



SEMINARIO NAZIONALE

LA LEGGE ANTICORRUZIONE E IL SISTEMA DEI CONTROLLI NELLA P.A. LOCALE: PROFILI DI RESPONSABILITA' E ADEMPIMENTI DEGLI ENTI TERRITORIALI

Roma, 4 febbraio 2013
Centro Congressi Cavour - Via Cavour, 50/a

DOCUMENTAZIONE

IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI E DELLA MISURAZIONE E VALUTAZIONE DELLA PERFORMANCE

(Per gentile concessione dell'Autore e dell'Editore

Pubblicato nell'Agenda dei Comuni 2013 – Ed. Caparrini- Capitolo 45 -)

MARIO COLLEVECCHIO

*Professore a contratto della SPISA – Università degli Studi "Alma Mater Studiorum" di Bologna
Esperto di Legautonomie*

SEZIONE V
**PROGRAMMAZIONE, BILANCIO,
FINANZA, CONTABILITÀ, CONTROLLI**

CAPITOLO 45
**IL SISTEMA DEI CONTROLLI
INTERNI E DELLA MISURAZIONE
E VALUTAZIONE
DELLA PERFORMANCE**

MARIO COLLEVECCHIO

SOMMARIO

<p><i>1 - I DECRETI MONTI E L'ESIGENZA DI UN MAGGIOR CONTROLLO SULLA SPESA PUBBLICA. L'INSUFFICIENZA DELL'ATTUALE SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI NEGLI ENTI LOCALI Pag. 2020</i></p> <p><i>2 - I PRESUPPOSTI DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI » 2021</i></p> <p><i>2.1 - I principi e i criteri informativi della riforma delle amministrazioni pubbliche » 2021</i></p> <p><i>2.2 - Il principio della distinzione delle funzioni attribuite agli organi di governo e ai dirigenti come chiave di volta della riforma » 2022</i></p> <p><i>2.3 - Il modello aziendale sottostante: la strumentalità dell'atto amministrativo e l'orientamento al risultato » 2024</i></p> <p><i>2.4 - Il sistema integrato di pianificazione, programmazione e controllo..... » 2025</i></p> <p><i>3 - LA DISCIPLINA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI » 2029</i></p> <p><i>3.1 - Il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 e successive modifiche: riordino e potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche..... » 2029</i></p> <p><i>3.2 - La nuova disciplina del sistema dei controlli interni negli enti locali » 2032</i></p> <p><i>3.3 - Il controllo di regolarità amministrativa e contabile: disciplina generale..... » 2033</i></p> <p><i>3.4 - Il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti locali » 2034</i></p>	<p><i>3.5 - Il controllo di gestione Pag. 2038</i></p> <p><i>3.6 - Il controllo strategico » 2041</i></p> <p><i>3.7 - Il controllo sulle società partecipate » 2043</i></p> <p><i>3.8 - Il potenziamento del controllo della Corte dei conti..... » 2044</i></p> <p><i>4 - IL SISTEMA DI MISURAZIONE E DI VALUTAZIONE DELLA PERFORMANCE INDIVIDUALE E ORGANIZZATIVA » 2047</i></p> <p><i>4.1 - Il decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, modificato dal D.Lgs. 1° agosto 2011, n. 141, sull'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e l'efficienza e la trasparenza delle pubbliche amministrazioni. I riflessi sul sistema dei controlli » 2047</i></p> <p><i>4.2 - L'estensione delle disposizioni del decreto 150/2009 agli enti locali » 2048</i></p> <p><i>4.3 - I presupposti del sistema di misurazione e valutazione della performance: il ciclo di gestione della performance e il principio della trasparenza..... » 2049</i></p> <p><i>4.4 - Il sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale. » 2051</i></p> <p><i>4.4.1 - Elementi costitutivi e soggetti » 2051</i></p> <p><i>4.4.2 - La misurazione e la valutazione della performance individuale: la valorizzazione del merito » 2053</i></p> <p><i>4.4.3 - La misurazione e la valutazione della performance dei dirigenti..... » 2055</i></p> <p><i>4.4.4 - La misurazione e la valutazione della performance organizzativa..... » 2056</i></p>
---	---

PAG. 2020	PARAG. 1	CAP. 45	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

1 - I DECRETI MONTI E L'ESIGENZA DI UN MAGGIOR CONTROLLO SULLA SPESA PUBBLICA. L'INSUFFICIENZA DELL'ATTUALE SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI NEGLI ENTI LOCALI

La situazione di crisi e i decreti Monti

La grave e persistente situazione di crisi economica del Paese e l'adozione di nuove regole sul controllo delle politiche di bilancio assunte a livello europeo al fine di salvaguardare il valore dell'euro, eliminare i disavanzi, ridurre l'indebitamento e consentire la ripresa hanno indotto il governo Monti ad adottare una serie numerosa di provvedimenti legislativi rivolti al risanamento dei conti pubblici e alla crescita. Tra gli altri, si ricordano in particolare:

Spending review

- il decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 "Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini", convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (spending review)

Finanza e funzionamento degli enti territoriali

- il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 "Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012", convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Riforme di natura istituzionale

I due provvedimenti assumono particolare rilievo in quanto agiscono in maniera rigorosa sulla riduzione della spesa e sul potenziamento del sistema dei controlli sull'attività delle regioni e degli enti locali..

La legge 135/2012 di conversione del decreto sulla *spending review*, oltre a introdurre modifiche profonde di natura istituzionale (riordino delle province, istituzione delle città metropolitane, obbligo di esercizio associato di funzioni e servizi comunali, incentivi alla fusione dei comuni – articoli 17 - 20), prevede procedure di messa in liquidazione e privatizzazione di società pubbliche (articolo 4), estende il potere ispettivo del Dipartimento della funzione pubblica e della Ragioneria generale dello Stato sulle società a totale partecipazione pubblica diretta o indiretta, prevede l'obbligo delle amministrazioni statali, regionali e locali di comunicare al Dipartimento della funzione pubblica l'elenco delle fondazioni, associazioni, aziende speciali, agenzie, enti strumentali organismi e altre unità istituzionali da esse controllate (articolo 6). Con specifico riferimento al tema dei controlli interni, l'articolo 5, commi 11 e seguenti del decreto, prevede una disciplina transitoria della valutazione della performance individuale e dei dirigenti nelle more dei rinnovi contrattuali e in attesa dell'applicazione di quanto disposto dall'articolo 19 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 (decreto Brunetta). Detta disciplina sarà esaminata nel paragrafo 3.

Disciplina transitoria della valutazione della performance

Il decreto-legge 174/2012 prevede il potenziamento delle funzioni di controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti sugli atti di spesa delle regioni, introduce il giudizio di "parificazione" del rendiconto da parte della medesima Corte, contiene disposizioni rivolte alla riduzione e al controllo dei costi della politica. Il titolo II del decreto è dedicato alle Province e ai Comuni; estende e potenzia anche in questo caso i controlli della Corte dei conti, introduce numerose modifiche al TUEL 267/2000, ridisegna in maniera più ampia e garantista il sistema e l'ambito dei controlli interni, rafforza le funzioni del responsabile del servizio finanziario degli enti, interviene sulla composizione e le funzioni dei collegi dei revisori, detta una nuova disciplina del riequilibrio finanziario degli enti in condizioni strutturalmente deficitarie. La nuova normativa costituirà oggetto di esame nel paragrafo 2 del presente capitolo con richiami nei successivi paragrafi.

Potenziamento delle funzioni di controllo della Corte dei conti

Nuovo sistema di controlli negli enti locali

In via preliminare, si osserva che esplosione incontrollata dei costi della politica e i numerosi episodi di corruzione e di malcostume nell'uso di risorse pubbliche, verificatesi in aperto contrasto con le difficoltà di natura economica e sociale del Paese, hanno accelerato l'emanazione di provvedimenti più idonei a realizzare efficaci forme di controllo sulle regioni e sugli enti locali così come previsto dal decreto-legge 174/2012 e dalla legge 6 novembre 2012, n. 190 recante "Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione".

Insufficienza del sistema dei controlli interni

In realtà, la piena attuazione di un sistema organico di controlli interni, così come dettato da decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, esteso agli enti locali dall'art. 147 del TUEL n. 267/2000 e integrato dal decreto legislativo 150/2009, stenta ad affermarsi per il permanere di una serie di ostacoli. In primo luogo, il sistema dei controlli interni, ideato con riferimento al modello di efficienza e di efficacia di tipo aziendale, rappresenta la parte conclusiva del processo di riforma delle amministrazioni pubbliche ancora da realizzare in maniera compiuta. In secondo luogo, il passaggio da un sistema di controlli esterni di legittimità sugli atti, introdotto da oltre un secolo e consolidatosi sulla base dei principi di garanzia e di osservanza delle norme, verso nuove forme di controllo che hanno per oggetto il funzionamento complessivo dell'ente e il risultato dell'azione amministrativa in termini di servizi resi alla collettività, implica una nuova cultura di governo delle istituzioni. In terzo luogo, l'introduzione di un nuovo sistema "collaborativo" di controlli in sostituzione del sistema conosciuto (e temuto) dei controlli "repressivi", e la sua natura di controlli interni, la cui attuazione è lasciata alla libera determinazione degli enti, ha trovato impreparati gli enti stessi non abituati a organizzare sedi e momenti di verifica dell'attività posta in essere. Occorre, inoltre, considerare le difficoltà derivanti dall'esigenza di adottare modelli razionali di "governance", cui collocare i controlli, di individuare i soggetti idonei dotati di nuove professionalità, di introdurre soluzioni organizzative adeguate, di ricercare e utilizzare nuovi metodi e

Ostacoli

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 1-2	PAG. 2021
--------------	--	------------	---------------	--------------

strumenti per l'esercizio del controllo. Da considerare infine la scarsa efficacia degli istituti di garanzia delle minoranze e delle commissioni consiliari di controllo che, laddove costituite, non sono state quasi mai in grado di esercitare un effettivo controllo di natura politica e amministrativa sull'attività della giunta e dell'amministrazione nel suo complesso.

E così, con le eccezioni rappresentate da pochi esempi virtuosi, l'attuazione del sistema integrato dei controlli interni segna il passo negli enti locali, e non soltanto in essi, inducendo il legislatore a rafforzare i controlli esterni e il ruolo della Corte dei conti.

Impasse

2 - I PRESUPPOSTI DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

2.1 - I principi e i criteri informativi della riforma delle amministrazioni pubbliche

La riforma delle amministrazioni pubbliche è un grande processo di trasformazione e di modernizzazione avviato fin da 1993 con il decreto legislativo n. 29 e ancora in atto. Negli anni successivi il processo si è sviluppato, in termini normativi, con le leggi di riforma del controllo della Corte dei conti sulle amministrazioni dello Stato n. 19 e 20 del 1994, con le leggi n. 59 e n. 127 del 1997, con i provvedimenti di riforma del bilancio dello Stato (legge 3 aprile 1997, n. 94, decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279, legge 31 dicembre 2009, n. 196, legge 7 aprile 2011, n. 39), con il d.P.R. 30 marzo 1998, n. 112 sul conferimento alle regioni e agli enti locali di funzioni dello Stato, con il decreto legislativo 30 marzo 1998, n. 80, che riordina e completa la normativa di riforma dettata nel 1993, con il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 sul nuovo sistema di controlli interni, con il decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 sull'ordinamento del lavoro nelle amministrazioni pubbliche e, più recentemente, con la legge 4 marzo 2009, n. 15 e il relativo decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 sull'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e sull'efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni, con la legge 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale e con i relativi decreti di attuazione emanati.

Riforma
delle Amm.ni
Pubbliche

Nell'ambito dei suddetti provvedimenti di riforma occorre altresì ricordare la nuova disciplina della dirigenza delle amministrazioni pubbliche sorta già nel 1993 e successivamente messa a punto dalle leggi Bassanini del 1997, dalla legge Frattini del 15 luglio 2002, n. 145, e dal decreto legislativo Brunetta 150/2009. Per effetto di tale disciplina, i dirigenti assumono la titolarità delle funzioni di gestione e le relative responsabilità e sono chiamati a svolgere un ruolo del tutto nuovo rispetto al passato fortemente caratterizzato da poteri, qualità e capacità manageriali.

Per quanto riguarda gli enti locali, il processo di riforma nasce con la legge 8 giugno 1990, n. 142 sul nuovo ordinamento delle autonomie locali e si sviluppa negli statuti degli enti medesimi, nella disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile, approvata con il decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, nella prospettiva del federalismo derivante dalla modifica del titolo V della Costituzione operata con la legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3 e nella richiamata legge n. 42/2009 sul federalismo fiscale.

Riforma
degli Enti locali

Il nuovo sistema dei controlli interni ha dunque le radici in detto scenario di riforma.

Ma quali sono le amministrazioni pubbliche oggetto di riforma?

È la legge a individuarle, sicché non vi possono essere dubbi di interpretazione. Ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 29/1993 (ora articolo 1 del decreto legislativo n. 165/2001), le amministrazioni pubbliche sono le seguenti:

Amm.ni
Pubbliche
interessate

- Amministrazioni dello Stato (comprese scuole ed istituzioni educative)
- Aziende e Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo
- Regioni
- Province
- Comuni
- Comunità Montane
- Consorzi ed associazioni di Enti locali
- Istituzioni universitarie
- Istituti autonomi case popolari
- Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni
- Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali
- Amministrazioni, Aziende ed Enti del Servizio Sanitario Nazionale (S.S.N.)
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche Amministrazioni (Aran)
- Agenzie

Alle amministrazioni suddette si applicano i principi e i contenuti della riforma che è possibile sintetizzare in tre grandi linee:

Principi
della riforma

- enunciazione degli obiettivi strategici da assumere come finalità fondamentali;
- criteri ispiratori del modello organizzativo;

PAG. 2022	PARAG. 2	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Finalità della riforma

- principio della separazione tra politica e amministrazione, o meglio, principio della distinzione delle funzioni tra organi di governo e dirigenti.

Le finalità fondamentali sono le seguenti:

- accrescere l'efficienza, anche mediante il coordinato sviluppo di sistemi informativi pubblici
- razionalizzare il costo del lavoro pubblico, contenendo la spesa entro i vincoli di spesa pubblica
- realizzare la migliore utilizzazione delle risorse umane, curando:
 - la formazione e lo sviluppo professionale
 - la garanzia delle pari opportunità
 - l'applicazione di condizioni uniformi rispetto a quelle del lavoro privato

In ordine al primo punto, l'accrescimento dell'efficienza della P.A. costituisce un fine fondamentale nel momento in cui sono assai diffusi i fenomeni di insoddisfacente funzionamento degli uffici; fenomeni che derivano da molte cause le quali si ricollegano alla concezione burocratica dell'amministrazione. Il coordinato sviluppo dei sistemi informativi e di nuove tecnologie rappresenta, pertanto, un contributo notevole al processo di modernizzazione.

La razionalizzazione del costo del lavoro pubblico implica una maggiore attenzione alla produttività del lavoro medesimo e mira a governare un fenomeno che crea problemi soprattutto di ordine finanziario per quanto riguarda la copertura della spesa. L'individuazione di tetti massimi di spesa per il rinnovo dei contratti nel pubblico impiego agisce già in tale direzione. Ma la razionalizzazione passa necessariamente attraverso l'esigenza di realizzare la migliore utilizzazione delle risorse umane attraverso tre opzioni indicate dallo stesso legislatore:

- le iniziative di formazione e di sviluppo professionale, che costituiscono fattori fondamentali di riforma in tutte le loro manifestazioni;
- l'esigenza di assicurare pari opportunità non soltanto tra uomini e donne, ma anche in senso più ampio con riferimento agli accessi e alle possibilità di carriera;
- la tendenza alla privatizzazione della disciplina del pubblico impiego.

Criteri ispiratori dell'organiz.ne

I criteri ispiratori dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche, dettati dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 165/2001, sono i seguenti:

- funzionalità rispetto ai compiti e ai programmi di attività, nel perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità
- ampia flessibilità, garantendo adeguati margini alle determinazioni operative e gestionali dei dirigenti
- collegamento delle attività degli uffici ed interconnessione mediante sistemi informatici e statistici pubblici
- garanzia dell'imparzialità e della trasparenza dell'azione amministrativa, anche attraverso l'istituzione di apposite strutture per l'informazione ai cittadini
- armonizzazione degli orari di servizio e di apertura degli uffici con le esigenze dell'utenza e con gli orari delle amministrazioni pubbliche dei paesi dell'Unione Europea.

Esigenza di razionalizzazione nella situazione di crisi

Come si può osservare i criteri ispiratori dell'organizzazione sono orientati non soltanto a realizzare un modello di amministrazione garante dell'imparzialità e della trasparenza, bensì a configurare un nuovo modo di amministrare fondato sull'efficienza, sull'efficacia e sull'economicità, secondo la logica e la cultura del risultato da conseguire. Di qui i criteri dell'organizzazione per "programmi e progetti", dell'ampia flessibilità gestionale, del collegamento informatico degli uffici pubblici in rete, dell'istituzione degli Uffici per le relazioni con il pubblico e degli "Sportelli" al servizio di cittadini e di imprese, dell'armonizzazione degli orari di servizio degli uffici pubblici con le esigenze degli utenti. Questo nuovo modo di amministrare è divenuto oggi indispensabile per poter governare le amministrazioni pubbliche nella grave situazione di crisi del Paese.

2.2 - Il principio della distinzione delle funzioni attribuite agli organi di governo e ai dirigenti come chiave di volta della riforma

Distinzione delle funzioni

Il principio della distinzione delle funzioni tra organi di governo e dirigenti costituisce un elemento critico dell'intero processo di riforma, la cui piena applicazione dà luogo ancora oggi a molteplici problemi. In realtà, il principio sottende un modello di programmazione, gestione e controllo nel quale organi di governo, dirigenti e soggetti preposti al controllo svolgono ruoli distinti, ma tra loro strettamente collegati in una logica di "governance".

Funzioni degli organi di governo

Detto modello emerge chiaramente dalla figure 1 e 2 (riportate nella pagina seguente) nelle quali il principio della distinzione delle funzioni viene rappresentato con riferimento alle amministrazioni dello Stato e agli enti locali. Si può osservare come la funzione di indirizzo politico-amministrativo attribuita agli organi di governo non sia generica, né indefinita. Al contrario, essa costituisce il punto di avvio dell'intera attività istituzionale in quanto si manifesta attraverso la definizione di obiettivi, di priorità, di piani, di programmi

e di direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione da parte dei dirigenti, nonché nella individuazione delle risorse umane, materiali ed economico- finanziare da destinare alle diverse finalità e la loro ripartizione tra i centri di responsabilità amministrativa.

L'attività di indirizzo politico-amministrativo è rivolta essenzialmente ai dirigenti titolari di strutture apicali dell'amministrazione ai quali spetta l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati.

**Funzioni
dei dirigenti**

La distinzione delle funzioni nei Ministeri



Figura 1

La distinzione delle funzioni negli Enti locali



Figura 2

Policy making

Le funzioni di indirizzo politico-amministrativo spettano dunque agli organi di governo e le funzioni di gestione ai dirigenti. Ma questi ultimi esercitano anche un'altra funzione di grande rilievo, che possiamo chiamare di *policy making*, la quale consiste nel prestare la propria collaborazione agli organi di governo nell'esercizio della loro funzione di indirizzo politico-amministrativo attraverso la presentazione di proposte in ordine agli obiettivi, ai programmi, ai piani da realizzare nell'ambito di rispettiva competenza e alle risorse necessarie. Al limite, potranno essere concordate anche le direttive generali attraverso un proficuo rapporto di negoziazione che, da un lato, agevola l'esercizio della funzione di indirizzo e, dall'altro lato, rende più concreta e coerente l'azione amministrativa e la gestione. Tuttavia, mentre nei ministeri la negoziazione è più complessa, negli enti locali di maggiori dimensioni essa è agevolata dall'esistenza di uno strumento budgettario come il PEG (Piano esecutivo di gestione), che la Giunta assegna ai dirigenti, e dall'eventuale presenza della figura del Direttore generale che svolge, tra l'altro, una delicata azione di raccordo tra organi di governo e dirigenti, assumendo la responsabilità della proposta di PEG.

Funzioni di controllo degli organi di governo e dei dirigenti

Il rapporto tra organi di governo e dirigenti, originato dal principio della distinzione delle funzioni, si sviluppa e si conclude attraverso l'esercizio delle funzioni di controllo che appartengono sia agli organi di governo che ai dirigenti in due diversi ambiti. In particolare, nei ministeri la prima forma di controllo appartiene al ministro ed è svolta dall'OIV che non soltanto propone al ministro la valutazione dei dirigenti preposti agli uffici di livello dirigenziale generale sulla base delle direttive della CIVIT, ma che interviene anche nel controllo strategico. Si tratta, in sostanza, di strumenti rivolti a portare a conoscenza del ministro (ma anche degli stessi dirigenti nella concezione del controllo collaborativo) il livello di conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti e/o i motivi della mancata o parziale realizzazione. Il tipo di controllo attribuito ai dirigenti è invece di natura direzionale e investe la relativa gestione e il personale assegnato. Analogamente, negli enti locali il supporto alla funzione di controllo spettante agli organi di governo può essere assegnato all'OIV oppure a un servizio di controllo interno o ad altra struttura che svolge le funzioni proprie dell'organismo indipendente di valutazione previsto dall'articolo 14 del decreto legislativo 150/2009.

