa"*. L'effettuazione di questa prima tipologia di controllo rappresenta quindi un presupposto imprescindibile degli altri controlli previsti al comma successivo del medesimo art. 147 in quanto tutti implicano la legittimità e la regolarità dell'azione amministrativa (deliberazione di questa Sezione n. 154/2015/PRSP del 15 dicembre 2015). Il legislatore prevede che, nella fase preventiva di formazione degli atti, il controllo avvenga attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica da parte dei responsabili dei servizi e, qualora le determinazioni comportino *"riflessi diretti ed indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente"*, debba essere richiesto al responsabile del servizio finanziario anche il parere di regolarità contabile ex art. 49 del TUEL e il visto attestante la copertura finanziaria ex art. 153, comma 5, del TUEL. A questo proposito la Sezione sottolinea l'importanza del ruolo assunto dal responsabile del servizio finanziario che, ai sensi dell'art. 153, comma 4, del TUEL, è preposto *"alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica"*.

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

Come affermato dalla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 5/SEZAUT/2017/INPR del 3 aprile 2017: *"La verifica del funzionamento di tale tipologia di controllo non deve prescindere dalla fase successiva rappresentata dai controlli sui provvedimenti di spesa e sui contratti posti in essere dall'amministrazione locale, effettuati sulla base di un campionamento casuale, le cui tecniche assurgono ad un ruolo centrale, in vista del conseguimento stesso delle precipue finalità di tale forma di controllo. A quanto sopra deve aggiungersi la necessità di consentire uno stretto monitoraggio delle direttive impartite ai servizi dal responsabile del servizio finanziario, in ragione delle ricadute in termini sia di adeguamento alle stesse e regolarizzazione degli atti oggetto di controllo, sia di programmazione delle linee di sviluppo di tale forma di verifica, che dovrà essere efficacemente diretta proprio verso quei settori che maggiormente sono stati oggetto di interventi correttivi nel corso della gestione considerata, in quanto più degli altri suscettibili di errori ed esposti ad irregolarità ed illiceità"*.

**7.** Il **controllo di gestione** è volto a rilevare lo scostamento tra obiettivi e risultati, informando i responsabili preposti a decidere, al fine di adottare i conseguenti provvedimenti correttivi. L'attivazione di sistemi di controllo di gestione è quindi finalizzata ad implementare la cultura del risultato e destinata a supportare le decisioni di gestione affidate all'esclusiva competenza della dirigenza. Il controllo di gestione si caratterizza per la contestualità dell'azione amministrativa, attraverso la segnalazione, durante tutto il percorso gestionale, di indicatori significativi che evidenzino gli scostamenti rispetto a degli standard prefissati allo scopo di verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa per ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati. Il processo di controllo in esame si basa dunque sulla determinazione di obiettivi, sulla misurazione dei risultati e, quindi, in base ad eventuali scostamenti, sull'impostazione delle conseguenti correzioni. La filosofia gestionale di riferimento è mutuata dal *management* privato ed è finalizzata a garantire una gestione per obiettivi tramite un insieme di strumenti 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. Diversamente dalle altre forme di controllo interno, il controllo di gestione 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).

Come stabilito dall'articolo 197, comma 2, del T.U.E.L., il processo di controllo in esame si articola in tre fasi:

- a) predisposizione del piano esecutivo di gestione;
- 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 ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi.

La verifica dell'efficacia (intesa quale idoneità della gestione a conseguire gli obiettivi fissati da leggi o atti di programmazione), dell'efficienza (intesa quale idoneità a raggiungere i risultati con l'ottimale utilizzo dei mezzi, *rectius*, i risultati

predeterminati con il minimo delle risorse ovvero il massimo dei risultati con una predeterminata quantità di risorse) e dell'economicità (consistente nella razionale acquisizione delle risorse umane, es., reclutamento del personale e utilizzazione e materiali acquisto dei beni e i servizi al prezzo giusto, nel momento giusto nel luogo giusto in quantità giusta, in qualità giusta) dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali.