Concezione aziendale

2.3 - Il modello aziendale sottostante: la strumentalità dell'atto amministrativo e l'orientamento al risultato
L'intero processo di riforma e di modernizzazione delle amministrazioni pubbliche ruota intorno alla cosiddetta "concezione aziendale" delle amministrazioni medesime. Ciò non significa negare la natura tipica degli enti pubblici che è ben diversa dalle imprese, bensì concepire detti enti come strutture in grado di erogare servizi secondo logiche di programmazione e adottando criteri e principi di efficienza, di efficacia e di economicità che sono propri delle imprese e di altre organizzazioni. Così come l'impresa si proietta nel mercato pianificando gli obiettivi da raggiungere e affinando le tecniche di gestione in modo da essere competitiva, allo stesso modo l'ente pubblico dovrebbe realizzare i propri fini istituzionali rivolgendosi verso l'esterno per erogare servizi utili alla collettività sulla base dei principi dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità.

Estensione di regole aziendali

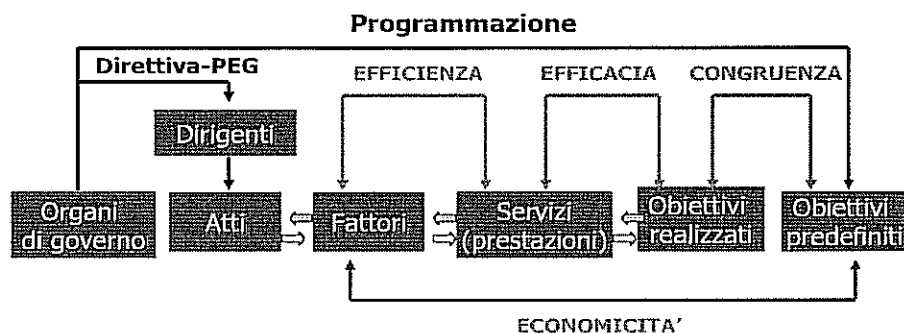
Se l'approccio aziendale è semplice nella sua enunciazione, ben più difficile ne appare l'attuazione in un sistema caratterizzato dalla forte tendenza delle amministrazioni pubbliche ad essere autoreferenziali, ad autoalimentarsi, a perdere di vista gli obiettivi finali da raggiungere.

Modello concettuale di riferimento

L'estensione agli enti locali di strumenti organizzativi e metodologici che, maturati e sviluppati nell'ambito degli studi e delle applicazioni delle dottrine aziendali, possono essere utilmente adattati e trasferiti nel mondo della pubblica amministrazione, contribuisce pertanto ad agevolare e a migliorare l'azione di governo.

Ciò premesso, il modello concettuale di riferimento del passaggio da un'amministrazione che procede *per atti* verso un'amministrazione *orientata al risultato*, per soddisfare i bisogni della collettività senza sprechi e inefficienze, è tracciato nella figura seguente:

Schematizzazione della concezione aziendale dell'ente locale



SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 2	PAG. 2025
--------------	--	------------	-------------	--------------

Il modello pone in evidenza come, nell'esperienza della pubblica amministrazione italiana, l'attenzione si sia storicamente concentrata e continui a concentrarsi, in maniera prevalente, sul binomio organi-atti. La stessa legislazione e la cultura giuridica che permea le amministrazioni sono rivolte a far emergere la capacità di produrre atti, di gestire i procedimenti, di garantire che essi siano legittimi, regolari, trasparenti.

Anche la rilevanza degli organi di governo si manifesta nel momento in cui pongono in essere atti amministrativi, pur sapendo che la loro sfera di attività è più ampia. Le sanzioni nei confronti degli organi sono quasi sempre previste dall'ordinamento come conseguenza della mancata adozione di atti sicchè, per esempio, la mancata approvazione del bilancio da parte di un consiglio comunale o provinciale preoccupa più per i conseguenti effetti di scioglimento del consiglio stesso, che non per la difficoltà di non poter disporre tempestivamente di un indispensabile strumento di governo e di gestione.

Questa concezione, che affonda le radici nella nostra tradizione, ha condotto a esaltare la natura e il significato dell'atto amministrativo che, invece di essere considerato strumento dell'attività posta in essere, è diventato un fine, un obiettivo, un prodotto. In diversi casi, il numero degli atti amministrativi adottati viene addirittura assunto come indicatore di attività di organi e di uffici, prescindendo da qualsiasi ulteriore analisi in ordine agli effetti che quegli atti hanno o non hanno prodotto sul sistema socio-economico.

Ad eccezione dei casi, peraltro numerosi, relativi all'emanazione di *atti di mera regolazione*, l'atto amministrativo viene considerato, nello spirito della riforma, come uno strumento destinato a realizzare le attività necessarie a conseguire obiettivi predeterminati.

Molte indagini sulla tipologia degli atti degli enti locali dimostrano che la grande maggioranza dei medesimi riguarda lo stato giuridico e il trattamento economico del personale o l'acquisizione di beni e servizi attraverso la stipulazione di contratti. Nel linguaggio economico, ciò significa che gli atti amministrativi sono prevalentemente rivolti all'acquisizione di *fattori di produzione*.

Personale, beni e servizi costituiscono il "*potenziale produttivo*" degli enti locali rivolto a realizzare quei servizi pubblici che essi sono istituzionalmente chiamati ad assicurare alla collettività. Questi ultimi costituiscono, tuttavia, soltanto l'*obiettivo intermedio* dell'azione amministrativa.

Nel settore del trasporto pubblico locale, per esempio, realizzare un servizio di autolinee efficiente, ben organizzato, perfettamente funzionante, non significa necessariamente aver conseguito il successo. Occorre che vi sia un altro requisito essenziale: l'idoneità del servizio prodotto a soddisfare un bisogno pubblico (nell'esempio, un effettivo bisogno di mobilità).

Nello schema concettuale indicato, l'*obiettivo finale* è, dunque, rappresentato dal soddisfacimento di un bisogno pubblico che chiude il processo razionale di decisione e di gestione. Ne deriva che da questo punto terminale occorrerebbe partire, a ritroso, per determinare le linee e i contenuti dell'attività di governo degli enti locali.

La conoscenza dei bisogni di una collettività e delle particolari caratteristiche con le quali essi si manifestano dovrebbe rappresentare il presupposto fondamentale dei processi di decisione degli organi di governo cui spetta la scelta degli obiettivi strategici da realizzare (Consigli comunali e provinciali) e la scelta degli obiettivi di gestione coerenti con le decisioni suddette da assegnare insieme con le risorse ai dirigenti (Giunte). Non si tratta comunque di una conoscenza generica, in quanto i bisogni vanno analizzati, approfonditi, misurati attraverso idonei indicatori e successivamente selezionati in relazione ai vincoli esistenti secondo logiche di programmazione.

Nello stesso schema trovano agevole collocazione i concetti dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità che costituiscono la nuova frontiera delle amministrazioni pubbliche. A prescindere da definizioni più complesse e più appropriate, l'*efficienza* è un rapporto out/input che attiene al costo dei fattori impiegati nella realizzazione dei servizi in relazione ai risultati ottenuti. L'*efficacia* indica l'idoneità del servizio prodotto a soddisfare il bisogno pubblico cui è diretto, e pertanto attiene prevalentemente al livello qualitativo e quantitativo del servizio stesso. L'*economicità* racchiude entrambi i concetti e si riferisce all'intero processo ponendo a raffronto i costi e i risultati finali.

I livelli di efficienza, di efficacia e di economicità sono ormai misurabili con riferimento a molte delle attività degli enti locali, pur sussistendo talune difficoltà per alcuni servizi a carattere generale.

Lo schema suddetto rappresenta un semplice modello concettuale di riferimento per l'azione di governo che, secondo la logica aziendale, è orientata al risultato. Esso consente, in particolare, di valutare l'efficienza e l'efficacia dell'azione politico-amministrativa attraverso il confronto tra mezzi impiegati, servizi prodotti e risultati finali conseguiti in termini di miglioramento delle condizioni di vita delle comunità amministrative. In tal senso, lo schema concorre a dare concreto significato al sistema dei controlli interni.

2.4 - Il sistema integrato di pianificazione, programmazione e controllo

In un sistema integrato di pianificazione, programmazione e controllo i nuovi strumenti previsti dalla riforma e gli stessi controlli trovano una più appropriata collocazione. Ma nell'esperienza della pubblica

**Binomio
organi-atti**

**Il rilievo dell'atto
amministrativo**

Fattori produttivi

**Obiettivo
finale**

**Conoscere
per decidere**

Efficienza

Efficacia

Economicità

**Orientamento
al risultato**

Difficoltà di decollo della programmazione

Motivi dello scarso successo

Nuova normativa contabile degli enti locali

amministrazione italiana la programmazione come metodo normale di governo non è mai decollata, nonostante i tentativi di dettare una normativa nuova e coerente in ordine al bilancio e ai processi decisionali e di gestione della spesa pubblica attraverso importanti leggi di riforma.

In particolare il bilancio dello Stato, pur nella sua nuova configurazione, ha continuato ad assumere valore più in termini negativi di limite all'espansione della spesa e di contenimento del disavanzo, che non in termini positivi di programmazione delle attività da svolgere e degli interventi da realizzare di cui gli stanziamenti costituiscono espressione finanziaria e temporale.

La prevalenza della funzione autorizzatoria e frenante del bilancio è rimasta immutata anche con riferimento agli enti locali, sicché oggi, a distanza di oltre trent'anni dai primi tentativi di riforma, si può constatare lo scarso successo dei nuovi strumenti introdotti in relazione al ruolo di programmazione che erano destinati a svolgere.

In particolare negli enti locali è ancora poco presente il presupposto logico che sta alla base della programmazione di bilancio e che avrebbe dovuto esprimersi nello stretto collegamento tra il programma di governo, il piano generale di sviluppo, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale, inteso come strumento di programmazione finanziaria, e il bilancio annuale, inteso come strumento di governo. I motivi dello scarso successo sono diversi e in parte collegati alle situazioni organizzative locali.

In breve, si può affermare che gli strumenti di programmazione di bilancio non sono decollati proprio perché i processi di decisione a livello di enti locali, come pure in altri settori della pubblica amministrazione, hanno continuato a seguire la linea dell'emergenza, della frammentazione, dell'improvvisazione, del riferimento al breve periodo e, a volte, della schizofrenia.

La scelta operata nel decreto legislativo 77/1995 in ordine alla disciplina degli strumenti di bilancio teneva conto della situazione esistente nella quasi generalità dei comuni e delle province e collocava il bilancio annuale di previsione al centro del sistema di contabilità in una posizione di preminenza rispetto agli altri strumenti di programmazione, come si evince nella figura 3.

Sistema di bilancio previsto dal D.lgs. 18.8.2000, n. 267

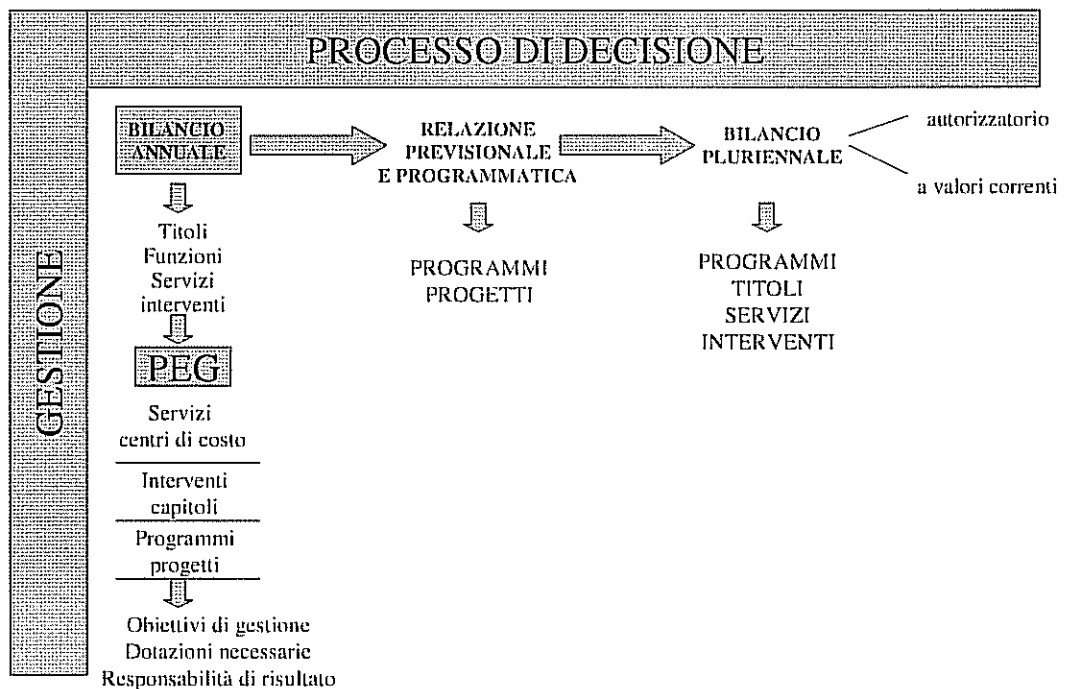


Figura 3

Pur riconoscendo che la scelta era improntata a un forte senso di realismo, l'aver tuttavia attribuito alla Relazione previsionale e programmatica e al Bilancio pluriennale un ruolo apparentemente secondario (allegati al Bilancio annuale!) avrebbe potuto contrastare il tentativo di ricondurre le decisioni di spesa in quel contesto di maggiore razionalità che è dato proprio dal collegamento degli strumenti di bilancio con gli strumenti di programmazione. A prima vista lo schema sembrava infatti configurare il bilancio annuale di previsione come "prius", come punto di partenza e di riferimento per l'elaborazione dei documenti di piano.

La Relazione previsionale e programmatica è infatti redatta nella parte spesa "per programmi e per eventuali progetti, con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale e nel bilancio pluriennale...".

Per quanto riguarda poi il bilancio pluriennale, la sua struttura molto vicina a quella del bilancio annuale e la nuova funzione autorizzatoria ad esso attribuita, se da un lato consentivano di imprimere a questo documento maggiore significato operativo, dall'altro lato ne rendevano più vincolato e problematico il contenuto in termini di strumento della programmazione finanziaria.

Il successo del nuovo sistema introdotto, la cui disciplina attualmente vigente è interamente confluita nella parte II del testo unico sull'ordinamento degli enti locali 18 agosto 2000, n. 267, dipende, dunque, dalla capacità delle singole amministrazioni di porre in essere bilanci di previsione che abbiano effettivi contenuti programmatici, interpretando in maniera sistematica ed evolutiva la normativa suddetta.

Si tratta in sostanza di assicurare fin dall'inizio che le scelte di bilancio corrispondano, in termini di quantificazione finanziaria, agli obiettivi che gli organi di governo intendono realizzare e costituiscano, nello stesso tempo, direttive e vincoli per l'attività dei dirigenti o dei responsabili dei servizi. Questo modo di concepire il nuovo bilancio di previsione annuale sia come strumento di governo, sia come strumento di direzione è presente nella normativa in esame. Ciò si evince anche dall'interpretazione data al riguardo dall'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali e dallo stesso legislatore che, in sede di redazione del testo unico, ha operato l'inversione nella denominazione del titolo II da "Bilanci e programmazione" a "Programmazione e bilanci"; modifica che va ben oltre l'aspetto letterale.

Sotto l'aspetto del bilancio inteso come strumento di governo, la nuova normativa richiama più volte il contenuto programmatico del bilancio medesimo e introduce modifiche alla sua struttura, ampliando in particolare l'estensione dell'unità previsionale di base ritenuta significativa ai fini della valutazione politica da parte del consiglio.

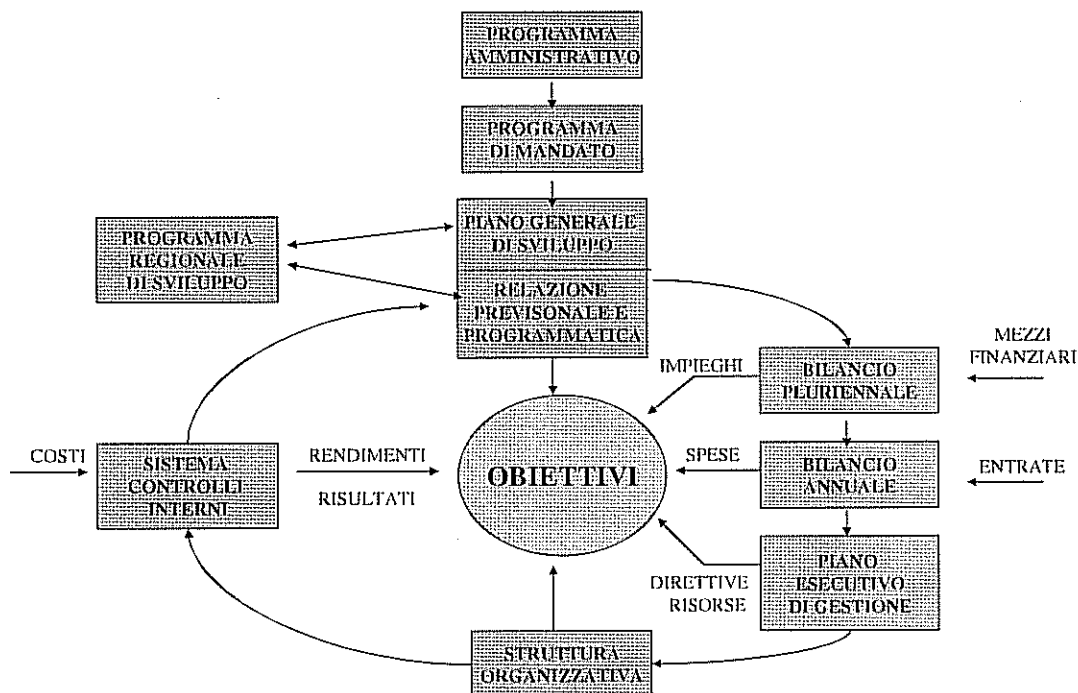
Sotto il secondo aspetto, la caratterizzazione del bilancio come strumento di direzione emerge dal suo stretto collegamento con l'organizzazione e con l'attività dei servizi che implica una logica budgettaria e che si esprime attraverso la novità del piano esecutivo di gestione.

Ma anche altre disposizioni del nuovo ordinamento finanziario e contabile si prestano ad essere interpretate in termini di programmazione di bilancio sicché, attraverso opportune integrazioni e ulteriori sviluppi in sede regolamentare, così come è avvenuto in diversi enti locali, si manifesta possibile configurare un "circolo virtuoso" cui riferire i processi di decisione, di gestione e di controllo del tipo indicato nella figura 4.

Contenuti programmatici dei bilanci

Il bilancio come strumento di governo

Il bilancio come strumento di direzione



Circolo virtuoso

Figura 4

Si tratta di uno schema logico di riferimento in cui gli strumenti e gli istituti vengono ordinati in maniera sequenziale e coerente. Lo schema non rappresenta tuttavia un modello meramente teorico e astratto, bensì trova nella sua stretta aderenza alla normativa vigente concrete possibilità di applicazione, in senso complessivo o parziale, laddove sussistano condizioni favorevoli.

PAG. 2028	PARAG. 2	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	SEZIONE V
--------------	-------------	------------	--	--------------

Programma di mandato, PGS e/o RPP

Bilancio pluriennale

Il bilancio annuale di previsione nella scia del bilancio pluriennale

Piano esecutivo di gestione

Il punto di partenza è dato dal Programma di mandato cui si collega il Piano generale di sviluppo e la Relazione previsionale e programmatica. Quest'ultima esplicita l'indirizzo politico-amministrativo espresso dal consiglio, individua gli obiettivi da raggiungere, nell'arco minimo di un triennio, orienta e informa gli altri strumenti di programmazione socio-economica, finanziaria e di bilancio.

Particolare rilievo assume l'individuazione più precisa possibile degli obiettivi da raggiungere, attraverso l'introduzione di opportuni indicatori, proprio perché la concretezza del piano è un requisito preliminare alla sua possibilità di attuazione mediante il collegamento con gli strumenti di bilancio. Significativo in tal senso è l'obbligo di allegare al bilancio il programma triennale dei lavori pubblici, previsto dalla legge 11 febbraio 1994, n. 109, che, dovendo necessariamente riferirsi ai progetti preliminari delle opere, almeno per il primo anno, può costituire una parte importante e concreta della Relazione medesima.

Alla Relazione previsionale e programmatica si collega il bilancio pluriennale che, nel prevedere il quadro dei mezzi finanziari disponibili nel medio periodo da destinare al finanziamento delle spese occorrenti alla realizzazione degli obiettivi individuati, svolge una duplice funzione come strumento di programmazione finanziaria. In primo luogo, esso traduce in termini finanziari gli obiettivi della Relazione previsionale e programmatica, operando una sorta di verifica di credibilità o di concretezza delle scelte di piano.

In altri termini, se l'obiettivo è stato indicato in termini troppo vaghi e generici, non si manifesta possibile la sua traduzione in termini finanziari e il processo di programmazione di bilancio si arresta. Se invece l'obiettivo risulta sufficientemente individuato, si può procedere in sede di bilancio pluriennale ad ulteriori precisazioni e pervenire poi alla quantificazione della spesa necessaria. Se infine l'obiettivo indicato nella Relazione previsionale e programmatica risulta definito in maniera puntuale e persino valutato correttamente con riferimento alla spesa, in sede di bilancio pluriennale se ne prenderà semplicemente atto.

L'altra funzione fondamentale del bilancio pluriennale consiste nella verifica della coerenza dell'entità della spesa necessaria per conseguire gli obiettivi programmati con le risorse finanziarie disponibili nel medio periodo. In considerazione della scarsità delle risorse e del requisito del pareggio del bilancio, questa verifica implica l'esigenza di individuare le priorità nelle scelte di piano e di graduare gli obiettivi da raggiungere nel periodo di tempo considerato in modo da assicurare la copertura delle spese necessarie alla loro realizzazione.

Nello schema in esame, il bilancio annuale di previsione si colloca nella scia del bilancio pluriennale di cui costituisce la parte afferente al primo anno. Tale coincidenza, espressamente prevista dalla legge, non va dunque intesa in termini meramente contabili, ma come necessario collegamento tra due strumenti che seguono la stessa logica e che si differenziano essenzialmente per il diverso periodo di tempo cui si riferiscono le rispettive previsioni. La funzione autorizzatoria attribuita al bilancio pluriennale e il sistema di classificazione della spesa, molto vicina a quella del bilancio annuale, confermano l'evidenza di una visione unitaria e fortemente integrata dei due documenti. In sostanza, il bilancio di previsione annuale può derivare interamente dal bilancio pluriennale e, nella qualità di documento fondamentale di autorizzazione della gestione, consentirà di effettuare le entrate e le spese in esso previste per realizzare gli obiettivi, o quella parte di essi, che si riferiscono al primo anno.

È evidente che nel processo di programmazione di bilancio fin qui descritto i vincoli di sequenzialità logica e di coerenza che caratterizzano i vari strumenti operano tutti con riferimento a un solo soggetto che è il consiglio comunale o provinciale competente a deliberare in materia.

Fin qui il modello indica un processo coerente e razionale di decisioni di entrata e di spesa. Ma non basta. È necessario che le decisioni si trasformino in azioni concrete, in risultati conseguiti, in effettive utilità per le comunità locali. Occorre in altri termini introdurre nuove e moderne soluzioni organizzative, chiarire ruoli e competenze all'interno dell'amministrazione, rendere operanti i sistemi di controllo previsti dalla normativa.

Un notevole passo avanti in tale direzione è rappresentato dal Piano esecutivo di gestione (PEG) con il quale la giunta, sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, determina gli obiettivi da raggiungere da parte dei dirigenti o dei responsabili dei servizi e assegna loro le dotazioni necessarie al conseguimento degli obiettivi medesimi.

Questo importante strumento, se ben redatto, può realizzare il collegamento tra decisioni di bilancio e gestione, dando applicazione al principio della distinzione delle funzioni tra organi di governo e dirigenti. Proprio in virtù del richiamato principio, i fenomeni di gestione del bilancio dovrebbero riguardare esclusivamente le strutture organizzative degli enti locali e svolgersi all'interno delle medesime interessando i processi di lavoro e coinvolgendo la responsabilità dei dirigenti. Ne consegue che l'effettiva realizzazione degli obiettivi di gestione assegnati dipenderà molto dall'efficienza organizzativa e dalle qualità professionali del personale, ma anche dalla capacità di introdurre nuovi metodi di lavoro in grado di superare i tradizionali e inefficienti modelli burocratici.

Così, per esempio, in un sistema di programmazione di bilancio, il modello dell' "organizzazione per progetti", che affida a singole strutture o a gruppi di lavoro l'attuazione di iniziative ben definite in

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 2-3	PAG. 2029
---------------------	--	-------------------	----------------------	---------------------

termini progettuali, di tempo e di risultato, è senz'altro preferibile al modello dell' "organizzazione per atti" che, immersa e dispersa nella grande varietà di provvedimenti da porre in essere, segue le più stravaganti procedure e finisce per perdere di vista il risultato da raggiungere.

La logica della gestione basata sui risultati si manifesta indispensabile per rendere significativi i nuovi strumenti di controllo previsti dalla normativa e che saranno illustrati in seguito. La fase del controllo completa il circolo virtuoso della programmazione di bilancio e consente, tra l'altro, di poter disporre di utili informazioni sull'andamento della gestione con riferimento ai costi sostenuti, ai risultati conseguiti, agli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati, alle cause che li hanno determinati e a numerosi altri aspetti.

Si tratta di valutazioni complesse, ma importanti ai fini della verifica del processo di decisione e di gestione perché consentono di riprendere in esame gli obiettivi individuati nei documenti di programmazione per procedere a una loro eventuale conferma, eliminazione o riformulazione. Più in generale, tali valutazioni consentono di "aggiustare il tiro" in un sistema continuo e circolare di programmazione scorrevole.

Un impulso notevole all'implementazione di tale modello è dato dal decreto 150/2009 che, attraverso l'adozione obbligatoria per tutte le amministrazioni pubbliche del *ciclo di gestione della performance* e dei relativi strumenti di programmazione, monitoraggio e controllo della performance organizzativa e individuale consente di ricondurre il intero sistema delle decisioni e della gestione nella giusta direzione del soddisfacimento dei bisogni pubblici in un quadro di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa.

3 - LA DISCIPLINA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

3.1 - Il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 e successive modifiche: riordino e potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche

La disciplina fondamentale dei controlli interni è contenuta nel decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 che si colloca nella scia della riforma delle amministrazioni pubbliche non soltanto sul piano formale, vale a dire come provvedimento di attuazione della legge delega 59/1997, ma soprattutto in termini logici. Come si evince anche dalla sua stessa denominazione, il decreto rappresenta la conseguenza di un diverso modo di amministrare fondato sui nuovi principi di indirizzo, di organizzazione e di gestione che si ispirano al metodo della programmazione e all'esigenza di realizzare l'efficienza, l'efficacia, l'economicità e la trasparenza dell'azione amministrativa.

Il sistema dei controlli interni è costituito da:

- il controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- il controllo di gestione;
- la valutazione della dirigenza;
- la valutazione e controllo strategico.

Il decreto detta al riguardo alcuni principi generali che possono riassumersi come segue:

- a) collegamento del controllo strategico con l'attività di pianificazione strategica e di indirizzo politico - amministrativo. Se non c'è programmazione, non può esserci controllo;
- b) diffusione del controllo di gestione nelle singole unità organizzative. Questo principio comporta una svolta rispetto alla via originariamente tracciata dall'articolo 20 del decreto legislativo 29/93 secondo il quale ogni amministrazione pubblica avrebbe dovuto avere un servizio di controllo interno o un nucleo di valutazione. Nella sua prima introduzione, quindi, il controllo di gestione faceva capo ad un'unica struttura. Questa via è stata abbandonata, con diverse motivazioni, ma soprattutto perché quel sistema non ha trovato applicazione adeguata. Il controllo di gestione è inteso, nel decreto legislativo 286/99, come controllo diffuso, affidato a diverse strutture all'interno di ciascuna amministrazione pubblica. Tali strutture collaborano con il dirigente per consentirgli di svolgere la funzione di controllo che gli è propria. Infatti, in base al principio della distinzione delle funzioni tra organi di governo e dirigenti, spettano a questi ultimi tutti i compiti di gestione che essi esercitano con autonomi poteri di organizzazione e di spesa, ma anche di controllo (controllo direzionale), assumendone la responsabilità esclusiva;
- c) diversità dei soggetti preposti al controllo di gestione da quelli cui compete la valutazione e il controllo strategico. Anche questo è un principio nuovo rispetto all'indirizzo fissato nel 1993. I servizi di controllo interno non provvedono più al controllo di gestione e le strutture preposte al controllo di gestione non si occupano più di valutazione dei dirigenti. Così, ad esempio, nelle amministrazioni statali, la valutazione dei dirigenti compete al dirigente generale preposto alla struttura da cui dipendono; la valutazione dei dirigenti preposti agli uffici di direzione generale compete al ministro, su proposta dell'organismo indipendente di valutazione. La valutazione della

Nuovi modelli organizzativi

Significatività dei controlli interni

Il ciclo di gestione della performance

D.Lgs. 286/99: collegamento formale e logico con la riforma delle A.P.

Forme di controllo interno

Indirizzo politico e controllo strategico

Controllo di gestione diffuso nelle strutture

Distinzione tra soggetti preposti al controllo strategico e a quello di gestione

PAG. 2030	PARAG. 3	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	SEZIONE V
--------------	-------------	------------	--	---------------------

Esclusività del controllo di regolarità amministrativa e contabile

dirigenza si svolge, pertanto, a due livelli, con una distinzione netta tra chi svolge il controllo di gestione e chi fa la valutazione, anche se nel fare la valutazione occorre tener conto dei risultati della gestione;

- d) integrazione delle funzioni di controllo strategico, di controllo di gestione e di valutazione. In altri termini, ogni forma di controllo concorre, nella sua specificità, a consentire il monitoraggio complessivo della performance in un sistema integrato e organico;
- e) esclusività dei soggetti cui compete il controllo di regolarità amministrativa e contabile. Le strutture preposte al controllo di gestione e al controllo strategico non possono occuparsi di controllo di regolarità amministrativa e contabile. Questo aspetto di *esclusività soggettiva* è sottolineata dalla norma anche perché in passato alcuni servizi di controllo interno, incontrando difficoltà nell'affrontare il controllo di gestione, si sono a volte "rifugiati" nel controllo di regolarità.

Modifiche introdotte dalla legge 248/2006

Il decreto 286/1999 ha subito successive modifiche che tuttavia non hanno inciso sull'impianto complessivo.

Nel 2006, l'articolo 6 è stato modificato dall'articolo 31 del decreto-legge 4.7.2006, convertito nella legge 4.8.2006, n. 248, con riferimento alla direzione del Servizio di controllo interno operante in ciascun Ministero tra gli uffici di diretta collaborazione del Ministro. La norma prevede che il Servizio di controllo interno possa essere diretto da un organo monocratico oppure da un organo collegiale composto da tre componenti, tra i quali viene nominato il Presidente. La norma prevede, inoltre, che il contingente di personale addetto agli uffici medesimi preposti all'attività di valutazione e controllo strategico non può superare il 10% di quello complessivamente assegnato agli uffici di diretta collaborazione degli organi di indirizzo politico. In quanto dettata nell'ambito delle misure di contenimento della spesa pubblica, la norma è stata ritenuta applicabile anche agli enti locali che, ai sensi dell'art. 147 del TUEL, hanno istituito servizi di controllo interno, nuclei di valutazione o altri organismi collegiali di controllo. Ben più importanti si manifestano tuttavia le modifiche introdotte nel 2009 con il decreto legislativo del 27 ottobre n. 150 (decreto Brunetta) che ha, tra l'altro, disciplinato i nuovi sistemi di misurazione e di valutazione della performance organizzativa e individuale.

Modifiche introdotte con D.Lgs. 150/2009

A decorrere dalla data del 30 aprile 2010, sono state abrogate le disposizioni concernenti:

- le strutture preposte alla valutazione dei dirigenti
- l'esonero dall'obbligo di denuncia da parte degli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico
- la valutazione del personale con incarico dirigenziale
- i servizi di controllo interno e i relativi compiti
- la struttura di coordinamento presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Disposizioni del D.Lgs. 286/1999 abrogate

In particolare, l'abrogazione ha riguardato le seguenti disposizioni riportate in corsivo (articolo 30, quarto comma D.Lgs. 150/2009):

- a) il terzo periodo dell'articolo 1, comma 2, lettera a)
"a) l'attività di valutazione e controllo strategico supporta l'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico-amministrativo di cui agli articoli 3, comma 1, lettere b) e c), e 14 del decreto n. 29. Essa è pertanto svolta da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico-amministrativo. Le strutture stesse svolgono, di norma, anche l'attività di valutazione dei dirigenti direttamente destinatari delle direttive emanate dagli organi di indirizzo politico-amministrativo, in particolare dai Ministri, ai sensi del successivo articolo 8";
- b) l'articolo 1, comma 6
"6. Gli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico riferiscono sui risultati dell'attività svolta esclusivamente agli organi di vertice dell'amministrazione, ai soggetti, agli organi di indirizzo politico-amministrativo individuati dagli articoli seguenti, a fini di ottimizzazione della funzione amministrativa. In ordine ai fatti così segnalati, e la cui conoscenza consegue dall'esercizio delle relative funzioni di controllo o valutazione, non si configura l'obbligo di denuncia al quale si riferisce l'articolo 1, comma 3, della legge 14 gennaio 1994, n. 20";
- c) l'articolo 5
"La valutazione del personale con incarico dirigenziale.
1. Le pubbliche amministrazioni, sulla base anche dei risultati del controllo di gestione, valutano, in coerenza a quanto stabilito al riguardo dai contratti collettivi nazionali di lavoro, le prestazioni dei propri dirigenti, nonché i comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse professionali, umane e organizzative ad essi assegnate (competenze organizzative).
2. La valutazione delle prestazioni e delle competenze organizzative dei dirigenti tiene particolarmente conto dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione. La valutazione ha periodicità annuale. Il procedimento per la valutazione è ispirato ai principi della diretta

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2031
--------------	--	------------	-------------	--------------

conoscenza dell'attività del valutato da parte dell'organo proponente o valutatore di prima istanza, della approvazione o verifica della valutazione da parte dell'organo competente o valutatore di seconda istanza, della partecipazione al procedimento del valutato.

3. Per le amministrazioni dello Stato, la valutazione è adottata dal responsabile dell'ufficio dirigenziale generale interessato, su proposta del dirigente, eventualmente diverso, preposto all'ufficio cui è assegnato il dirigente valutato. Per i dirigenti preposti ad uffici di livello dirigenziale generale, la valutazione è adottata dal capo del dipartimento o altro dirigente generale sovraordinato. Per i dirigenti preposti ai centri di responsabilità delle rispettive amministrazioni ed ai quali si riferisce l'articolo 14, comma 1, lettera b), del decreto n. 29, la valutazione è effettuata dal Ministro, sulla base degli elementi forniti dall'organo di valutazione e controllo strategico.

4. La procedura di valutazione di cui al comma 3, costituisce presupposto per l'applicazione delle misure di cui all'articolo 21, commi 1 e 2, del decreto n. 29, in materia di responsabilità dirigenziale. In particolare, le misure di cui al comma 1, del predetto articolo si applicano allorchè i risultati negativi dell'attività amministrativa e della gestione o il mancato raggiungimento degli obiettivi emergono dalle ordinarie ed annuali procedure di valutazione. Tuttavia, quando il rischio grave di un risultato negativo si verifica prima della scadenza annuale, il procedimento di valutazione può essere anticipatamente concluso. Il procedimento di valutazione è anticipatamente concluso, inoltre nei casi previsti dal comma 2, del citato articolo 21, del decreto n. 29.

5. Nel comma 8 dell'articolo 20 del decreto n. 29, sono aggiunte alla fine del secondo periodo le seguenti parole: “, ovvero, fino alla data di entrata in vigore di tale decreto, con provvedimenti dei singoli Ministri interessati”. Sono fatte salve le norme proprie dell'ordinamento speciale della carriera diplomatica e della carriera prefettizia, in materia di valutazione dei funzionari diplomatici e prefettizi”;

d) l'articolo 6, commi 2 e 3

“2. Gli uffici ed i soggetti preposti all'attività di valutazione e controllo strategico riferiscono in via riservata agli organi di indirizzo politico, con le relazioni di cui al comma 3, sulle risultanze delle analisi effettuate. Essi di norma supportano l'organo di indirizzo politico anche per la valutazione dei dirigenti che rispondono direttamente all'organo medesimo per il conseguimento degli obiettivi da questo assegnatigli.

3. Nelle amministrazioni dello Stato, i compiti di cui ai commi 1 e 2 sono affidati ad apposito ufficio, operante nell'ambito delle strutture di cui all'articolo 14, comma 2, del decreto n. 29, denominato servizio di controllo interno e dotato di adeguata autonomia operativa. La direzione dell'ufficio può essere dal Ministro affidata anche ad un organo collegiale, ferma restando la possibilità di ricorrere, anche per la direzione stessa, ad esperti estranei alla pubblica amministrazione, ai sensi del predetto articolo 14, comma 2, del decreto n. 29. I servizi di controllo interno operano in collegamento con gli uffici di statistica istituiti ai sensi del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 322. Essi redigono almeno annualmente una relazione sui risultati delle analisi effettuate, con proposte di miglioramento della funzionalità delle amministrazioni. Possono svolgere, anche su richiesta del Ministro, analisi su politiche e programmi specifici dell'amministrazione di appartenenza e fornire indicazioni e proposte sulla sistematica generale dei controlli interni nell'amministrazione”;

e) l'articolo 11, comma 3.

“3. Le iniziative di coordinamento, supporto operativo alle amministrazioni interessate e monitoraggio sull'attuazione del presente articolo sono adottate dal Presidente del Consiglio dei Ministri, supportato da apposita struttura della Presidenza del Consiglio dei Ministri. È ammesso il ricorso a un soggetto privato, da scegliersi con gara europea di assistenza tecnica, sulla base di criteri oggettivi e trasparenti”.

Occorre inoltre considerare che, con decorrenza 11 novembre 2009 (data di entrata in vigore del decreto 150/2009), la definizione, l'adozione e la pubblicizzazione degli *standard* di qualità, i casi e le modalità di adozione delle carte dei servizi, i criteri di misurazione della qualità dei servizi, le condizioni di tutela degli utenti, i casi e le modalità di indennizzo dell'utenza, per mancato rispetto degli *standard* di qualità, sono stabiliti dal Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta della Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche. Tuttavia, quando si tratta di servizi erogati direttamente o indirettamente dalle regioni e dagli enti locali, è prevista l'intesa con la Conferenza unificata.

Un ulteriore, importante modifica al decreto 286/1999 è intervenuta con il decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123 il quale, nel dettare disposizioni concernenti la riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e il potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, abroga l'articolo 2, commi 2 e 4, del decreto in esame. Detti commi stabilivano:

**Modifiche
introdotte
dal D.Lgs.
123/2011**

PAG. 2032	PARAG. 3	CAP. 45	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

- comma 2: *“Le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore”*
- comma 4: *“I membri dei collegi di revisione degli enti pubblici sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'Albo dei revisori contabili. Le amministrazioni pubbliche, ove occorra, ricorrono a soggetti esterni specializzati nella certificazione dei bilanci”.*

Potenziamento
soggetti e
strumenti

In sostanza, pur rimanendo in piedi l'impostazione originaria del sistema dei controlli interni disciplinato dal decreto legislativo 286/1999, il controllo di regolarità amministrativa e contabile e la valutazione dei dirigenti hanno assunto, negli ultimi anni, un particolare rilievo dando luogo al potenziamento dei soggetti e degli strumenti di controllo ai fini della concreta attuazione dei delicati processi di monitoraggio rivolti ad assicurare il buon funzionamento delle amministrazioni pubbliche e il rispetto della rigorosa normativa sul contenimento della spesa.

Decreto-legge
174/2012:
articolo 3,
comma 1, lett. d

3.2 - La nuova disciplina del sistema dei controlli interni negli enti locali

Negli enti locali l'articolo 147 del TUEL disciplinava la tipologia dei controlli interni nelle stesse forme previste dal decreto legislativo 286/1999 (controllo di regolarità amministrativa e contabile – controllo di gestione – valutazione delle prestazioni dei dirigenti – controllo strategico) affidando all'autonomia normativa e organizzativa degli enti locali l'individuazione delle metodologie degli strumenti idonei a realizzarle. Ora l'articolo 3, comma 1, lettera d) del decreto – legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 interviene nella materia sostituendo l'articolo 147 con un nuovo testo che amplia la sfera di riferimento del controllo:

Nuovo testo
dell'articolo 147
del TUEL

“Art. 147. - (Tipologia dei controlli interni).

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, 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”.

Il nuovo sistema
dei controlli
interni

In base al nuovo articolo 147 del TUEL, le forme di controllo che costituiscono il sistema dei controlli interni degli enti locali sono dunque le seguenti:

- controllo di regolarità amministrativa e contabile
- controllo di gestione
- controllo strategico
- controllo degli equilibri finanziari della gestione.

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2033
---------------------	--	-------------------	--------------------	---------------------

A tali forme si aggiungono negli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti, nei tempi previsti dalla norma, i seguenti ulteriori controlli:

- controllo sulla efficacia, efficienza ed economicità degli organismi gestionali esterni all'ente
- controllo sulla qualità dei servizi erogati sia direttamente che attraverso organismi gestionali esterni.

La disciplina del sistema dei controlli interni resta affidata all'autonomia normativa e organizzativa dell'ente, ma per quanto riguarda i principi, la norma prevede deroghe per gli enti locali i quali sono più liberi, rispetto allo Stato e ad altre amministrazioni pubbliche, nel dettare la disciplina regolamentare. In ogni caso dovranno rispettare il principio fondamentale della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione.

L'articolo 3, comma 2, del citato decreto-legge 174/2012 pone tuttavia termini rigorosi per adottare il regolamento. Esso stabilisce: *"Gli strumenti e le modalità di controllo interno di cui al comma 1, lettera d), sono definiti con regolamento adottato dal Consiglio e resi operativi dall'ente locale entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, dandone comunicazione al Prefetto ed alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Decorso infruttuosamente il termine di cui al periodo precedente, il Prefetto invita gli enti che non abbiano provveduto ad adempiere all'obbligo nel termine di sessanta giorni. Decorso inutilmente il termine di cui al periodo precedente il Prefetto inizia la procedura per lo scioglimento del Consiglio ai sensi dell'articolo 141 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni"*.

Tenendo presente che il decreto-legge 174/2012 è entrato in vigore l'11 ottobre 2012, gli enti locali dovranno provvedere a disciplinare e a rendere operativo il sistema dei controlli interni con regolamento che il Consiglio dovrà adottare entro il 10 gennaio 2013.

3.3 - Il controllo di regolarità amministrativa e contabile: disciplina generale

In merito al controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, il decreto legislativo 286/99 contiene una definizione generale dell'istituto all'articolo 1, comma 1, lett. a) e dedica al medesimo istituto l'articolo 2, che rinvia alle leggi vigenti in materia l'individuazione dei soggetti e le modalità di esercizio del controllo.