*Il controllo di gestione non può prescindere dall'impiego di strumenti tecnico-contabili quali: 1) il budget, che negli enti locali può essere rappresentato dal PEG, ex art. 169 del TUEL, dove alla definizione degli obiettivi, programmi e direttive è collegata la quantificazione e l'assegnazione delle risorse ai responsabili di servizio; 2) la contabilità analitica ex art. 197, comma 3, del TUEL, che costituisce un sistema di contabilità economica diretto alla determinazione dei costi e dei proventi dei singoli servizi; 3) l'analisi di bilancio, con gli indicatori di efficacia, efficienza ed economicità; 4) il benchmarking, tecnica di management basata sul confronto, con riferimento agli enti locali, delle modalità di erogazione dei servizi pubblici e finalizzata a promuovere continui miglioramenti; 5) il reporting (cfr. deliberazione 28/SEZAUT/2014/INPR cit.).*

**8.** Il **controllo strategico** è strettamente legato 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. Attraverso la forma di controllo in esame si vuole dare un giudizio complessivo, sintetico ed aggregato sulla performance dell'intera organizzazione. La deliberazione 28/SEZAUT/2014/INPR cit. precisa che esso *"impone il preliminare, graduale adeguamento dell'organizzazione della struttura e, quindi, la fissazione dei principali obiettivi, nonché la valutazione degli aspetti economico-finanziari e socio-economici connessi. In tale sede rilevano le risultanze dei controlli, ex ante ed ex post, tesi a verificare la conformità tra gli obiettivi strategici ed operativi dell'amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché la corrispondenza tra gestione delle risorse umane, allocazione di quelle finanziarie e amministrazione di quelle materiali"*.

**9.** Il **controllo sugli equilibri finanziari**, disciplinato dall'art. 147-quinquies TUEL *"è diretto a garantire il costante controllo degli equilibri finanziari, della gestione di competenza, della gestione dei residui e di quella di cassa, anche*

*ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, mediante l'attività di coordinamento e vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario e di controllo da parte dei responsabili dei diversi servizi dell'Ente. L'intento del legislatore è, comunque, quello di responsabilizzare l'intera organizzazione dell'Ente, attraverso il coinvolgimento dell'amministrazione nel suo complesso. La stessa disposizione normativa prescrive, infatti, che il controllo sugli equilibri finanziari sia 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» Le modalità, nonché l'assetto organizzativo relativo al controllo degli equilibri, devono trovare esauriente disciplina nel Regolamento di contabilità dell'Ente, con l'obiettivo di coordinare i ruoli specifici dei molteplici attori del controllo in parola e garantire la piena conoscenza delle vicende, interne ed esterne, che possono influire sugli andamenti economico-finanziari. Di rilievo è il collegamento degli artt. 147 e 147-quinquies con l'art. 153, comma 6, TUEL. In quest'ultimo articolo si fa riferimento al Regolamento di contabilità dell'ente, al fine di disciplinare le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni agli organi di governo, nonché alla Corte dei conti in caso di situazioni pregiudizievoli degli equilibri del bilancio. L'inoltro della segnalazione attiva l'obbligo da parte del Consiglio di adottare l'apposita delibera di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 TUEL." (deliberazione 5/SEZAUT/2017/INPR cit.).*

**10.** Quanto al **controllo sulle società partecipate**, l'art. 147 quater attribuisce ad un ufficio appositamente preposto dell'Ente proprietario il compito di definire preventivamente sulla base di standard prefissati gli obiettivi gestionali, cui le proprie società partecipate non quotate devono tendere. Ai fini del controllo in esame, l'ente organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari con la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della stessa, nonché i contratti di servizio, la qualità dei servizi erogati, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Ciò in quanto le società partecipate erogano servizi pubblici e svolgono attività per conto dell'Ente, i relativi controlli, come precisato dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG del 29 luglio 2019: *"devono tener conto della chiarezza degli obiettivi, degli impegni assunti, dei contenuti del contratto di servizio e dei poteri che gli accordi riservano all'Ente proprietario"*. È compito dell'amministrazione monitorare l'andamento delle gestioni degli organismi assoggettati a controllo, con l'indicazione degli adeguati correttivi da introdurre,

nei casi di scostamento dagli obiettivi, nella stessa ottica che informa il controllo di gestione.