In sostanza, le amministrazioni sono libere di introdurre forme di controllo di regolarità amministrativa e contabile, ma, in ogni caso, devono rispettare quattro principi contenuti nel decreto:

1. garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa;
2. affidare questa forma di controllo solo agli organi espressamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione;
3. escludere, di norma, le verifiche da effettuarsi in via preventiva;
4. ricondurre in ogni caso all'organo amministrativo competente la responsabilità delle definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto.

Questi ultimi due principi sottendono un concetto-base della riforma che è quello di attribuire al dirigente la piena responsabilità della gestione, senza coperture formali di alcun tipo.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile non è nuovo nell'esperienza della pubblica amministrazione. In particolare, il controllo contabile è sempre esistito fin dalle origini, mentre il controllo di regolarità amministrativa, per quanto riguarda gli enti locali, si è caratterizzato in passato attraverso il controllo di legittimità sugli atti affidato ad un soggetto esterno (GPA e poi CORECO) e con effetti che potevano dar luogo alla nullità dell'atto. Nell'ambito della riforma della PA, questa forma di controllo è stata rivisitata in chiave di controllo collaborativo in considerazione dell'esigenza di non frenare l'azione amministrativa, bensì di agevolarla e di sospingerla verso forme legittime, regolari e corrette. Ma l'innovazione non ha funzionato, almeno in gran parte dei casi, ed è così intervenuto il decreto legislativo 123/2011 che ha dettato al riguardo nuove norme che si applicano direttamente alle amministrazioni centrali dello Stato e che costituiscono per gli enti locali, le regioni, le province autonome di Trento e Bolzano e enti del SSN disposizioni di principio ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

Il decreto è stato emanato in attuazione della delega contenuta nell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, modificata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39; la nuova legge organica in materia di contabilità e finanza pubblica che ha recepito le regole adottate al livello dell'Unione europea sul controllo delle politiche di bilancio ai fini del contenimento dei disavanzi eccessivi e della riduzione del debito dei Paesi appartenenti all'eurozona. Per questi motivi la riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile risente del clima di rigore e ripristina una serie di controlli preventivi sull'attività amministrativa.

Disciplina regolamentare del sistema

Termini rigorosi

Principi generali del controllo di regolarità amm. va e contabile

Piena responsabilità gestionale del dirigente

Il decreto legislativo 123/2011

PAG. 2034	PARAG. 3	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Principi e criteri direttivi della nuova disciplina

I principi e criteri direttivi della delega contenuti nel citato articolo 49 riguardano:

- potenziamento delle strutture e degli strumenti di controllo e monitoraggio della Ragioneria generale dello Stato ai fini della realizzazione periodica di un programma di analisi e valutazione della spesa delle amministrazioni centrali
- condivisione tra il MEF – Ragioneria generale dello Stato –, gli organismi indipendenti di valutazione della performance e gli uffici di statistica dei ministeri delle relative banche dati
- previsioni di sanzioni amministrative pecuniarie in caso di mancata comunicazione dei dati da parte dei dirigenti responsabili delle amministrazioni interessate
- graduale estensione del programma di analisi e valutazione della spesa alle altre amministrazioni pubbliche
- riordino del sistema dei controlli preventivi e successivi, loro semplificazione e razionalizzazione, nonché revisione dei termini attualmente previsti per il controllo con previsioni di programmi annuali basati sulla complessità degli atti, sulla loro rilevanza ai fini della finanza pubblica e sull'efficacia dell'esercizio del controllo.

Applicazione in via di principio delle disposizioni sull'analisi della spesa

In attuazione di detti principi e criteri direttivi, il decreto legislativo 123/2011, le cui disposizioni si applicano agli enti locali solo in via di principio ai fini del coordinamento della finanza pubblica, si compone di 30 articoli e può essere esaminato con riferimento a due parti fondamentali:

- la nuova disciplina dei controlli di regolarità amministrativa e contabile, che si riferisce alle amministrazioni centrali dello Stato, ma che contiene importanti definizioni a carattere generale
- l'analisi e la valutazione della spesa, di cui è prevista l'estensione a tutte le amministrazioni pubbliche.

Reintroduzione dei controlli preventivi

Sotto il primo aspetto, a parte la reintroduzione dei controlli preventivi su una numerosa serie di atti amministrativi dei ministeri, l'articolo 2, comma 2, precisa che il controllo di regolarità amministrativa e contabile ha per oggetto "gli atti aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle altre amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici" e aggiunge al comma 5 che esso "è volto a garantire la legittimità contabile e amministrativa, al fine di assicurare la trasparenza, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, e si svolge in via preventiva o successiva rispetto al momento in cui l'atto di spesa spiega i suoi effetti, secondo i principi e i criteri stabiliti dal presente decreto".

Distinzione tra controllo contabile e controllo amministrativo

Interessante si manifesta inoltre la distinzione tra il "controllo contabile" e il "controllo amministrativo" che sono affidati nello Stato al medesimo organo. Il primo si conclude con il visto che, come oggi già avviene, deve essere comunque rifiutato quando:

- gli atti di spesa pervengano all'ufficio di controllo oltre il 31 dicembre
- la spesa ecceda lo stanziamento del capitolo di bilancio
- l'imputazione della spesa sia errata
- siano violate disposizioni che prevedono specifici limiti a talune categorie di spesa
- non vi sia compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio.

Attività di analisi e valutazione della spesa

Il controllo amministrativo resta invece ancorato alla verifica della regolarità dell'atto con riferimento alla normativa vigente e si incrocia, per determinati atti, con il controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti.

Maggiore novità presenta la disciplina dell'attività di analisi e valutazione della spesa prevista dall'articolo 4 del decreto in esame. Essa viene definita come "l'attività sistematica di analisi della programmazione e della gestione delle risorse finanziarie e dei risultati conseguiti dai programmi di spesa, finalizzata al miglioramento del grado di efficienza ed efficacia della spesa pubblica anche in relazione al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica". Nelle amministrazioni dello Stato l'attività è svolta dai nuclei di valutazione del MEF con il concorso degli uffici centrali del bilancio, le Ragionerie territoriali dello Stato e i Servizi ispettivi di finanza pubblica, secondo le modalità indicate nel decreto. Ma tutte le amministrazioni pubbliche, e quindi anche gli enti locali, sono tenute a svolgere, nell'ambito della propria autonomia, "attività di analisi della spesa, di monitoraggio e valutazione degli interventi, al fine di ottimizzare l'utilizzo delle risorse e di promuovere una maggiore efficienza ed efficacia della spesa pubblica".

Altre aspetti importanti del decreto riguardano la programmazione dei controlli (articolo 12) e dell'attività di analisi e valutazione della spesa (articolo 25), la condivisione delle banche dati (articolo 27), la disciplina dei controlli dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti e organismi pubblici (Titolo III).

3.4 - Il controllo di regolarità amministrativa e contabile negli enti locali

L'articolo 147 del TUEL n. 267/2000, come sostituito dall'articolo 3, comma 1, lettera d) del decreto legislativo 174/2012, attribuisce agli enti locali la disciplina del sistema di controlli interni e, in particolare, l'individuazione degli strumenti e delle metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile,

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2035
--------------	--	------------	-------------	--------------

la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Detta disciplina dovrà però tener conto di quanto stabilito al riguardo dall'articolo 147/bis, introdotto dal decreto citato:

“ 147-bis. - (Controllo di regolarità amministrativa e contabile). - 1. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva della formazione dell'atto, da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria.

2. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è inoltre assicurato, nella fase successiva, secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del segretario, in base alla normativa vigente. Sono soggette al controllo le determinazioni di impegno di spesa, gli atti di accertamento di entrata, gli atti di liquidazione della spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento.

3. Le risultanze del controllo di cui al comma 2 sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale”.

Come si può osservare, la norma estende la gamma dei soggetti investiti della funzione di controllo includendo, nella fase preventiva, il responsabile del servizio interessato e il responsabile del servizio finanziario e prevedendo, nella fase successiva, la direzione del segretario nell'ambito delle modalità di esercizio che saranno stabilite dall'ente. Il controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile rappresenta una novità e riguarda gli atti di gestione più rilevanti individuati dalla norma da scegliere con motivate tecniche di campionamento, anche in considerazione del loro numero.

Particolare rilievo assume al riguardo l'obbligo della trasmissione delle risultanze del controllo a:

- i responsabili dei servizi, affinché possano conoscerle e, in caso di irregolarità riscontrate, possano introdurre le necessarie rettifiche per la loro eliminazione conformandosi alle direttive impartite dal segretario (controllo collaborativo)
- agli organi di revisione, i quali terranno presenti dette risultanze nell'esercizio delle loro funzioni
- agli OIV e agli altri soggetti incaricati della valutazione dei risultati che terranno presenti dette risultanze tra gli elementi di riferimento della valutazione
- al consiglio, per un'utile conoscenza ai fini del controllo politico-amministrativo sull'attività della giunta.

In ordine ai principali soggetti preposti all'esercizio del controllo di regolarità amministrativa e contabile, l'articolo 2 del decreto legislativo 286/1999 contiene al primo comma riferimenti espliciti agli organi di revisione, agli uffici di ragioneria, ai servizi ispettivi, agli ispettorati di finanza della ragioneria generale dello Stato.

Con riferimento agli enti locali, il vigente ordinamento finanziario e contabile (Parte II del TUEL n. 267/2000) prevede almeno due organismi sicuramente deputati al controllo interno di regolarità amministrativa e contabile: il servizio finanziario e l'organo di revisione. In base alla propria autonomia regolamentare, gli enti locali possono tuttavia prevedere ulteriori organismi, strutture o soggetti cui attribuire le indicate funzioni di controllo o parte delle medesime. In realtà, il controllo esercitato dagli organismi suddetti è più di regolarità contabile che non di regolarità amministrativa e pertanto occorre quest'ultimo aspetto del controllo in maniera più ampia nel Regolamento.

- I controlli del Servizio finanziario: il controllo degli equilibri finanziari della gestione

La funzione fondamentale del responsabile del Servizio finanziario consiste nel rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria sui provvedimenti di spesa. Tuttavia, l'articolo 153 del testo unico configura i servizi finanziari o di ragioneria (o qualificazione corrispondente) come strutture di coordinamento e di gestione dell'attività finanziaria e attribuisce ai medesimi funzioni che non sono soltanto di mero controllo contabile, ma che si estendono al controllo sugli equilibri del bilancio. È questo un campo tipico del controllo contabile inteso in senso moderno; un controllo che non si limita soltanto a verificare se l'impegno di spesa superi o meno lo stanziamento, o se gli atti di liquidazione sono in ordine, ma che va ben oltre per interessare i processi di gestione delle entrate e delle spese ed evitare il formarsi degli squilibri di bilancio nel corso dell'esercizio. Le modifiche introdotte all'articolo 153 dall'articolo 3 del D.L. 174/2012 rafforzano questa funzione. Il controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa viene configurato all'interno del sistema dei controlli interni e disciplinato dal regolamento di contabilità dell'ente nel rispetto delle disposizioni sull'ordinamento finanziario e contabile e delle norme che regolano il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica (pauo

Art. 147/bis TUEL
introdotto da art.
3 D.L. 174/2012i

Parere di
regolarità tecnica
e contabile e
visto

Controllo
successivo

Trasmissione
delle risultanze
del controllo

Soggetti del
controllo: servizio
finanziario
e organo di
revisione

Servizio
finanziario

Modifiche
introdotte all'art.
153 del TUEL

Controllo
degli equilibri
della gestione

PAG. 2036	PARAG. 3	CAP. 45	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Autonomia
del responsabile
del Servizio
finanziario

Rispetto
del principio
della veridicità
del bilancio

Verifica
dell'accerta-
mento delle
entrate e
dell'impegno
delle spese

Pareri di
regolarità
contabile e
attestazioni
di copertura
finanziaria

Modifiche
introdotte all'art.
239 TUEL dal D.L.
174/2012

di stabilità interno). Esso implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni e o si svolge sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione. È altresì previsto il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità (articolo 147 – *quinquies* introdotto dal decreto-legge 174/2012).

Ulteriori disposizioni di modifica al TUEL mirano a rendere più autonoma la posizione del responsabile del servizio finanziario in linea con i più ampi compiti di controllo affidati, soprattutto in materia di salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica *"Nell'esercizio di tali funzioni il responsabile del servizio finanziario agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica"* (parole aggiunte al comma 4 dell'articolo 153).

In sostanza, il ruolo di controllo del servizio finanziario assume una configurazione più ampia, come emerge dall'attribuzione al responsabile del servizio finanziario delle seguenti funzioni:

1. verifica della veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa avanzate dai diversi servizi, da iscriversi sia nel bilancio annuale che nel bilancio pluriennale. Questo principio trova sviluppo dettagliato nei singoli regolamenti di contabilità i quali disciplinano il processo di formazione del bilancio prevedendo, di norma, che alla sua elaborazione partecipano non soltanto il dirigente del servizio finanziario, ma anche i responsabili dei vari servizi. Questi ultimi formulano proposte di stanziamento che assumono particolare rilievo nel momento in cui il bilancio si sviluppa nel PEG e i responsabili dei servizi sono gli attori principali nella gestione. Il responsabile del servizio finanziario degli enti locali ha dunque il compito di garantire il rispetto del principio del pareggio del bilancio in senso sostanziale. Anzi, la verifica del pareggio di bilancio si configura come la prima operazione del controllo contabile nell'ambito del nuovo sistema dei controlli. Le entrate devono essere previste in base a criteri attendibili, in modo da poter avere una buona probabilità di verificarsi; la previsione della spesa deve essere il risultato di analisi approfondite rivolte a definire non soltanto la compatibilità con il quadro delle risorse disponibili, ma anche la sua adeguatezza rispetto allo scopo che si prefigge. Il controllo contabile dovrebbe, pertanto, essere fondato sulla congruità, sulla coerenza e sulla attendibilità delle previsioni e non soltanto sulla regolarità formale dell'atto o degli atti amministrativi nei quali si manifestano gli strumenti di bilancio. Esso dovrebbe mirare a verificare, in sostanza, l'idoneità delle previsioni di bilancio a riflettere l'effettiva situazione finanziaria dell'ente e la sua capacità di spesa. Questa operazione ha il significato di una vera e propria certificazione;
2. verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese. Anche questa funzione presenta elementi di novità ed è preordinata al mantenimento del pareggio del bilancio. Il regolamento di contabilità deve disciplinare le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni da parte del responsabile finanziario al sindaco, al presidente del consiglio, all'organo di revisione e alla competente sezione regionale di controllo della corte dei conti (articolo 3 D.L. 174/2012) quando la verifica sull'andamento della gestione evidenzia il formarsi di situazioni tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. Il consiglio è tenuto a provvedere a ricondurre il bilancio in equilibrio e, in mancanza, è previsto il suo scioglimento;
3. al servizio finanziario sono altresì attribuiti alcuni compiti puntuali di controllo di regolarità contabile. Tra questi compiti si annovera la formulazione del parere di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione e di determinazione dei soggetti abilitati. Le modalità per l'esercizio di tali compiti sono disciplinate dal regolamento di contabilità, ma quello più importante è rappresentato, senza dubbio, dall'attestazione di copertura sui provvedimenti di impegno delle spese. In particolare, gli atti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e diventano esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile, attestante la copertura finanziaria.

- I controlli dell'organo di revisione economico-finanziaria

Per quanto riguarda il controllo esercitato dagli organi di revisione economico-finanziaria, occorre richiamare l'articolo 239 del testo unico 267/2000 modificato dall'articolo 3 del decreto-legge 174/2012.

In realtà, la norma configura la fisionomia dell'organo di revisione come organo di supporto delle funzioni del consiglio attraverso l'attribuzione di una vasta serie di compiti di tipo collaborativo, di tipo consultivo e di controllo i quali vanno oltre la funzione di revisione economico-finanziaria intesa in senso stretto. In ordine ai pareri, l'articolo 3 del decreto-legge citato ha sostituito la lettera b) del comma 1 dell'articolo 239 estendendo l'ambito interessato. Afferma la norma che l'organo di revisione esprime *"pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:*

1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2037
--------------	--	------------	-------------	--------------

- 2) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio;
3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
4) proposte di ricorso all'indebitamento;
5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali". E il comma 1-bis aggiunto stabilisce:

"Nei pareri di cui alla lettera b) del comma 1 è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'articolo 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori.

L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione".

In particolare, sulla proposta di bilancio di previsione e sulla Relazione al rendiconto della gestione rappresentano i compiti fondamentali e caratteristici dell'organo di revisione nell'esercizio della sua funzione di controllo e di collaborazione con il consiglio.

Ma sotto il primo aspetto, il comma 1, lettera b) dell'articolo 239, come modificato, prevede che i pareri debbano essere espressi anche sugli strumenti di programmazione economico-finanziaria, sulle variazioni di bilancio e sulla verifica degli equilibri. Ne deriva che i pareri medesimi riguardano le seguenti proposte della giunta concernenti:

- il Programma di mandato (o di governo)
- Il Piano generale di sviluppo
- la Relazione previsionale e programmatica
- il Bilancio pluriennale
- il Bilancio di previsione annuale
- la deliberazione con la quale i comuni verificano la quantità e la qualità di aree e fabbricati da destinare alla residenza e alle attività produttive e terziarie che potranno essere ceduti in proprietà o in diritto di superficie
- il programma triennale dei lavori pubblici e il relativo elenco annuale, da allegare al bilancio ai sensi della legge 11 febbraio 1994, n. 109 e successive modificazioni
- le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote di imposta e le eventuali maggiori detrazioni, nonché i tassi di copertura in percentuale dei costi dei servizi a domanda individuale
- l'esatta compilazione delle tabelle relative al rispetto delle norme sul patto di stabilità interno e ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale.

Il parere si estende inoltre ad altri documenti allegati al bilancio, come il piano occupazionale, l'elenco dei mutui assunti, i documenti dimostrativi degli stanziamenti previsti nel bilancio medesimo e riguarda anche i provvedimenti di variazione del bilancio stesso e di verifica degli equilibri finanziari della gestione.

Il parere va espresso formulando un giudizio motivato di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio, dei programmi e dei progetti. Particolare attenzione sarà pertanto posta dall'organo di revisione all'esame del programma triennale dei lavori pubblici e del relativo elenco annuale, allo scopo di verificare non soltanto il rispetto delle norme previste dalla legislazione vigente in materia di lavori pubblici, ma anche la fattibilità e la coerenza delle opere incluse nell'elenco con i tempi e con i finanziamenti previsti in bilancio.

I pareri espressi dall'organo di revisione sulla proposta di bilancio, sui documenti allegati e sulle variazioni di bilancio non comprendono soltanto il giudizio suddetto, ma anche proposte, suggerimenti, iniziative che l'organo di revisione sottopone al consiglio come misure da adottare al fine di assicurare l'attendibilità delle impostazioni di bilancio. In presenza di tali indicazioni, l'organo consiliare è obbligato ad adeguarsi, ad adottare cioè le misure proposte, oppure a motivare adeguatamente la mancata adozione. Quest'ultima disposizione rafforza il ruolo dell'organo di revisione nel presupposto che, in considerazione della particolare professionalità che esso esprime, le misure proposte siano basate su ragioni tecnicamente valide.

Atti per i quali è previsto il parere dell'organo di revisione

Pareri obbligatori

Parere dell'organo di revisione sul bilancio

Suggerimenti e proposte

PAG. 2(38)	PARAG. 3	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Attività di vigilanza sulla regolarità della gestione

Tra i due compiti fondamentali indicati (parere sul bilancio e relazione al rendiconto), si svolge tutta l'attività di vigilanza dell'organo di revisione sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente prevista dal comma 1, lettera c), del citato articolo 239.

Si tratta sicuramente di una funzione di controllo concomitante che va ricondotta nell'ambito dei controlli di regolarità amministrativa e contabile, anche se la revisione economico-finanziaria assume un contenuto più ampio.

Ma a prescindere da questa considerazione, l'attività di vigilanza dell'organo di revisione sulla regolarità della gestione viene definita dalla norma non soltanto come vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica, bensì specificata con riferimento a particolari fenomeni della gestione.

In sostanza, la vigilanza si esplica:

- sull'acquisizione delle entrate;
- sull'effettuazione delle spese;
- sull'attività contrattuale;
- sull'amministrazione dei beni;
- sulla completezza della documentazione;
- sugli adempimenti fiscali;
- sulla tenuta della contabilità.

Revisione riferita a precisi ambiti della gestione

L'ambito di riferimento dell'attività di vigilanza è dunque molto ampio, ma non va confuso con l'ambito del controllo di gestione. La vigilanza dell'organo di revisione è infatti più vicina alle forme di controllo di regolarità amministrativa e contabile che non al controllo di gestione, anche se vi sono confini molto sottili tra le due tipologie.

Vigilanza sulla regolarità contabile

In sintesi, si può affermare che la vigilanza sulla regolarità contabile attiene alla verifica del rispetto delle norme; norme giuridiche, che sono presenti nella legislazione vigente, e norme tecniche di natura discrezionale che appartengono ai principi contabili.

Vigilanza sulla regolarità finanziaria

La vigilanza sulla regolarità finanziaria della gestione attiene non soltanto al rispetto delle normative attinenti ai tributi, ma anche all'analisi dell'andamento, nel corso della gestione, dei fenomeni relativi ai residui, all'accertamento e alla riscossione delle entrate, alla veridicità delle relative previsioni, al mantenimento degli equilibri di bilancio, alle verifiche di cassa, ecc.

Vigilanza sulla regolarità economica

La vigilanza sulla regolarità economica della gestione dovrebbe riguardare la verifica dell'equilibrio economico della gestione medesima, ma in questo ambito è difficile non considerare anche i fenomeni di efficienza, di efficacia e di economicità che assumono maggiore rilevanza soprattutto con riferimento agli aspetti innovativi della contabilità patrimoniale ed economica.