**11.** Con riferimento al **controllo sulla qualità dei servizi** l'art. 147, comma 2, lett. e) del TUEL, stabilisce che "il sistema di controllo interno è diretto a garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente". Con tale norma il legislatore ha inteso misurare la soddisfazione degli utenti in riferimento ai servizi resi promuovendo l'introduzione di metodi di rilevazione sistematica della qualità percepita dai cittadini. Si sottolinea come la valutazione della qualità dei servizi sia anche un parametro di valutazione della performance organizzativa ex art. 8 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150. Peraltro, come puntualizzato dalla deliberazione 28/SEZAUT/2014/INPR cit., la qualità "non può essere riferita al solo momento della valutazione del servizio erogato, ma deve necessariamente essere ricondotta al processo, agli elementi che ne consentono la realizzazione, alle modalità organizzative messe in atto e alle scelte allocative delle risorse". Il decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, innovando la disciplina normativa afferente agli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte della pubblica amministrazione, ha stabilito all'art. 35, comma 1, lettera n), del che le amministrazioni devono pubblicare "i risultati delle indagini di customer satisfaction condotte sulla qualità dei servizi erogati attraverso diversi canali, facendone rilevare il relativo andamento". Sul punto il Collegio osserva che la pubblicizzazione degli esiti della valutazione sulla qualità dei servizi diventa strumento essenziale di partecipazione e controllo da parte del cittadino-utente (deliberazione SRCERO/154/2015/PRSP cit.). Rilevare la *customer satisfaction* serve dunque a costruire un modello di relazione tra amministrazione e cittadini basato sulla fiducia e a dare legittimazione all'azione pubblica fondata sulla capacità di fornire risposte tempestive e corrispondenti ai reali bisogni della collettività amministrata. Come chiarito dalla Sezione delle Autonomie: "Il sistema dei controlli interni non può prescindere dal controllo di qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni. Tale tipologia di controllo si inserisce, come gli altri, in un contesto di "programmazione-controllo", impiega specifiche metodologie che misurano la soddisfazione degli utenti esterni e interni all'Ente e mira a migliorare la qualità dei servizi resi. L'assunzione del criterio della "qualità dei servizi" (in generale) e della sua "misurazione" obbliga gli Enti a perseguire obiettivi adeguati agli standard predefiniti. In una visione più ampia, la nozione di qualità non può essere riferita

*al solo momento della valutazione del servizio erogato, ma deve necessariamente essere ricondotta al processo, agli elementi che ne consentono la realizzazione, alle modalità organizzative messe in atto e alle scelte allocative delle risorse utilizzate. Nella "logica della qualità", che significa agire sia a livello strategico sia a livello operativo, diviene più agevole individuare i possibili punti critici di verifica e di intervento. La qualità di un servizio è correlata al grado di soddisfazione che l'utente ottiene dal servizio reso. Per queste ragioni, il monitoraggio della qualità percepita è essenziale per il miglioramento progressivo del servizio stesso. Conoscere le aspettative e i bisogni dei destinatari è condizione indispensabile per costruire indicatori di misurazione e verifica della qualità, come rapporto tra prestazioni erogate e bisogni soddisfatti. Il valore della customer satisfaction nelle amministrazioni pubbliche consiste nell'individuare il potenziale di miglioramento dell'Ente, nonché dei fattori su cui si registra lo scarto maggiore tra ciò che l'amministrazione è stata in grado di realizzare e ciò di cui gli utenti hanno effettivamente bisogno o che si aspettano di ricevere". (5/SEZAUT/2017/INPR cit.).*

**12.** Ad ulteriore rafforzamento del sistema dei controlli interni, l'art. 148, comma 4, del TUEL prevede, nel caso di rilevata assenza ed inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo interno adottate, che le Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti possono irrogare a carico degli amministratori locali apposita sanzione pecuniaria.

**13.** L'istruttoria condotta in relazione al funzionamento dei controlli interni del Comune di Copparo nell'esercizio 2018 restituisce un quadro dal quale emergono criticità così compendibili:

i. Il controllo di gestione non tiene conto delle articolazioni organizzative dell'ente che, suddiviso in cinque settori, ed appare in generale migliorabile attraverso la definizione di indicatori in grado di indirizzare le scelte gestionali;

ii. L'ente effettua solo parzialmente il controllo sulla qualità dei servizi;

iii. L'ente non si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sulle società partecipate non quotate né ha previsto indirizzi strategici e indicatori specifici, tenuto conto, come afferma l'Ente, che *"molte delle società cui il Comune di Copparo partecipa sono sovracomunali ed hanno strutture e bilanci molto superiori a quelle dei Comuni che le detengono"*.

**14.** In relazione alla parziale effettuazione del controllo sulla qualità dei servizi, rammenta il Collegio che l'Ente è tenuto a verificare che siano garantiti i predefiniti *standard* nei servizi erogati sia direttamente sia mediante organismi

gestionali esterni. La Sezione rimarca l'importanza di tale tipologia di controllo, capace di intercettare, attraverso la misura della soddisfazione del cittadino, i bisogni dell'utenza e, quindi, di fornire all'Amministrazione le reali dimensioni dello scostamento esistente tra i risultati della gestione (validati dagli altri controlli) e il grado di utilità effettivamente conseguito. L'assenza di una convalida appropriata della qualità del prodotto o del servizio concretamente realizzato in rapporto al suo scopo rischia, infatti, di minare la valenza stessa del sistema dei controlli e la loro affidabilità, in quanto privi di un termine di raffronto che ne comprovi gli esiti dichiarati alla luce del livello di utilità collettiva raggiunto e che eviti di confinarne la funzione all'interno di schemi di adempimento meramente autoreferenziali (cfr. deliberazione 117/2020/VSGC del 9 dicembre 2020).

**15.** Il controllo sulle società partecipate non quotate, del quale il Comune attesta il raccordo con il controllo sugli equilibri finanziari, in un'ottica integrata di sistema deve fornire elementi utili anche all'adeguato esercizio del controllo sulla qualità dei servizi ed essere funzionale altresì alla verifica del rispetto delle norme di legge di cui tali organismi sono destinatari. In tal senso, va evidenziato come i chiarimenti istruttori forniti dall'ente confermato gli esiti dell'analisi del referto in base al quale l'ente non si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati.

**16.** In relazione a tale ambito di controllo va altresì rimarcato quanto affermato da questa Sezione con deliberazione n. 106/2020/VSGO del 11 novembre 2020, con quale, nel richiamare gli orientamenti espressi dalle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte con la deliberazione n. 11/SSRRCO/QMIG/2019 e dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 29/SEZAUT/2019/FRG, è stato in particolare affermato che la natura omogenea degli enti partecipanti alla società - costituiti da enti locali o da holding controllate da enti locali o, in un caso, da una società comunque pubblica - configura di per sé l'esistenza dei presupposti dell'assoggettabilità della società, in quanto interamente pubblica, al regime configurato dal Tusp. Conseguentemente, è necessario che, ricorrendo analoghe circostanze, l'Ente adotti le iniziative necessarie per la formalizzazione, in presenza dei presupposti ivi richiamati, del controllo pubblico congiunto, che assicuri la finalizzazione del governo societario all'interesse pubblico, cui la scelta di tale modulo organizzativo è funzionale.

**17.** Il controllo di gestione risulta migliorabile attraverso un più accurato livello di analisi della struttura organizzativa che consenta di individuare processi e responsabilità afferenti ad ogni area e/o servizio, in modo da strutturare report analitici e tempestivi che consentano di indirizzare

unitariamente la gestione.

### **PQM**

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, all'esito del referto e a conclusione degli accertamenti istruttori sulla relazione annuale del Copparo (FE) sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni per l'esercizio 2018, ai sensi dell'art. 148 del TUEL:

- accerta la parziale effettuazione da parte dell'Ente del controllo sulla qualità dei servizi;
- rileva profili di criticità in ordine alla adeguatezza del controllo sulle società partecipate non quotate;
- raccomanda all'Ente di avviare ogni idonea iniziativa finalizzata a potenziare il controllo di gestione ed il funzionamento dei controlli interni, in un'ottica integrata di sistema;
- si riserva ogni futura verifica sull'evoluzione della situazione, segnatamente della risoluzione delle criticità evidenziate, a partire dall'analisi del referto relativo all'esercizio 2019.

### **DISPONE**

- che la deliberazione sia trasmessa, mediante l'applicativo Con.Te, al Sindaco, al Consiglio comunale, all'Organo di revisione dei conti del Comune di Copparo (FE);
- che l'originale resti depositato presso la segreteria di questa Sezione regionale di controllo.

Rammenta l'obbligo di pubblicazione della deliberazione sul sito Internet istituzionale ai sensi degli articoli 2 e 31 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33.

Così deliberato nella camera di consiglio del 17 dicembre 2020.

Il presidente  
(Marco Pieroni)

*(firmato digitalmente)*

Il relatore  
(Marco Scognamiglio)  
*(firmato digitalmente)*

Depositata in segreteria nella data di apposizione  
della firma del Funzionario preposto.

*per* Il Funzionario preposto

dott.ssa Elisa Grazia

*(firmato digitalmente)*