Ricorso al campionamento

Un'ulteriore considerazione attiene alle modalità di esercizio della vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione da parte dell'organo di revisione. In relazione alle diverse dimensioni degli enti locali, può avvenire che non sempre sia possibile procedere ad un esame analitico di tutti gli elementi che costituiscono oggetto della vigilanza, quali atti, mandati, registri, operazioni contabili, ecc. In tali casi, la norma ammette che l'organo di revisione possa esercitare la vigilanza anche mediante tecniche motivate di campionamento. Ciò significa che l'organo dovrà stabilire un programma su cui basare la revisione e indicare i motivi della scelta del campione. Al riguardo si ricorda che, affinché il campione sia rappresentativo, esso deve essere attendibile, coerente, integrabile, confrontabile nel tempo e nello spazio.

Relazione sul rendiconto della gestione

Infine, il parere sulla proposta della giunta concernente il Rendiconto della gestione si esprime attraverso una relazione complessa che viene redatta dall'organo di revisione sulla base di linee di indirizzo formulate dalla Corte dei conti.

Funzioni specifiche di controllo e rapporti con la Corte dei conti

Negli ultimi anni, soprattutto con le leggi finanziarie, sono state attribuite agli organi di revisione ulteriori funzioni specifiche di controllo sul rispetto di normative concernenti il personale, gli acquisti di beni e servizi, la limitazione di alcune tipologie di spesa, il patto di stabilità interno. Nell'esercizio delle funzioni di revisione è stato infine rafforzato il rapporto di collaborazione con la Corte dei conti.

Controllo di gestione nella P.A. e nelle imprese

3.5 - Il controllo di gestione

Il controllo di gestione costituisce una componente essenziale del sistema dei controlli interni. Nell'ambito delle amministrazioni pubbliche, questa forma di controllo è stata introdotta da anni, ma non riesce, se non in pochi casi, ad essere attivata in maniera soddisfacente.

Il controllo di gestione è insito nella concezione aziendale degli enti pubblici. Esso infatti ha costituito e costituisce una normale tecnica di valutazione nell'impresa, mentre presenta diverse criticità nelle amministrazioni pubbliche. Il motivo è semplice e si ricollega alla diversa logica prevalente di riferimento della gestione.

Nel caso dell'impresa, assume particolare rilievo il risultato da conseguire in termini di efficienza interna, di capacità di mercato e, in ultima analisi, di profitto da realizzare. Ne deriva l'esigenza di procedere al monitoraggio dell'andamento dei costi e dei ricavi e, più in generale, di tutte le operazioni di gestione

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2039
--------------	--	------------	-------------	--------------

attraverso sistemi di contabilità economica e rilevazioni extracontabili che consentono di tenere sotto costante controllo le politiche aziendali.

Nelle amministrazioni pubbliche prevale invece la logica della legittimità e della regolarità dell'attività di gestione, intesa come insieme di atti amministrativi posti in essere, che induce spesso a perdere di vista il risultato finale. L'introduzione del controllo di gestione implica, dunque, una svolta nel modo di amministrare e rappresenta un'esigenza imprescindibile ai fini della corretta applicazione dei principi di riforma delle amministrazioni pubbliche.

Nell'ambito del sistema dei controlli interni degli enti locali, l'articolo 147 del testo unico, sostituito dall'articolo 3 del decreto-legge 174/2012, definisce il controllo di gestione come "*verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'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*". Negli enti locali con popolazione superiore a 10.000 abitanti la nuova norma estende inoltre il controllo di gestione dell'ente all'attività degli organismi gestionali esterni attraverso la verifica dello stato di attuazione degli indirizzi e degli obiettivi gestionali assegnati, anche con la Relazione previsionale e programmatica, e attraverso la redazione del bilancio consolidato. L'estensione è regolata gradualmente a partire dall'anno 2013 per i Comuni con popolazione superiore ai 100.000 abitanti, dal 2014 per i Comuni con popolazione superiore ai 50.000 abitanti e dal 2015 per i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti.

Il controllo di gestione, disciplinato per le amministrazioni pubbliche dal decreto legislativo 286/99 e basato sul rapporto costi-risultati, ha trovato una sistemazione più sicura, sotto il profilo scientifico, nella ricca e interessante letteratura costituitasi negli ultimi anni, mentre fortemente innovativa si manifesta l'articolazione di questa funzione all'interno delle amministrazioni pubbliche sotto il profilo organizzativo. Dalla configurazione di un'unica struttura - servizio di controllo interno o nucleo di valutazione - prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 29/1993, si passa alla concezione del controllo di gestione come forma di controllo diffuso nelle singole unità organizzative in quanto funzione tipica della direzione.

In tal senso, essa appartiene a ciascun dirigente che la esercita nell'ambito della struttura organizzativa affidata alla sua responsabilità.

In ordine alle modalità di esercizio, l'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 286/99 stabilisce che nelle amministrazioni dello Stato devono definite delineando un nesso logico e operativo tra sistemi organizzativi e sistemi di controllo nell'ambito di ciascuna amministrazione. La relativa disciplina regolamentare è complessa. Gli elementi soggettivi e oggettivi che caratterizzano il sistema dei controlli di gestione, indicati dalla norma, vanno infatti dall'individuazione delle unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo e delle unità organizzative soggette al controllo, fino alla definizione delle procedure di determinazione degli obiettivi e dei soggetti responsabili, dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, delle analisi costi-risultati, degli indicatori di efficacia, di efficienza e di economicità. L'effettiva introduzione di tale forma di controllo è stata lenta e graduale, con risultati non sempre soddisfacenti. Ancora viva è l'esigenza di ricercare e formare le professionalità occorrenti in quanto il nuovo sistema di controllo di gestione implica capacità manageriali, sistemi informativi direzionali, cultura del risultato.

Per quanto riguarda gli enti locali, la disciplina contenuta negli articoli 196, 197 e 198 del testo unico 267/2000 presenta una formulazione più ampia in quanto definisce il controllo di gestione come la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati, la funzionalità dell'organizzazione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi. Essa inoltre precisa le finalità del controllo, ne indica le modalità di esercizio e individua i soggetti cui gli esiti del controllo stesso sono diretti.

In sintesi, le finalità consistono nel verificare:

- la realizzazione degli obiettivi programmati;
- la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche;
- l'imparzialità;
- il buon andamento dell'amministrazione;
- la trasparenza dell'azione amministrativa.

In seguito alle modifiche introdotte dal decreto-legge 174/2012 alcune delle finalità suddette sono affidate ad altre forme di controllo.

In ordine alle modalità di esercizio, la normativa indica uno schema logico di riferimento articolato in tre fasi:

- predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi;
- rilevazione dei costi, dei proventi e dei risultati;

Nuova definizione normativa:
art. 3 D.L. 174/2012. Finalità del controllo di gestione

Controllo diffuso

Art. 196, 197 e 198 TUEL

Modalità di esercizio del controllo di gestione

PAG. 2040	PARAG. 3	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

- valutazione dei dati suddetti per verificare la realizzazione degli obiettivi e misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità delle azioni intraprese.

Presupposto: logiche e strumenti di programmazione

Il controllo di gestione ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale dell'ente e si svolge con riferimento ai singoli servizi e centri di costo, verificando i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, anche i ricavi. Le verifiche non vanno inoltre effettuate soltanto alla fine dell'esercizio, bensì periodicamente nella logica del controllo concomitante secondo intervalli temporali organizzati e utili per poter correggere azioni e comportamenti e collegare il controllo ai risultati finali. In altri termini, l'introduzione del controllo di gestione richiede logiche e sistemi di programmazione, modelli organizzativi adeguati, strumenti innovativi di gestione. Per sua stessa natura, l'esercizio del controllo di gestione richiede, in particolare, l'uso di strumenti di analisi rivolti sostanzialmente a rilevare i costi e i risultati dell'azione amministrativa e, pertanto, l'adozione di adeguati sistemi di contabilità economica e patrimoniale e l'applicazione di indicatori. La difficoltà della determinazione dei costi in assenza di un adeguato sistema di rilevazione ha forse indotto il legislatore a operare, nell'articolo 3 del decreto-legge 174/2012, un cambio di terminologia nella modifica introdotta all'articolo 147 sostituendo la parola *costi* con le parole *risorse impiegate*. Ma l'unità di misura più appropriata di queste ultime sotto il profilo finanziario e gestionale è proprio il costo e dunque la sostanza non cambia.

PEG = PDO = Piano della performance

Il punto fondamentale di partenza per l'introduzione organica di forme di controllo di gestione è rappresentato dal "Piano esecutivo di gestione" (PEG) previsto dall'articolo 169 del testo unico, che, come precisato dal comma 3-bis del medesimo articolo aggiunto dal decreto-legge 174/2012, riunisce in sé anche il Piano degli obiettivi (PDO) di cui all'articolo 108 del TUEL e il Piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 150/2009.

Il PEG di cassa

Il PEG costituisce un valido documento di riferimento del controllo di gestione soltanto se tempestivamente assegnato ai dirigenti o ai responsabili dei servizi prima dell'inizio dell'esercizio (evento purtroppo raro) e definito in maniera appropriata attraverso la puntuale individuazione e misurazione degli obiettivi di gestione assegnati, la descrizione dei programmi di attività sottesi ai piani di lavoro dei singoli servizi interessati, la determinazione puntuale della dotazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie necessarie e coerenti con il conseguimento degli obiettivi medesimi. Le dotazioni finanziarie, inoltre, non dovrebbero riguardare soltanto gli stanziamenti di competenza, come oggi avviene, ma comprendere anche la gestione dei residui attraverso la costruzione del **PEG di cassa** da affiancare a quello di competenza.

Controllo come grande specchio

Secondo la logica budgetaria, il PEG andrebbe altresì definito in relazione ai centri di costo dell'ente indicando, oltre alle dotazioni finanziarie, le espressioni quantitative della gestione in termini di contabilità economica e patrimoniale. In sostanza, alla presenza di un PEG elaborato in maniera corretta, gli stessi parametri e indicatori utilizzati per la sua elaborazione potranno essere presi in considerazione agevolmente in sede di monitoraggio.

Rapporto costi/risultati

Tale forma di controllo, non può infatti consistere in una mera attività discrezionale svolta in ossequio alla cultura dell'adempimento, bensì deve essere esercitata sulla base di metodologie innovative secondo la logica aziendale. Solo così il controllo di gestione potrà diventare una forma di autocontrollo, una sorta di grande specchio collocato dentro l'amministrazione affinché si possano osservare i difetti di funzionamento e correggerli.

Relazioni con la valutazione dei dirigenti e con il controllo strategico

Nel considerare che il controllo di gestione rientra nel sistema integrato dei controlli interni, la finalità ultima del controllo medesimo è di natura conoscitiva e quindi collaborativa in quanto orientato a ottimizzare il rapporto tra costi e risultati mediante tempestivi e appropriati interventi di correzione.

In tal senso, il controllo di gestione si collega strettamente con la valutazione dei dirigenti che, è rivolta non soltanto a conoscere e a verificare le prestazioni e le competenze dei medesimi, ma anche ad accertare come dette attività si riflettano sul funzionamento dell'ente e sull'effettivo conseguimento degli obiettivi assegnati. Nello stesso tempo, il controllo di gestione costituisce il presupposto essenziale del controllo strategico in quanto fornisce le analisi di base sull'efficienza, sull'efficacia e sull'economicità dell'azione amministrativa; analisi sulle quali si manifesta possibile andare oltre, attraverso la verifica della congruenza e degli eventuali scostamenti tra gli obiettivi definiti in sede di adozione dei documenti di piano, di programmazione e di bilancio e gli obiettivi realizzati.

Decalogo del controllo di gestione

In linea teorica, l'esercizio del controllo di gestione dovrebbe presentare le seguenti caratteristiche:

1. accuratezza
2. essenzialità
3. chiarezza
4. consenso
5. autonomia
6. tempestività
7. concezione premiante

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2041
--------------	--	------------	-------------	--------------

- 8. responsabilizzazione
- 9. economicità
- 10. collaborazione

Esaminiamo più da vicino questo “decalogo del controllo di gestione”.

In sintesi, l'*accuratezza* consiste nell'assicurare che le informazioni sulle quali si fonda il controllo di gestione siano acquisite e selezionate con la massima cura, utilizzando adeguate metodologie.

L'*essenzialità* richiede che il controllo di gestione sia esercitato con riferimento prioritario agli aspetti più significativi dell'attività dell'ente allo scopo di evitare eccessi e dispersioni.

La *chiarezza* consiste nell'esplicitare nel modo migliore possibile i parametri di riferimento del controllo in termini numerici, mediante idonei indicatori, e nel semplificare al massimo il linguaggio e le procedure.

Il *consenso* vuol dire che le regole e i parametri di riferimento del controllo vanno stabiliti e condivisi con i responsabili delle unità organizzative e dei centri di costo cui il controllo si riferisce.

L'*autonomia* implica che il controllo di gestione venga esercitato nell'ambito dell'autonomia organizzativa e di giudizio del soggetto cui il controllo compete e che si basi su valutazioni oggettive, motivate e documentate.

La *tempestività* è essenziale in quanto le conclusioni del controllo di gestione devono essere comunicate in tempi brevi ai destinatari, rispetto al periodo cui il controllo si riferisce, in modo che essi possono adottare immediatamente misure correttive dell'azione amministrativa.

Il controllo di gestione deve essere esercitato sulla base della *concezione premiante* e non sanzionatoria, puntando sul fatto che esso concorre alla valutazione dei dirigenti e del personale ai fini della corresponsione di incentivi economici e di carriera.

Il controllo di gestione va inteso come *fattore di responsabilizzazione* dei dirigenti e del personale in quanto le eventuali conclusioni negative del controllo, debitamente motivate, possono ripercuotersi sulla irrogazione di sanzioni, anche rilevanti.

L'*economicità* del controllo di gestione vuol dire che i costi che si sostengono per il suo esercizio (personale, attrezzature, ecc.) non devono superare i benefici derivanti dal controllo medesimo.

Il controllo di gestione deve inoltre presentare le caratteristiche tipiche del controllo *collaborativo*. Infatti, le informazioni che da esso scaturiscono sono dirette a migliorare la conoscenza degli eventuali ostacoli che impediscono la realizzazione degli obiettivi programmati e a consentire la revisione degli obiettivi medesimi e l'adeguamento delle azioni rivolte alla loro realizzazione.

Gli strumenti del controllo di gestione sono numerosi e complessi e non è sempre utile o possibile, considerare oggetto del controllo l'intera attività dell'ente. Il monitoraggio può riguardare anche un programma, un progetto, un servizio, un centro di costo. Anzi, questo approccio parziale può costituire una buona occasione di avvio. In ogni caso, occorrerà effettuare l'analisi dei costi, che si presenta più difficile in mancanza di rilevazioni sistematiche di natura economica e patrimoniale, per correlarla all'analisi dei risultati da misurare sia in termini quantitativi che qualitativi. Queste ultime analisi risentono della difficoltà di individuare con sufficiente approssimazione il “prodotto” intermedio e finale dell'ente, ma possono oggi avvalersi di una serie di indicatori elaborati dalla dottrina e utilizzati in diverse esperienze.

3.6 - Il controllo strategico

La maggiore attenzione ai risultati dell'attività amministrativa e della gestione, in termini di conseguimento degli obiettivi finali assegnati, costituisce un'importante chiave di lettura per interpretare l'introduzione del controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche.

Che cosa sia il controllo strategico nell'impresa è abbastanza noto. Basti richiamare le categorie logiche di Robert Anthony relative al controllo strategico, al controllo direzionale e al controllo operativo. Trasferendo queste definizioni, elaborate nell'ambito delle dottrine aziendali, alle amministrazioni pubbliche s'incontrano difficoltà e incertezze.

Un punto è tuttavia fuori discussione: il controllo strategico si pone come conseguenza logica della pianificazione strategica. Anzi, ne costituisce una fase nell'ambito di un processo iterativo e circolare di programmazione, gestione e controllo.

Tale presupposto si rinviene espressamente nella normativa in esame laddove si tenta di collegare l'attività di valutazione e di controllo strategico a strumenti, atti e documenti che contengano l'individuazione di obiettivi e nei quali si estrinseca la funzione di indirizzo politico-amministrativo che è propria degli organi di governo.

In presenza di tali documenti, l'attività di controllo strategico si svolge attraverso l'analisi “della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate”. Così l'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 286/99 che delinea un rapporto di grandi dimensioni in cui sia il numeratore che il denominatore vanno individuati e misurati. Al numeratore di questa

Accuratezza

Essenzialità

Chiarezza

Consenso

Autonomia

Tempestività

Concezione premiante

Responsabilizzazione

Economicità

Controllo collaborativo

Oggetto del controllo di gestione

Controllo strategico come conseguenza logica della pianificazione strategica

PAG. 2042	PARAG. 3	CAP. 45	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

**Art. 147 – ter
introdotta dal
D.L. 174/2012**

espressione figurano gli elementi tipici dei documenti di piano assunti come strumenti di decisione politico-istituzionale.

Per quanto riguarda gli enti locali, l'articolo 147-ter del testo unico, introdotto dall'articolo 3 del decreto-legge 174/2012, è più puntuale e stabilisce quanto segue:

Art. 147-ter. - (Controllo strategico). - 1. *Per verificare lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal consiglio, l'ente locale 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 definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti, degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti, dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa, degli aspetti socio-economici. L'ente locale 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 può esercitare in forma associata la funzione di controllo strategico.*

2. *L'unità preposta al controllo strategico che è posta sotto la direzione del direttore generale, laddove previsto, o del segretario comunale negli enti in cui è prevista la figura del direttore generale, elabora rapporti periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi".*

**Controllo della
qualità dei servizi**

Sul controllo della qualità dei servizi insiste anche l'articolo 147, comma 2, lettera e) nel nuovo testo dettato dall'articolo 3 del citato decreto-legge che, tra le finalità del sistema di controllo interno degli enti locali, pone quello di "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". La disposizione riguarda gli 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.

**Caratteristiche
del controllo
strategico negli
enti locali**

Il controllo strategico, sebbene introdotto dal 1999, è rimasto lettera morta in gran parte delle amministrazioni pubbliche, compresi gli enti locali. Ora la norma tenta un rilancio disciplinando in maniera più precisa l'istituto. Prevede infatti:

- una soglia dimensionale significativa per collocare il controllo strategico (enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti)
- l'attribuzione all'autonomia degli enti del compito di disciplinare le metodologie e l'organizzazione del controllo. In particolare, dovrà essere istituita una Unità preposta al controllo strategico che provvederà, tra l'altro, ad elaborare rapporti periodici da sottoporre alla giunta e al consiglio ai fini della ricognizione dei programmi
- l'individuazione dei contenuti del controllo strategico nei seguenti punti:
 - verifica dello stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal Consiglio
 - rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti
 - aspetti economico-finanziari dei risultati ottenuti
 - tempi di realizzazione rispetto alle previsioni
 - procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati
 - qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa
 - aspetti socio-economici di impatto.

**Contenuti
del controllo
strategico**

**Obiettivi
strategici e scelte
operative**

In sostanza, gli enti locali, come ogni altra amministrazione pubblica, hanno delle missioni da realizzare, intese come insieme di compiti istituzionali assegnati dalla normativa vigente. Sulla base di tali missioni, vanno individuati gli obiettivi strategici e, nell'ambito di questi ultimi, le possibili scelte operative attraverso un processo di progressiva specificazione che conduce, in un'ultima analisi, a stabilire quali finalità s'intendono in concreto conseguire nell'anno considerato. Come sempre avviene nei processi di pianificazione strategica, l'individuazione dell'obiettivo da conseguire, la sua misurazione, l'analisi preventiva della sua fattibilità - in termini organizzativi, procedurali, economico-finanziari e temporali - costituiscono la premessa logica e metodologica fondamentale per l'introduzione di questa forma di controllo.

È difficile indicare a priori strumenti validi per l'esercizio del controllo strategico proprio in relazione alla particolare complessità che tale forma di controllo riveste e che racchiude l'analisi degli effetti finali d'impatto dell'azione politico-amministrativa sullo stato di bisogno o, più in generale, sul sistema socio-economico. In ogni caso, partendo dal presupposto fondamentale che non può aversi controllo strategico se non in presenza di strumenti di pianificazione e di programmazione strategica, questa forma di controllo si ricollega necessariamente a strumenti di decisione politica.

**DEF e leggi
dello Stato**

Nelle amministrazioni dello Stato, le decisioni di natura strategica appartengono al Governo e al Parlamento e si manifestano oggi attraverso il Documento di economia e finanza (che si compone del

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2043
---------------------	--	-------------------	--------------------	---------------------

Piano di stabilità e del Programma nazionale di riforma), la legge di stabilità, le leggi collegate alla manovra di finanza pubblica, le leggi ordinarie.

Tali decisioni si riflettono nel bilancio dello Stato che, dopo le riforme introdotte con le leggi 94/1997, 196/2009 e 39/2011, presenta due versioni distinte e collegate: la prima, più aggregata, che si sviluppa per unità previsionali di base classificate per *missioni* e *programmi*, soggetta ad approvazione parlamentare; la seconda, più analitica, che assume i *capitoli* come unità elementari e che viene approvata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze subito dopo.

Quest'ultima versione costituisce il riferimento per la gestione e la rendicontazione che si svolge nell'ambito dei singoli ministeri da parte dei titolari dei Centri di responsabilità amministrativa e s'innesta nel "Ciclo di gestione della performance" previsto dall'articolo 10 del decreto 150/2009 di cui il "Piano della performance" rappresenta il punto di partenza e contiene la direttiva annuale del ministro.

A partire dal 2008, la spesa iscritta nel bilancio dello Stato viene classificata in *missioni* e in *programmi* e tale versione programmatica agevola lo sviluppo delle ulteriori fasi che riguardano l'assegnazione degli obiettivi e delle risorse da parte del ministro, entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio, ai dirigenti responsabili dei CRA, ovvero con l'assegnazione del "Piano della performance" entro il 31 gennaio. Nasce così il necessario presupposto fondamentale per la realizzazione di un sistema di controllo concomitante e finale da parte dell'OIV rivolto appunto a valutare le condizioni di congruenza previste dal citato articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 286/1999.

La stessa classificazione della spesa nei documenti di bilancio in "*missioni e programmi*" è prevista per gli enti locali a decorrere dal 2014 per effetto dell'art. 14 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 concernente "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi*". In ogni caso, negli enti medesimi il controllo strategico può collegarsi alle scelte operate in sede di formazione del "Programma di mandato o di governo", del "Piano generale di sviluppo", della "Relazione previsionale e programmatica", del "Piano della performance" (PEG) sempre che questi documenti siano redatti in maniera appropriata. In particolare, la corretta elaborazione dei documenti suddetti in termini di *programmi e progetti*, intesi in senso tecnico, agevola notevolmente l'esercizio del controllo strategico in quanto si manifesta possibile verificare l'effettivo conseguimento degli obiettivi prescelti, descritti e misurati, e i relativi scostamenti, ricorrendo anche agli stessi parametri già utilizzati in sede di formazione dei medesimi programmi e progetti.

Così, per esempio, se viene previsto un programma di razionalizzazione del traffico e di miglioramento della circolazione che si articola in progetti, i quali contengono in maniera puntuale la descrizione e la misurazione degli obiettivi da raggiungere e tutti gli elementi idonei ad assicurarne la realizzazione, la verifica dello stato di attuazione del programma, degli effetti finali raggiunti e degli eventuali scostamenti può essere effettuata utilizzando gli stessi parametri che hanno consentito l'elaborazione del programma. In termini più espliciti, se nel caso in esame uno degli obiettivi da raggiungere viene specificato e misurato in termini di riduzione dei tassi di mobilità sistematica o erratica con mezzo proprio, questi stessi indicatori consentiranno di verificarne l'attuazione e di indagare sulle cause che hanno determinato eventuali scostamenti.

In sostanza, il controllo strategico riassume in sé le altre forme di controllo interno e si collega strettamente al controllo di gestione per proiettarsi all'esterno nella verifica della effettiva realizzazione delle missioni dell'ente. Tale complessità ha indotto il legislatore ad attribuire questa forma di controllo ad un soggetto terzo dotato di alta professionalità (CIVIT e OIV). Ma tale attribuzione deve intendersi in termini istruttori e di supporto, in quanto la titolarità del controllo strategico non può che competere agli organi di governo dell'ente.

In particolare, nell'ipotesi di inserimento dell'OIV nell'ambito degli uffici di diretta collaborazione del sindaco (o del presidente della provincia), le relazioni periodiche e finali e le conclusioni del controllo dovrebbero essere fatte proprie dal sindaco e rappresentate al consiglio periodicamente o in occasione della presentazione della Relazione della giunta prevista dall'art. 231 del testo unico, allegata al rendiconto della gestione.

3.7 - Il controllo sulle società partecipate

Nell'ambito della nuova tipologia dei controlli interni dettata dall'articolo 147, comma 2, del testo unico sostituito dall'articolo 3 del decreto-legge 174/2012, si è tentato nei precedenti paragrafi di operare una sintesi delle varie forme di controllo allo scopo di raggrupparle. In particolare, sia pure con qualche riserva, si è provato a ricomprendere il controllo sugli equilibri finanziari della gestione tra i controlli di regolarità amministrativa e contabile, o comunque tra quelli spettanti al Servizio finanziario, ai responsabili dei servizi e all'organo di revisione; il controllo sull'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organi gestionali esterni all'ente tra i controlli di gestione e il controllo della qualità dei servizi erogati nell'ambito del controllo strategico.

Spesa in missioni e programmi

Negli enti locali: piano generale di sviluppo, RPP, PEG, programmi e progetti

Esempio: piano urbano del traffico

OIV come supporto

Compete all'organo di governo

Raggruppamento dei controlli

PAG. 2044	PARAG. 3	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	SEZIONE V
--------------	-------------	------------	--	---------------------

Novità del controllo sulle società partecipate

Art. 147-quater introdotto dal D.L. 174/2012

Elementi del controllo sulle società partecipate non quotate

Bilancio consolidato

Nuovo testo dell'art. 148 e 148-bis del TUEL

Il controllo sulle società partecipate resta tuttavia fuori da questo schema per la sua novità e specificità. Al riguardo l'articolo 147 – quater del testo unico, introdotto dall'articolo 3 del decreto-legge 174/2012, modificato dalla Commissione Affari Costituzionali della Camera, stabilisce quanto segue:

"147-quater. - (Controlli sulle società partecipate non quotate).

1. L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.

2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del precedente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano 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. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile".

Questa forma di controllo racchiude in sé l'intera tipologia dei controlli e dimostra come l'ente locale abbia il compito di disciplinare e organizzare il sistema dei controlli interni in una visione integrata assicurando le diverse interrelazioni. Nella disciplina del controllo sulla società partecipate non quotate, l'ente deve pertanto tener conto dei seguenti elementi:

- l'esercizio del controllo va affidato a proprie strutture che ne sono responsabili
- nella Relazione previsionale e programmatica vanno definiti gli obiettivi gestionali della società secondo standard qualitativi e quantitativi
- organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare;
 - i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società
 - la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società
 - i contratti di servizio
 - la qualità dei servizi
 - i rispetto delle norme di legge sui vincoli della finanza pubblica

Questi elementi conoscitivi sono indispensabili per poter effettuare il monitoraggio periodico sull'andamento della società previsto dalla norma e introdurre azioni correttive. I risultati complessivi delle aziende partecipate non quotate confluiscono nel *bilancio consolidato* dell'ente che comprende anche i risultati degli organismi gestionali esterni e che va redatto secondo la competenza economica. Il principio della "competenza economica" è compreso tra i principi contabili o postulati dettati dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante *"Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali"*.

3.8 - Il potenziamento del controllo della Corte dei conti

Il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 mira, tra l'altro, a rafforzare la partecipazione della Corte dei conti al controllo sulla gestione finanziaria delle regioni e degli enti locali. Riguardo a questi ultimi, l'articolo 3 del decreto prevede la sostituzione dell'articolo 148 del testo unico, che nella sua scarna formulazione si limitava a richiamare l'esercizio da parte della Corte del controllo sulla gestione degli enti locali ai sensi della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e introduce i seguenti nuovi articoli:

"Art. 148. - (Controlli esterni).

1. Le sezioni regionali della Corte dei conti, verificano, con cadenza semestrale, la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale, nonché il piano esecutivo di gestione, i regolamenti e gli atti di programmazione e pianificazione degli enti locali. A tale fine, il sindaco, relativamente ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, o il presidente della provincia, avvalendosi del direttore generale, quando presente, o del segretario negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, trasmette semestralmente alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti un referto sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni adottato, sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3	PAG. 2045
--------------	--	------------	-------------	--------------

Corte dei conti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione; il referto è, altresì, inviato al presidente del consiglio comunale o provinciale.

2. Il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori: a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria; b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio; c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi; d) aumento non giustificato di spesa degli organi politici istituzionali.

3. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono attivare le procedure di cui al comma 2.

4. In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e dai commi 5 e 5-bis dell'articolo 248 del presente testo unico, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

Art. 148-bis – (Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali).

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia d'indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

2. Ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società il cui fatturato sia in misura non inferiore al 90 per cento derivante dallo svolgimento di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

3. Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verifica nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

In sostanza, il controllo delle Sezioni regionali della Corte dei Conti assume nei Comuni maggiori una valenza generale in quanto si estende alla verifica periodica della legittimità e della regolarità dell'intera gestione e degli atti fondamentali di natura regolamentare e programmatica rivolti ad assicurare l'equilibrio del bilancio, ivi compreso il PEG. Da rilevare la previsione di sanzioni a carico degli amministratori sembra allontanare le modalità di esercizio del controllo da quella forma finora seguita di controllo "collaborativo" che tuttavia permane.

In tema di potenziamento del controllo della Corte, occorre altresì richiamare le funzioni attribuite alle Sezioni regionali dai nuovi articoli 243-bis e seguenti introdotti dal decreto in tema di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario e all'approvazione dei relativi piani.

Infine l'articolo 6 del decreto 174/2012 disciplina lo sviluppo degli strumenti di controllo della gestione finalizzati all'applicazione della revisione della spesa presso gli enti locali e il ruolo della Corte dei conti al riguardo. Premesso che le analisi sulla spesa degli enti locali è effettuata dai Servizi ispettivi di finanza pubblica sulla base di modelli deliberati dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti, la norma prevede che la Sezione medesima (quella centrale) definisce le metodologie necessarie per lo svolgimento dei controlli concernenti la verifica dell'attuazione delle misure dirette alla razionalizzazione della spesa pubblica degli enti territoriali. Le Sezioni regionali effettuano i controlli e, in presenza di criticità della gestione, assegnano alle amministrazioni un termine, non superiore a trenta giorni, per l'adozione delle necessarie misure correttive dirette a rimuovere le criticità rilevate e vigilano sull'attuazione delle misure correttive. La norma prevede infine una funzione di coordinamento della Sezione delle autonomie che emana delibere di orientamento in presenza di interpretazioni discordanti nell'attività di controllo svolto dalle Sezioni regionali o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza.

La nuova normativa estende e rafforza le funzioni di controllo della Corte dei conti sugli enti locali previste dalla legislazione vigente che si richiama in sintesi.

Art. 148-bis

**Maggiore
incidenza dei
controlli della
Corte nei Comuni
con popolazione
> 15.000 ab.**

**Art. 6
D.L. 174/2012:
analisi
sulla spesa
degli enti locali**

**Coordinamento
da parte
della Sezione
autonomie**

PAG. 2046	PARAG. 3	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Disciplina generale delle funzioni della Corte dei conti

La Corte svolge, come è noto, le funzioni previste dagli articoli 100 e 103 della Costituzione. In particolare, esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabilite dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito. Con riferimento alla funzione giurisdizionale, la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge. La normativa fondamentale che regola l'esercizio delle funzioni suddette è contenuta nel testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni.

Le funzioni esercitate dalla Corte sono state interessate da importanti provvedimenti di modifica nell'ambito del processo di riforma delle amministrazioni pubbliche iniziato nel 1993. In particolare, la legge 14 gennaio 1994, n. 20 ha dettato nuove disposizioni in materia di giurisdizione e controllo e ha previsto nuove modalità per l'esercizio dell'azione di responsabilità, per il giudizio sul conto e per il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo. Quest'ultima parte ha dato luogo ad una notevole semplificazione e all'introduzione di procedure di silenzio-assenso rivolte sostanzialmente ad accelerare l'azione amministrativa e a ricondurre la responsabilità dell'efficacia degli atti ai soggetti investiti dei relativi poteri di adozione (in particolare dei dirigenti). Successivamente, nel Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, approvato dalla Corte dei conti a sezioni riunite il 16 giugno 2000, vengono, tra l'altro, disciplinati, l'istituzione delle Sezioni regionali di controllo (articolo 2), la programmazione del controllo di gestione (articolo 5) e la trasformazione della sezione enti locali in Sezione autonomie (articolo 9).

Legge 15.6.2003, n. 131 art. 7 - comma 7

La normativa fondamentale in ordine all'esercizio delle funzioni di controllo della Corte dei conti sugli enti locali trova ulteriore sviluppo nella legge 15 giugno 2003, n. 131 *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"*. Nel dare una sistemazione normativa più stabile alle disposizioni che di anno in anno si sono succedute in sede di emanazione delle leggi finanziarie e al fine di configurare meglio l'esercizio della funzione di controllo successivo sulla gestione degli enti locali da parte della Corte dei conti, stabilisce all'art. 7, comma 7, quanto segue:

"La Corte dei conti, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in Relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati. Resta ferma la potestà delle Regioni a statuto speciale, nell'esercizio della loro competenza, di adottare particolari discipline nel rispetto delle suddette finalità. Per la determinazione dei parametri di gestione relativa al controllo interno, la Corte dei conti si avvale anche degli studi condotti in materia dal Ministero dell'interno."

Controllo collaborativo

Come si può osservare, si tratta della configurazione di una forma di controllo di natura *collaborativa* che è esterno all'ente, ma che agisce anche nel senso di migliorare il funzionamento complessivo dei controlli interni, ivi compresi gli aspetti metodologici. L'oggetto del controllo è, tuttavia, molto ampio in quanto attiene alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio, in relazione al patto di stabilità interno, al perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, alla sana gestione finanziaria degli enti locali.

Con il decreto-legge 12 luglio 2004, n. 168 *"Interventi urgenti per il contenimento della spesa pubblica"*, convertito con modificazioni nella legge 30 luglio 2004, n. 191, la funzione suddetta viene rafforzata attraverso l'obbligo di trasmettere alla Corte dei conti il referto del controllo di gestione. In tal modo la Corte può disporre di una base informativa più ampia per esercitare la suddetta funzione di controllo collaborativo, ma sembra ignorare che l'articolo 198 del TUEL non ha il carattere di principio generale di natura inderogabile e che pertanto non si applica in presenza di una diversa disciplina regolamentare dell'ente locale ai sensi dell'articolo 152, comma 4, del medesimo testo unico.

Rapporti tra Corte dei conti e organi di revisione

La legge 266/2005 (legge finanziaria 2006) reca disposizioni rivolte a collegare in maniera più stretta le funzioni di controllo della Corte dei conti con i compiti degli organi di revisione degli enti locali e a migliorare l'organizzazione delle Sezioni regionali di controllo della Corte. In realtà, la tendenza ad estendere le competenze degli organi di revisione si riscontra già a partire dal 2002 con la legge 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002) che attribuisce agli organi suddetti ulteriori funzioni di verifica con particolare riferimento al rispetto delle regole del patto di stabilità interno. Successivamente, detta tendenza si fa ancora più decisa con le leggi finanziarie 2003, 2004 e 2005.

L'articolo 1 della legge finanziaria 2006, ai commi 166 e 167, prevede che gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettano alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 3-4	PAG. 2047
---------------------	--	-------------------	----------------------	---------------------

conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo. I criteri e le linee guida cui essi debbono attenersi nella predisposizione della relazione sono stabiliti dalla Sezione autonoma della Corte. Le relazioni devono in ogni caso dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

In attuazione delle disposizioni indicate, la Corte dei conti – Sezione Autonomie – approva ogni anno due documenti concernenti le linee-guida per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali e i relativi questionari riferiti, rispettivamente, al bilancio e al rendiconto della gestione.

Nelle "linee-guida" particolare rilievo assume la definizione di "gravi irregolarità contabili" che i revisori sono tenuti a segnalare. In questa nozione, afferma la Corte, "è evidente che non possono essere ascritte generiche disfunzioni gestionali e che un'eventuale pronuncia in merito della Corte non dovrebbe essere rivolta a censurare aspetti che riguardano meramente l'inefficienza o l'inefficacia dell'azione amministrativa, ma solo questioni strettamente finanziarie e contabili e di rilievo tale da mettere in forse l'equilibrio di bilancio e non consentire all'ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali". Sono indicati alcuni esempi, quali l'errata collocazione contabile di alcune poste strategicamente rilevanti, la quantificazione di entrate in misura ripetutamente rivelatasi esuberante nei precedenti esercizi, la conservazione di residui attivi di dubbia esigibilità, il decisivo ricorso a poste di non ripetibile utilizzazione".

Le altre disposizioni contenute nella legge finanziaria 2006 concernenti la Corte dei conti riguardano:

- l'adozione delle pronunce di accertamento di comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o dal mancato rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno. In tali casi, le Sezioni regionali di controllo vigilano sull'adozione da parte dell'ente delle necessarie misure correttive e/o sull'applicazione delle sanzioni previste (art. 1, comma 168);
- la possibilità della Corte di ricorrere alla collaborazione di esperti e all'assunzione, per concorso pubblico, di personale amministrativo in deroga ai limiti (art. 1, commi 169 e 175);
- l'estensione dei nuovi compiti anche agli enti del Servizio Sanitario Nazionale, con segnalazioni alla Regione interessata (art. 1, comma 170);
- l'obbligo di trasmettere alle competenti Sezioni regionali della Corte gli atti di spesa per studi, incarichi di consulenza, relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità, rappresentanza di importo superiore a 5.000 euro, ai fini dell'esercizio del controllo successivo sulla gestione (art. 1, comma 173).

L'esito del controllo delle Sezioni regionali della Corte consiste nel referto inviato ai Consigli, dopo l'istruttoria in contraddittorio con le amministrazioni interessate, al fine di consentire agli enti di introdurre i necessari correttivi per ristabilire la sana gestione finanziaria e contabile.

Al riguardo si può osservare che in questo meccanismo, teoricamente ineccepibile, entra in gioco la diversa capacità e competenza degli attori: di fronte ad un referto attento e motivato della Corte, il Consiglio non potrà che chiedere alla Giunta di ricercare i rimedi e di provvedere. Anzi, il referto potrebbe essere strumentalizzato dalle minoranze per formulare rilievi atinenti alla scarsa capacità di governo della maggioranza, con evidenti implicazioni di natura politica.

Da considerare infine che la vicinanza, spesso anche logistica, delle Sezioni regionali di controllo della Corte con le Procure regionali della Corte medesima, pur considerando la profonda distinzione dei ruoli e l'autonomia dei due istituti, può ingenerare timori di scambio di informazioni, soprattutto in presenza di atti o di casi di gravi irregolarità contabili che, oltre a costituire cause di squilibrio del bilancio o segnali di non sana gestione finanziaria, potrebbero dar luogo anche ad ipotesi di responsabilità contabile.

4 - IL SISTEMA DI MISURAZIONE E DI VALUTAZIONE DELLA PERFORMANCE INDIVIDUALE E ORGANIZZATIVA

4.1 - Il decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, modificato dal D.Lgs. 1° agosto 2011, n. 141, sull'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e l'efficienza e la trasparenza delle pubbliche amministrazioni. I riflessi sul sistema dei controlli

Realizzare l'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico, l'efficienza e la trasparenza delle pubbliche amministrazioni costituisce l'oggetto ambizioso del decreto legislativo n. 150/2009, noto come decreto Brunetta, che, in attuazione della delega contenuta nella legge 4 marzo 2009, n. 15, mira ad attuare una riforma organica della disciplina del rapporto di lavoro pubblico, a dettare nuove regole in materia di contrattazione collettiva, a introdurre nuovi sistemi di valutazione delle strutture e del personale, a valorizzare il merito, a promuovere la pari opportunità, a disciplinare con più rigore la dirigenza pubblica e la responsabilità disciplinare.

Relazioni sul bilancio e sul rendiconto da inviare alla Corte

Linee-guida della Corte

Gravi irregolarità contabili

Altre funzioni previste

Esito del controllo

Riforma per ottimizzare la produttività del lavoro

Nuovi sistemi di valutazione

PAG. 2048	PARAG. 4	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	SEZIONE V
---------------------	--------------------	-------------------	--	---------------------

Contenuti del D.Lgs. 150/2009

Il decreto, che si compone di 74 articoli distribuiti in cinque titoli, presenta un contenuto molto ampio che agisce sul terreno dei controlli soprattutto attraverso le disposizioni del titolo secondo, concernenti la misurazione, la valutazione e la trasparenza della performance, e nel titolo terzo in ordine alla valorizzazione del merito e all'erogazione di premi per i risultati conseguiti.

Titolo I – Principi generali

Titolo II – Misurazione, valutazione e trasparenza della performance

Titolo III – Merito e premi

Titolo IV – Nuove norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche

Titolo V – Norme finali e transitorie

Concetto di performance

L'intera normativa ruota intorno al concetto di *performance* intesa, all'interno, come sistema razionale di organizzazione e di gestione e, all'esterno, come proiezione dell'attività e del funzionamento dell'amministrazione in termini di risultato. Secondo la CIVIT (delibera 89/2010) la "*performance è il contributo (risultato e modalità di raggiungimento del risultato) che un soggetto (organizzazione, unità organizzativa, gruppo di individui, singolo individuo) apporta attraverso la propria azione al raggiungimento delle finalità e degli obiettivi e, in ultima istanza, alla soddisfazione dei bisogni per i quali l'organizzazione è stata costituita. Pertanto, il suo significato si lega strettamente all'esecuzione di un'azione, ai risultati della stessa e alle modalità di rappresentazione e, come tale, si presta ad essere misurata e gestita*".

Principi generali della riforma

Il sistema di misurazione e di valutazione introdotto è il punto che mira a dare concretezza all'innovazione. I principi generali della riforma riguardano:

- le finalità della misurazione e valutazione della performance che consistono nel miglioramento della qualità dei servizi offerti e nella crescita delle competenze professionali attraverso la valorizzazione del merito e l'erogazione di premi per i risultati conseguiti
- l'obbligo per tutte le pubbliche amministrazioni della misurazione e della valutazione della performance complessiva, delle unità organizzative o aree di responsabilità e dei singoli dipendenti
- l'adozione di metodi e strumenti idonei a misurare, valutare e premiare la performance individuale e organizzativa secondo criteri connessi a soddisfare gli interessi dei destinatari dei servizi e degli interventi
- l'adozione di modalità e strumenti di comunicazione che garantiscano la massima trasparenza delle informazioni concernenti la misurazione e la valutazione della performance
- l'erogazione dei premi legati al merito subordinata alla misurazione, valutazione e trasparenza della performance
- il divieto di nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Modifiche introdotte dal D.Lgs. 141/2011

Con **decreto legislativo 1° agosto 2011, n. 141** sono state introdotte modifiche e integrazioni al decreto legislativo in esame che si riferiscono soprattutto le disposizioni attinenti al personale.

In particolare le modifiche hanno riguardato:

- l'articolo 19 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con l'aggiunta del comma 6-*quater* il quale prevede che per gli enti locali che risultano collocati nella migliore classe di virtuosità il numero complessivo degli incarichi a contratto nella dotazione organica dirigenziale conferibili non può superare il 18% della medesima
- la sostituzione del comma 6 dell'articolo 19 del decreto legislativo 150/2009, nel senso che le disposizioni sui criteri per la differenziazione delle valutazioni stabiliti dal medesimo articolo non si applicano ai dipendenti se il numero dei medesimi in servizio nell'amministrazione non è superiore a 15 e non si applicano ai dirigenti se il numero dei medesimi in servizio non è superiore a 5
- l'interpretazione autentica dell'articolo 65 del decreto 150/2009 concernente l'adeguamento e l'efficacia dei contratti collettivi vigenti
- il rinvio dell'applicazione della differenziazione retributiva in fasce prevista dall'articolo 19 del decreto 150/2009 a partire dalla tornata di contrattazione collettiva successiva a quella relativa al quadriennio 2006 – 2009
- il mantenimento in via transitoria e fino alla loro scadenza dei contratti di lavoro a tempo determinato, stipulati nel rispetto delle previsioni legislative, statutarie e regolamentari e delle limitazioni finanziarie, in essere al 9 marzo 2011 che hanno superato i contingenti previsti.

4.2 - L'estensione delle disposizioni del decreto 150/2009 agli enti locali

L'estensione delle disposizioni del decreto 150/2009 agli enti locali è intervenuta in due tempi come segue:

SEZIONE V	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 4	PAG. 2049
--------------	--	------------	-------------	--------------

- **disposizioni di diretta applicazione** dall'11 novembre 2009 (data di entrata in vigore del decreto) (articolo 16, comma 1)
 - articolo 11 – comma 1: principio della “trasparenza”
 - articolo 11 – comma 3: massima trasparenza in ogni fase del ciclo di gestione della performance
- **adeguamento degli ordinamenti ai principi** contenuti nei seguenti articoli da attuarsi entro il 31 dicembre 2010 (articolo 16, commi 2 e 3, articolo 31 e articolo 74, comma 2):
 - articolo 3 – Principi generali sulla misurazione e la valutazione della performance e sull'adozione di strumenti di comunicazione che garantiscano la massima trasparenza
 - articolo 4 – Ciclo di gestione della performance
 - articolo 5, comma 2 – Requisiti degli obiettivi
 - articolo 7 – Sistema di misurazione e di valutazione della performance
 - articolo 9 – Ambiti di misurazione e di valutazione della performance individuale
 - articolo 15, comma 1 – Funzioni dell'organo di governo sulla promozione della cultura della responsabilità, del merito, della trasparenza e della integrità
 - articolo 17, comma 2 – Vincolo invarianza della spesa
 - articolo 18 – Criteri per la valorizzazione del merito e l'incentivazione della performance
 - articolo 23, commi 1 e 2 – Riconoscimento selettivo delle progressioni economiche ad una quota limitata di dipendenti
 - articolo 24, commi 1 e 2:
 1. copertura dei posti vacanti in organico attraverso concorsi pubblici con riserva fino al 50% per il personale interno
 2. attribuzione di posti riservati al personale interno finalizzata al riconoscimento e alla valorizzazione delle competenze professionali
 - articolo 25 – Attribuzione di incarichi e responsabilità
 - articolo 26 – Accesso a percorsi di alta formazione e di crescita professionale
 - articolo 27, comma 1 – Premio di efficienza
 - articolo 62, commi 1-bis e 1-ter:
 - 1-bis – inquadramento dei dipendenti pubblici, con esclusione dei dirigenti e del personale docente della scuola, delle accademie, conservatori e istituti assimilati, in almeno tre distinte aree funzionali
 - 1-ter – una quota di accesso alle posizioni economiche apicali nell'ambito delle aree funzionali è definita nel limite complessivo del 50 per cento da riservare a concorso pubblico sulla base di un corso-concorso bandito dalla Scuola superiore della pubblica amministrazione.

Disposizioni di diretta applicazione

Disposizioni di principio

Gli enti locali inoltre utilizzano gli strumenti per premiare il merito e la professionalità di cui all'articolo 20 del decreto 150/2009 adattandoli alla specificità dei propri ordinamenti e a valere sulle risorse disponibili per la contrattazione collettiva integrativa. Tali strumenti sono il bonus annuale delle eccellenze, il premio annuale per l'innovazione, le progressioni economiche, le progressioni di carriera, l'attribuzione di incarichi di responsabilità, l'accesso a percorsi di alta formazione e di crescita professionale, i premi di efficienza.

Premi e incentivi

4.3 - I presupposti del sistema di misurazione e valutazione della performance: il ciclo di gestione della performance e il principio della trasparenza

Ai sensi dell'articolo 7 del decreto 150/2009, le amministrazioni pubbliche sono tenute ad adottare, con apposito provvedimento, il “Sistema di misurazione e valutazione della performance” allo scopo di procedere annualmente a valutare la performance organizzativa e individuale. Detto sistema presuppone l'introduzione del ciclo di gestione della performance, previsto dall'articolo 4 del medesimo decreto, che rappresenta la premessa logica e metodologica dell'intero processo, e si basa sul principio della trasparenza.

Il ciclo di gestione della performance

Il ciclo di gestione della performance si sviluppa attraverso le seguenti fasi in coerenza con i contenuti e con il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio:

- a) definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori
- b) collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse
- c) monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi
- d) misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale
- e) utilizzo dei sistemi, premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito
- f) rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico- amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.

Ciclo di gestione della performance

Punto di partenza del ciclo è il “Piano della performance” (articolo 10) che presenta le seguenti caratteristiche:

Piano delle performance

PAG. 2050	PARAG. 4	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i> Il sistema dei controlli interni e la performance	SEZIONE V
--------------	-------------	------------	--	---------------------

Caratteristiche degli obiettivi

- è un documento di programmazione triennale
- è coerente con il ciclo della programmazione e del bilancio
- individua obiettivi strategici ed operativi
- definisce gli indicatori per la misurazione e la valutazione della performance dell'ente
- definisce gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale
- è redatto annualmente entro il 31 gennaio
- la mancata adozione implica il divieto di erogare la retribuzione di risultato ai dirigenti.

L'individuazione degli *obiettivi* e la loro misurazione attraverso adeguati indicatori rappresenta la caratteristica fondamentale del Piano. In base all'articolo 5, comma 2 del decreto le amministrazioni pubbliche, ivi compresi le regioni e gli enti locali, devono assicurare che essi siano:

- rilevanti e pertinenti rispetto ai bisogni della collettività, alla missione istituzionale, alle priorità politiche e alle strategie dell'amministrazione
- specifici e misurabili in termini concreti e chiari
- tali da determinare un significativo miglioramento della qualità dei servizi e degli interventi
- riferibili ad un arco temporale determinato, di norma corrispondente ad un anno
- commisurati a valori di riferimento derivanti da *standard* definiti a livello nazionale e internazionale, nonché da comparazioni con amministrazioni analoghe
- confrontabili con le tendenze della produttività dell'amministrazione con riferimento, ove possibile, almeno al triennio precedente
- correlati alla quantità e alla qualità delle risorse disponibili.

PEG =Piano della performance

Mentre per le amministrazioni dello Stato il Piano della performance contiene la direttiva annuale del ministro e in sostanza si sostituisce ad essa, le regioni e gli enti locali potranno stabilire, in base alla loro autonomia organizzativa, le modalità di svolgimento del ciclo. In considerazione della diversa disciplina dell'ordinamento contabile degli enti locali, è possibile tuttavia affermare che, come sostenuto anche dall'ANCI e ammesso dalla CIVIT, la redazione appropriata del Piano esecutivo di gestione (PEG), sulla base di quanto stabilito dall'articolo 169 del vigente testo unico, può sostituire il Piano della performance.

Ai Piano seguono poi le operazioni di verifica periodica dell'andamento della performance, da inserire nell'ambito del controllo di gestione, mentre la dimostrazione della conclusione del ciclo è affidata a un documento da adottare entro il 30 giugno denominato "*Relazione sulla performance*" (articolo 10). Questo documento rappresenta una importante novità anche per gli enti locali e si manifesta molto utile in quanto colma una lacuna che è quella di dare conto dei risultati raggiunti al di là degli aspetti economico-finanziari.

Relazione sulla performance

La Relazione sulla performance presenta le seguenti caratteristiche:

- è un documento annuale da adottare entro il 30 giugno dell'anno successivo
- evidenzia i risultati organizzativi ed individuali raggiunti con riferimento agli obiettivi programmati e alle risorse utilizzate
- rileva gli scostamenti tra risultati e obiettivi
- evidenzia il bilancio di genere realizzato
- è diretto agli organi di governo, ai vertici dell'ente, agli organi esterni, ma soprattutto ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e destinatari di servizi dell'ente.

Parallelamente alla misurazione e alla valutazione della *performance*, le amministrazioni pubbliche garantiscono la massima trasparenza in ogni fase del ciclo di gestione della performance

La trasparenza

La trasparenza

Il principio della trasparenza costituisce l'altro elemento fondamentale sul quale poggia il sistema di misurazione e valutazione della performance. Ai sensi dell'articolo 11 del decreto, "*La trasparenza è intesa come accessibilità totale, anche attraverso lo strumento della pubblicazione sui siti istituzionali delle amministrazioni pubbliche, delle informazioni concernenti ogni aspetto dell'organizzazione, degli indicatori relativi agli andamenti gestionali e all'utilizzo delle risorse per il perseguimento delle funzioni istituzionali, dei risultati dell'attività di misurazione e valutazione svolta dagli organi competenti, allo scopo di favorire forme diffuse di controllo del rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità. Essa costituisce livello essenziale delle prestazioni erogate dalle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera m) della Costituzione*"

Programma triennale trasparenza e integrità

Ogni amministrazione pubblica è tenuta ad adottare un "*Programma triennale per la trasparenza e l'integrità*" che indica le iniziative previste per garantire un adeguato livello di trasparenza, la legalità e lo sviluppo della cultura dell'integrità. Sempre ai medesimi fini, le amministrazioni hanno l'obbligo di pubblicare, in apposita sezione del proprio sito istituzionale, denominata "*Trasparenza, valutazione e*

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 4	PAG. 2051
--------------	--	------------	-------------	--------------

merito", una serie di informazioni concernenti il Programma per la trasparenza, il Piano e la Relazione sulla performance, i premi corrisposti, i nominativi e i curricula degli organi di controllo, i curricula e le retribuzioni dei dirigenti e di coloro che rivestono incarichi di indirizzo politico-amministrativo. Molte di queste informazioni costituiscono un obbligo ai sensi della legge 69/2009.

Singolare appare la disposizione, di difficile applicazione, che prevede, nel caso in cui l'amministrazione non provveda all'adozione del programma per la trasparenza o alla pubblicazione delle informazioni suddette, il divieto di erogare le retribuzioni di risultato ai "dirigenti preposti agli uffici coinvolti" (articolo 11, ultimo comma).

4.4 - Il sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale

4.4.1 - Elementi costitutivi e soggetti

Tutte le amministrazioni pubbliche, e perciò anche gli enti locali, sono tenute ad adottare, con apposito provvedimento, il "Sistema di misurazione e valutazione della performance" allo scopo di procedere annualmente a valutare la performance organizzativa e individuale. Ai sensi dell'articolo 7 del decreto, detto provvedimento individua, secondo le direttive della CIVIT adottate sulla base di protocolli d'intesa con l'ANCI e con l'UPI, i seguenti elementi del sistema:

- le fasi, i tempi, le modalità, i soggetti e le responsabilità del processo di misurazione e valutazione della performance
- le procedure di conciliazione relative all'applicazione del sistema
- le modalità di raccordo e di integrazione con i sistemi di controllo esistenti
- le modalità di raccordo e di integrazione con i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio.

I soggetti preposti alla misurazione e alla valutazione della performance, previsti dall'articolo 12, sono:

- A) la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (CIVIT), organismo centrale che ha il compito di indirizzare, coordinare e sovrintendere all'esercizio indipendente delle funzioni di valutazione, di garantire la trasparenza dei sistemi di valutazione, di assicurare la comparabilità e la visibilità degli indici di andamento gestionale. L'organismo, nominato con d.P.R. 15 dicembre 2009, è composto di cinque membri, adotta delibere, esprime pareri e risponde a quesiti (www.civit.it).

Svolge numerose funzioni, tra le quali:

- supporto tecnico e metodologico al ciclo della performance
- definisce la struttura del Piano e della Relazione della performance
- definisce parametri e modelli della misurazione e della valutazione
- definisce i requisiti dei componenti dell'OIV
- promuove analisi comparate delle performance
- predispone una relazione annuale sulla performance
- favorisce, attraverso apposita Sezione, la diffusione della legalità e della trasparenza

- B) gli Organismi indipendenti di valutazione della performance (OIV), da istituire presso ogni amministrazione pubblica singola o associata, che esercitano in piena autonomia funzioni di monitoraggio del funzionamento del sistema, provvedono alla validazione della Relazione di performance, verificano la correttezza dei processi di misurazione e valutazione, promuovono la trasparenza e l'integrità, verificano i risultati sulle pari opportunità, curano annualmente indagini sul benessere organizzativo e sulla condivisione del sistema di valutazione. In particolare, detti organismi svolgono attività di controllo strategico e propongono all'organo di governo la valutazione annuale dei dirigenti di vertice e l'attribuzione dei premi. Essi sono pertanto destinati a sostituire gli attuali Servizi di controllo interno e i Nuclei di valutazione e sono presenti in ogni amministrazione pubblica anche in forma associata. Sono composti da un organo monocratico o collegiale (max 3 componenti)

- C) gli organi di indirizzo politico-amministrativo di ciascuna amministrazione, che promuovono la cultura della responsabilità per il miglioramento della performance, del merito, della trasparenza e dell'integrità

- D) i dirigenti di ciascuna amministrazione con riferimento all'attività e al personale del settore o servizio cui sono preposti.

In considerazione della complessità e dell'importanza dei provvedimenti da adottare per dare concreta attuazione negli enti locali al decreto legislativo in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza, l'ANCI e l'UPI hanno stipulato protocolli d'intesa con il Ministero della pubblica amministrazione e l'innovazione, rispettivamente in data 9 ottobre e 27 ottobre 2009. Detti protocolli stabiliscono rapporti di collaborazione e di supporto nell'implementazione di

Sanzioni

Elementi del sistema

Soggetti preposti alla valutazione

CIVIT

OIV

Organi di governo

Dirigenti

Protocolli d'intesa ANCI e UPI - Ministero

PAG. 2052	PARAG. 4	CAP. 45	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Delibere CIVIT

**Linee – guida
per gli enti locali**

**La misurazione
della
performance**

specifiche linee di azione concernenti la ridefinizione dei modelli di valutazione della performance, l'orientamento e il supporto metodologico nella fase di adeguamento degli assetti organizzativi, il monitoraggio dell'attuazione degli adempimenti previsti nel decreto.

Particolare rilievo assumono al riguardo le deliberazioni della CIVIT n. 4/2010 sulla definizione dei requisiti di nomina dei componenti degli OIV, n. 89/2010 sugli indirizzi in materia di parametri e modelli di riferimento del Sistema di misurazione e valutazione della performance, n. 112/2010 sulla struttura e le modalità di redazione del Piano della performance e soprattutto la deliberazione n. 121 del 9.12.2010 che contiene osservazioni al documento dell'ANCI avente per oggetto "L'applicazione del decreto legislativo 150/2009 agli enti locali: le linee guida in materia di ciclo della performance".

In particolare, la citata delibera n. 89/2010 sul Sistema di misurazione e valutazione della performance precisa in premessa che "trova applicazione immediata per i ministeri, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, con esclusione dell'Agenzia del Demanio e gli enti pubblici non economici nazionali. Costituisce linea guida per l'adeguamento degli ordinamenti di regioni, enti locali ed amministrazioni del Servizio sanitario nazionale, da realizzarsi entro il 31 dicembre 2010.

Il sistema è adottato dalle pubbliche amministrazioni con apposito provvedimento ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del decreto e deve essere pubblicato sul sito istituzionale nonché trasmesso alla Commissione.

Nell'approfondire la problematica attinente alla concreta attuazione del Sistema, la delibera definisce gli elementi costitutivi del medesimo in: indicatori, target e infrastruttura di supporto e aggiunge: "Nel decreto la misurazione della performance è utilizzata come elemento fondamentale per il miglioramento dell'efficienza ed efficacia dei servizi pubblici. La misurazione della performance è essenzialmente un processo empirico e formalizzato, che mira ad ottenere ed esprimere informazioni descrittive delle proprietà di un oggetto tangibile o intangibile (ad es. un processo, un'attività, un gruppo di persone). Per effettuare la misurazione della performance, un'organizzazione deve dotarsi di un sistema che svolga le funzioni fondamentali di acquisizione, analisi e rappresentazione di informazioni. Se appropriatamente sviluppato, un Sistema di misurazione può rendere un'organizzazione capace di:

- migliorare, una volta a regime, il sistema di individuazione e comunicazione dei propri obiettivi;
- verificare che gli obiettivi siano stati conseguiti;
- informare e guidare i processi decisionali;
- gestire più efficacemente sia le risorse che i processi organizzativi;
- influenzare e valutare i comportamenti di gruppi e individui;
- rafforzare l'accountability e le responsabilità a diversi livelli gerarchici;
- incoraggiare il miglioramento continuo e l'apprendimento organizzativo

Un fattore fondamentale per l'uso efficace di un Sistema di misurazione della performance è il legame che deve sussistere tra il sistema e gli obiettivi. Questo aspetto ha infatti importanti implicazioni per quanto riguarda:

- la tipologia e varietà di decisioni prese a livello strategico;
- la completezza delle informazioni disponibili a livello di vertice politico-amministrativo;
- la comprensione da parte dei dirigenti di obiettivi a livello organizzativo e target, dei processi essenziali per il conseguimento di questi obiettivi e del ruolo che i dirigenti stessi svolgono all'interno dell'organizzazione.

**Elementi
fondamentali
del sistema**

Un Sistema di misurazione della performance si compone di tre elementi fondamentali:

1. indicatori;
2. target;
3. infrastruttura di supporto e processi.

Indicatori

Un indicatore di performance è lo strumento che rende possibile l'attività di acquisizione di informazioni. Affinché il processo di misurazione sia rilevante, gli indicatori devono essere collegati ad obiettivi e devono puntare a generare risultati adeguati a questi obiettivi e non valori ideali. Allo stesso tempo, il processo di misurazione deve essere trasparente e tendenzialmente replicabile; per questo gli indicatori devono essere strutturati considerando varie dimensioni. Queste ultime fanno riferimento, in particolare, agli ambiti individuati dall'articolo 8 del decreto. A tal fine la Commissione fornirà, come evidenziato in premessa, ulteriore documentazione tecnica di supporto alla costruzione di Sistemi di misurazione e valutazione secondo la logica multidimensionale di cui all'articolo 8 del decreto.

Target

Un target è il risultato che un soggetto si prefigge di ottenere, ovvero il valore desiderato in corrispondenza di un'attività o processo. Tipicamente questo valore è espresso in termini di livello di rendimento entro uno specifico intervallo temporale. L'effetto positivo di fissare target rispetto ai risultati operativi è ampiamente documentato nella letteratura psicologica e manageriale. Questo principalmente perchè

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 4	PAG. 2053
---------------------	--	-------------------	--------------------	---------------------

l'introduzione di un target rappresenta un meccanismo molto efficace per monitorare, valutare e modificare i comportamenti; ancor più, attraverso un target si può dare un indirizzo ed uno stimolo al miglioramento. Affinché questo avvenga, però, è necessario che:

- *il target sia ambizioso, ma realistico;*
- *il target sia quantificabile e misurabile;*
- *i soggetti incaricati di ottenerlo abbiano abilità e competenze sufficienti e che i processi sottostanti rendano il target effettivamente raggiungibile;*
- *siano presenti meccanismi di retroazione per dimostrare i progressi ottenuti rispetto al target;*
- *siano previste forme di riconoscimento (non necessariamente di tipo finanziario);*
- *ci sia supporto da parte di superiori e/o vertici organizzativi;*
- *il target sia accettato dall'individuo o dal gruppo incaricato di raggiungerlo.*

Il terzo elemento di un Sistema di misurazione è rappresentato dall'infrastruttura di supporto e dai soggetti responsabili dei processi di acquisizione, confronto, selezione, analisi, interpretazione e diffusione dei dati, garantendone la tracciabilità. Un'infrastruttura di supporto può variare da semplici metodi manuali per la raccolta dati a sofisticati sistemi informativi, sistemi di gestione della conoscenza e procedure codificate per l'analisi e rappresentazione dei dati.

Per rendere i Sistemi di misurazione ancor più efficaci un'organizzazione può dotarsi di una mappa strategica, potenzialmente sviluppabile a cascata in diversi livelli organizzativi. Una mappa strategica serve a collegare obiettivi a indicatori, risorse intangibili a risultati tangibili e indicatori di consuntivo a indicatori previsionali. Inoltre, può essere utilizzata come mezzo per comunicare la strategia sia all'interno dell'organizzazione, sia dall'organizzazione ai principali stakeholder esterni".

Nel 2012 la CIVIT torna sugli indicati argomenti con ulteriori indicazione e precisazioni. Si richiamano al riguardo le seguenti delibere:

- *n. 1/2012: "Linee guida relative al miglioramento dei Sistemi di misurazione e valutazione della performance e dei Piani della performance"*
- *n. 2/2012: "Linee guida per il miglioramento della predisposizione e dell'aggiornamento del Programma triennale per la trasparenza e l'integrità"*
- *n. 3/2012 "Linee guida per il miglioramento degli strumenti per la qualità dei servizi pubblici"*
- *n. 4/2012 "Linee guida relative alla redazione della Relazione degli OIV sul funzionamento complessivo del sistema di valutazione, trasparenza e integrità dei controlli interni e sull'attestazione degli obblighi relativi alla trasparenza e all'integrità (art. 14, comma 4, lettera a) e lettera g) del D.Lgs. n. 150/2009)"*
- *n. 5/2012 "Linee guida ai sensi dell'art. 13, comma 6, lettera b), del D.Lgs. n. 150/2009, relative alla struttura e alla modalità di redazione della Relazione sulla performance di cui all'art. 10, comma 1, lettera b), dello stesso decreto"*
- *n. 6/2012 "Linee guida per la validazione da parte degli OIV della Relazione sulla performance (art. 14, comma 4, lettera c, del D.Lgs. n. 150/2009)"*

4.4.2 - La misurazione e la valutazione della performance individuale: la valorizzazione del merito

I criteri e gli strumenti per la valorizzazione del merito e per l'incentivazione della performance individuale dei dipendenti e dei dirigenti costituiscono oggetto delle disposizioni contenute nel titolo terzo del decreto 150/2009. Le amministrazioni promuovono il merito e il miglioramento della performance anche attraverso l'utilizzo di sistemi premianti selettivi secondo logiche meritocratiche e l'attribuzione selettiva di incentivi economici e di carriera. Premi e incentivi devono comunque essere assegnati sulla base di verifiche e di attestazioni derivanti dal sistema di misurazione adottato in quanto è vietata la distribuzione indifferenziata o automatica dei medesimi. Un ruolo fondamentale assume al riguardo l'OIV che dovrà pertanto procedere alla compilazione di graduatorie di merito sulla base dei criteri stabiliti nei regolamenti che disciplinano il sistema.

In questa parte del decreto 150/2009 è presente la discussa norma relativa ai criteri per la differenziazione delle valutazioni del personale secondo diversi livelli di performance. Essa, tra l'altro, stabilisce (articolo 19):

"1. In ogni amministrazione, l'Organismo indipendente, sulla base dei livelli di performance attribuiti e valutati secondo il sistema di valutazione di cui al Titolo II del presente decreto, compila una graduatoria delle valutazioni individuali del personale dirigenziale, distinto per livello generale e non, e del personale non dirigenziale.

2. In ogni graduatoria di cui al comma 1 il personale è distribuito in differenti livelli di performance in modo che:

Infrastruttura di supporto e processi

Delibere CIVIT 2012

Valorizzare il merito

Differenziare le valutazioni

PAG. 2054	PARAG. 4	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

**Regime
transitorio
introdotto dal
D.Lgs. 95/2012
sulla spending
review**

- a) il venticinque per cento è collocato nella fascia di merito alta, alla quale corrisponde l'attribuzione del cinquanta per cento delle risorse destinate al trattamento accessorio collegato alla performance individuale;
- b) il cinquanta per cento è collocato nella fascia di merito intermedia, alla quale corrisponde l'attribuzione del cinquanta per cento delle risorse destinate al trattamento accessorio collegato alla performance individuale;
- c) il restante venticinque per cento è collocato nella fascia di merito bassa, alla quale non corrisponde l'attribuzione di alcun trattamento accessorio collegato alla performance individuale”.

3. Per i dirigenti si applicano i criteri di compilazione della graduatoria e di attribuzione del trattamento accessorio di cui al comma 2, con riferimento alla retribuzione di risultato”.

Con il decreto legislativo 1° agosto 2011, n. 141 sono state, tra l'altro, introdotte modifiche all'articolo 19 nel senso che “ le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 non si applicano al personale dipendente, se il numero dei dipendenti in servizio nell'amministrazione non è superiore a quindici e, ai dirigenti, se il numero dei dirigenti in servizio nell'amministrazione non è superiore a cinque. In ogni caso, deve essere garantita l'attribuzione selettiva della quota prevalente delle risorse destinate al trattamento economico accessorio collegato alla performance, in applicazione del principio di differenziazione del merito, ad una parte limitata del personale dirigente e non dirigente”

È importante segnalare al riguardo che l'articolo 5, commi 1 e seguenti, del D.L. 95/2012 convertito dalla legge 135/2012 (spending review) dispone che, nelle more dei rinnovi contrattuali e in attesa dell'applicazione del citato articolo 19, la misurazione e la valutazione della performance individuale del personale è effettuata dal dirigente in relazione:

- a) al raggiungimento di specifici obiettivi di gruppo o individuali
- b) al contributo assicurato alla performance dell'unità organizzativa di appartenenza e ai comportamenti organizzativi dimostrati

Non sono considerati i periodi di congedo di maternità, di paternità e parentale.

La norma prevede inoltre che:

- ciascuna amministrazione monitora annualmente, con il supporto dell'OIV, l'impatto della valutazione in termini di miglioramento della performance e sviluppo del personale, al fine di migliorare i sistemi di misurazione e valutazione in uso;
- ai dirigenti e al personale più meritevoli, in numero non inferiore al 10% della totalità, è attribuito un trattamento accessorio maggiorato di un importo compreso tra il 10 e il 30% rispetto al trattamento accessorio medio attribuito ai dipendenti appartenenti alle stesse categorie;
- le amministrazioni rendono nota l'entità del premio e pubblicano sui propri siti istituzionali i dati relativi alla distribuzione del trattamento accessorio in forma aggregata..

**Differenziazione
anche negli enti
locali**

L'articolo 19 del decreto legislativo 150/2009 non si applica direttamente alle regioni e agli enti locali i quali sono tuttavia tenuti a prevedere, nell'esercizio delle rispettive potestà normative, “che una quota prevalente delle risorse destinate al trattamento economico accessorio collegato alla performance individuale venga attribuita al personale dipendente e dirigente che si colloca nella fascia di merito alta e che le fasce di merito siano comunque non inferiori a tre” (articolo 31).

**Competenza
dei dirigenti**

La misurazione e la valutazione della performance individuale del personale spetta ai singoli dirigenti con riferimento al personale assegnato all'unità organizzativa cui il dirigente è preposto. I criteri e le modalità della misurazione e della valutazione sono stabiliti nel provvedimento che disciplina il sistema di misurazione e valutazione della performance dell'ente, ma occorre tuttavia considerare:

Criteri e modalità

- il conseguimento degli obiettivi individuali o di gruppo
- la qualità del contributo all'unità organizzativa in cui il dipendente opera
- le competenze dimostrate
- i comportamenti professionali e organizzativi

**Strumenti
di premialità**

Per premiare il merito e la professionalità, le regioni e gli enti locali utilizzano, oltre a quanto stabilito in via autonoma nei limiti delle risorse disponibili, i seguenti strumenti adattandoli alla specificità dei propri ordinamenti (articolo 20):

- il bonus annuale delle eccellenze
- il premio annuale per l'innovazione
- le progressioni economiche
- le progressioni di carriera
- l'attribuzione di incarichi e di responsabilità
- l'accesso a percorsi di alta formazione e di crescita professionale
- premi di efficienza

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 4	PAG. 2055
---------------------	--	-------------------	--------------------	---------------------

I criteri base di attribuzione dei premi consistono nella selettività, valutazione differenziata e valorizzazione del merito.

In ordine alla misurazione e alla valutazione della performance individuale, la citata deliberazione della CIVIT n. 121/2010 precisa, tra l'altro, quanto segue:

“Gli scopi prioritari della misurazione e valutazione della performance individuale sono, come noto, i seguenti:

1. *evidenziare l'importanza del contributo individuale del personale valutato rispetto agli obiettivi dell'amministrazione nel suo insieme e della struttura organizzativa di appartenenza;*
2. *chiarire e comunicare che cosa ci si attende, in termini di risultati e comportamenti, dalla singola persona;*
3. *supportare le singole persone nel miglioramento della loro performance (generare allineamento con gli obiettivi complessivi dell'amministrazione);*
4. *valutare la performance e comunicare i risultati e le aspettative future alla singola persona (supportare l'allineamento);*
5. *contribuire a creare e mantenere un clima organizzativo favorevole;*
6. *premiare la performance attraverso opportuni sistemi incentivanti;*
7. *promuovere una corretta gestione delle risorse umane;*

Un buon sistema di misurazione della performance individuale risulta caratterizzato, a titolo esemplificativo, dai seguenti elementi:

- *Individuazione dei valutati in coerenza con gli artt. 9 D.Lgs. n. 150/09 e 16-17 D.Lgs. n. 165/01*
- *Distinzione dei criteri di valutazione tra personale dirigente e non dirigente*
- *Distinzione dei criteri per i dirigenti di vertice (Segretario Generale/Direttore Generale)*
- *Dizionario delle competenze formulato come lista di comportamenti (o come insieme di conoscenze, capacità ed attitudini)*
- *Adozione di scale di valutazione*
- *Adozione di pesi associati agli obiettivi e/o indicatori*
- *Definizione di procedure per il calcolo di punteggi sintetici individuali*
- *Utilizzo di schede di valutazione*
- *Definizione di ulteriori approcci aggiuntivi rispetto al gerarchico (ad esempio: autovalutazione, dal basso all'alto, dagli stakeholder, 360 gradi)*
- *Descrizione delle modalità di comunicazione dei risultati*
- *Descrizione di piani di miglioramento individuali*
- *Presenza delle procedure di conciliazione*
- *Presenza di un soggetto terzo valutato/valutatore nelle procedure di conciliazione (delibera CIVIT n. 104/2010)*
- *Definizione di indicatori quantitativi per valutare la capacità di differenziazione dei giudizi*
- *Presenza di descrittori condivisi per gli indicatori di carattere qualitativo*
- *Differenziazione tra obiettivi individuali, di gruppo e organizzativi*
- *Collegamento con i sistemi incentivanti (specificare: fasce di retribuzione, progressioni di carriera, etc.) “*

4.4.3 - La misurazione e la valutazione della performance dei dirigenti

In ordine alla misurazione e alla valutazione della performance individuale dei dirigenti e del personale responsabile di unità organizzative in posizione di autonomia e responsabilità, oltre all'applicazione dei criteri indicati nel paragrafo precedente, l'articolo 9 del decreto 150/2009 stabilisce ulteriori elementi. La misurazione e la valutazione vanno in particolare collegate:

- a) agli indicatori di performance relativi all'ambito organizzativo di diretta responsabilità;
- b) al raggiungimento di specifici obiettivi individuali
- c) alla qualità del contributo assicurato alla performance generale della struttura, alle competenze professionali e manageriali dimostrate;
- d) alla capacità di valutazione dei propri collaboratori, dimostrata tramite una significativa differenziazione dei giudizi.

Da notare al riguardo che il citato articolo 5, comma 11, del D.L. 95/2012 convertito dalla legge 135/2012 (spending review) dispone che, nelle more dei rinnovi contrattuali, le amministrazioni valutano la performance del personale dirigenziale in relazione ai seguenti parametri:

Scopi prioritari della misurazione

Elementi di misurazione della performance individuale

Ulteriori elementi di misurazione performance dirigenti

PAG. 2056	PARAG. 4	CAP. 45	<i>Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli</i>	SEZIONE V
Il sistema dei controlli interni e la performance				

Parametri stabiliti dal D.Lgs. 95/2012 sulla spending review

- a) raggiungimento degli obiettivi individuali e relativi all'unità organizzativa di diretta responsabilità, nonché al contributo assicurato alla performance complessiva dell'amministrazione;
 b) ai comportamenti organizzativi posti in essere e alla capacità di valutazione differenziata dei propri collaboratori.

Competenza del sindaco e del presidente della provincia

L'eventuale maggiorazione del trattamento accessorio prevista per i dirigenti dai restanti commi dell'articolo 5, va riferita all'attribuzione di risultato.

La valutazione dei dirigenti spetta all'organo di indirizzo politico-amministrativo, e nel caso dei Comuni e delle Province al sindaco e al presidente della provincia, sulla base di una proposta motivata dell'OIV. Pur in presenza delle modifiche introdotte al decreto 286/1999, la valutazione dei dirigenti continua ad appartenere al sistema dei controlli interni sia sul piano logico che in termini sistematici, in quanto implica un esame attento delle prestazioni effettuate e dei relativi comportamenti sulla base di analisi, di parametri e di riscontri oggettivi che possono scaturire, in maniera appropriata, solo dall'attivazione e dal collegamento con le altre forme di controllo (controllo di gestione e controllo strategico).

Potenziamento del sistema precedente di valutazione

Per quanto riguarda i criteri e i parametri di valutazione, nel sistema precedente gli elementi soggetti a valutazione riguardavano le prestazioni e le competenze organizzative. Con riferimento alle prime, assumevano in genere rilievo il grado di conseguimento degli obiettivi assegnati con il PEG, i risultati della gestione finanziaria, il numero e la complessità dei progetti gestiti. Per quanto riguarda la valutazione delle competenze organizzative dei dirigenti, gli elementi presi in considerazione erano, in genere, la capacità di programmazione, organizzazione e controllo, lo spirito di iniziativa, la capacità di formazione e di motivazione del personale, la capacità di relazione con l'esterno. In sostanza, la valutazione mirava a cogliere nei dirigenti la capacità manageriale rivolta al funzionamento efficiente ed efficace delle strutture cui sono preposti in termini di effettivo conseguimento di risultati. L'obiettivo è ancora oggi il medesimo, anzi risulta potenziato dalla citata normativa. La valutazione va pertanto approfondita e motivata in modo da costituire per l'organo di governo un giudizio oggettivo e affidabile per la conferma, la sospensione o la revoca dell'incarico di direzione affidato al dirigente e per la collettività una garanzia di buon funzionamento degli uffici. Molto spesso, invece, la valutazione è approssimativa e compiacente in quanto essenzialmente rivolta ad attribuire la retribuzione di risultato. La valutazione, dunque, è più che mai un tema di grande attualità in quanto può costituire stimolo al miglioramento dell'azione amministrativa o, più in generale, ad un più efficiente ed efficace funzionamento delle istituzioni. In tal senso opera il nuovo sistema di misurazione e di valutazione della performance organizzativa e individuale introdotto dal decreto 150/2009 che mira a realizzare una maggiore produttività del lavoro pubblico e a ottimizzare l'efficienza e la trasparenza delle amministrazioni pubbliche.

Criteri di valutazione: difficoltà e attese dai nuovi organismi

In realtà, numerosi sono i criteri e i parametri possibili per la valutazione della performance organizzativa e individuale, ma resta comunque difficile la ricerca e l'applicazione di parametri in grado di cogliere gli aspetti qualitativi che caratterizzano l'esercizio di una funzione pubblica, specie in alcuni campi (come, per esempio, nella istruzione pubblica, nella ricerca, nella giustizia, nella cultura, ecc.). Dall'attivazione dei nuovi organismi previsti dal decreto 150/2009, sia a livello centrale che nell'ambito delle singole amministrazioni, possono tuttavia scaturire importanti novità che già emergono come è possibile osservare scorrendo le numerose delibere della CIVIT finora adottate.

Presupposti

4.4.4 - La misurazione e la valutazione della performance organizzativa

La misurazione e la valutazione della performance organizzativa si manifesta indubbiamente complessa. Essa presuppone l'attivazione del ciclo di gestione della performance e soprattutto la redazione a consuntivo della *Relazione sulla performance* in cui, attraverso appropriate descrizioni e l'introduzione di adeguati indicatori, non soltanto di *input* e di *output*, ma soprattutto di *outcome*, viene dimostrata in maniera significativa l'intera attività svolta dall'ente. Ai sensi dell'articolo 8 del decreto 150/2009, il sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa concerne:

Oggetto della misurazione

- l'attuazione delle politiche attivate per soddisfare i bisogni finali della collettività amministrata
- l'effettivo grado di attuazione di piani e programmi: fasi, tempi, standard qualitativi e quantitativi, risorse assorbite
- il grado di soddisfazione dei destinatari delle attività e dei servizi
- la modernizzazione e il miglioramento qualitativo dell'organizzazione e delle competenze professionali e la capacità di attuazione di piani e programmi
- lo sviluppo qualitativo e quantitativo delle relazioni con i cittadini, i soggetti interessati, gli utenti e i destinatari dei servizi
- l'efficienza e nell'impiego delle risorse e, in particolare, il contenimento e la riduzione dei costi e l'ottimizzazione dei tempi dei procedimenti amministrativi
- la qualità e la quantità delle prestazioni e dei servizi erogati
- il conseguimento degli obiettivi di promozione delle pari opportunità.

SEZIONE V	Programmazione, bilancio, finanza, contabilità, controlli Il sistema dei controlli interni e la performance	CAP. 45	PARAG. 4	PAG. 2057
--------------	--	------------	-------------	--------------

Nella citata deliberazione 121/2010 la CIVIT ha precisato al riguardo quanto segue:

“L'articolo 8, cui si riferisce il sistema di misurazione della performance organizzativa, non rientra tra le disposizioni cui gli enti locali sono tenuti ad adeguarsi. Tuttavia si osserva quanto segue. Attraverso uno schema di riferimento, è possibile rappresentare il “percorso evolutivo” del processo di messa a punto ed implementazione degli strumenti di misurazione della performance nei comuni. Mentre lo stadio 0 riguarda la situazione iniziale del percorso evolutivo, dallo stadio 1 (che rappresenta i requisiti minimi sui quali puntare il più velocemente possibile) si possono evidenziare le caratteristiche di sistemi di valutazione della performance via via più sofisticati e integrati.”

Segue la tabella, cui si rinvia, in cui vengono riportate le azioni grazie alle quali è possibile effettuare il graduale passaggio da uno stadio all'altro del percorso evolutivo.

Percorso evolutivo degli strumenti di misurazione nei Comuni

Gli stadi

Situazione dell'Ente	Elementi qualificanti
Stadio 0	<ul style="list-style-type: none"> - individuazione di obiettivi rappresentati da iniziative e/o progetti annuali/pluriennali e contemporanea messa a punto di un sistema di controllo di completamento progressivo delle varie fasi; - il grado di conseguimento dell'obiettivo è rappresentato tipicamente dal raggiungimento della fase prevista, possibilmente espresso con una misura, anche semplice; - il risultato è osservato prioritariamente con un'ottica interna; - utilizzo di pochi indicatori, prevalentemente finalizzati a misurare in maniera, anche semplice (valore numerico, percentuale, tempo, etc.), il risultato programmato/atteso.
Attività di sviluppo per passare allo stadio 1	<ul style="list-style-type: none"> - progressiva mappatura dei processi e delle attività dell'ente, al fine di orientare una pianificazione maggiormente rivolta all'esterno; - maggiore distinzione tra obiettivi a carattere politico e amministrativo; - progressivo minor impiego di indicatori del tipo “stato di conseguimento” di una fase di progetto; - progressivo maggior utilizzo di indicatori di <i>input</i>, di processo e di <i>output</i>, caratterizzati secondo apposite schede.
Stadio 1	<ul style="list-style-type: none"> - differenziazione tra obiettivi prioritari (individuati nelle linee strategiche) e attività istituzionali ordinarie, qualificati secondo il risultato atteso legato al miglioramento e/o allo sviluppo di attività e servizi; - progressiva messa a punto di un sistema di indicatori delle prestazioni e dei livelli di servizio comprendenti aspetti di efficacia, efficienza, economicità e qualità; - inizio della fase di valutazione dei risultati secondo l'ottica dei diversi portatori di interesse
Attività di sviluppo per passare allo stadio 2	<ul style="list-style-type: none"> - progressiva introduzione degli indicatori di impatto (<i>outcome</i>) tra gli indicatori relativi ad obiettivi che hanno un impatto su <i>stakeholder</i> esterni; - specificazione dei legami tra obiettivi, indicatori e <i>target</i>; - caratterizzazione degli indicatori secondo le schede e i test proposti dalla Commissione; - rilevazione effettiva della <i>performance</i>, secondo la frequenza e le modalità definite nello schema di caratterizzazione degli indicatori.
Stadio 2	<ul style="list-style-type: none"> - espansione del sistema degli indicatori (e dei relativi strumenti informativi per la raccolta delle informazioni) anche attraverso l'adozione di opportuni indicatori di impatto (<i>outcome</i>); - individuazione, a regime, dei livelli standard di servizio attesi sulla base delle risorse disponibili e delle analisi circa l'ambiente esterno; - utilizzo di un sistema informativo adeguatamente strutturato che permetta l'individuazione di obiettivi coerenti con le strategie prescelte (controllo strategico) per l'esercizio successivo; - comunicazione dei risultati dell'attività di gestione sia al vertice politico-amministrativo (per attuare il controllo strategico) che agli <i>stakeholder</i> di riferimento.

Il sistema dei controlli interni e la performance

Situazione dell'Ente	Elementi qualificanti
Attività di sviluppo per passare allo stadio 3	<ul style="list-style-type: none"> - maggior bilanciamento nell'utilizzo di indicatori di <i>input</i>, di processo, di <i>output</i> e di impatto (<i>outcome</i>); - inizio della fase di valutazione dei risultati secondo l'ottica dei diversi portatori di interesse; - sviluppo delle infrastrutture informatiche a supporto delle attività legate al ciclo della <i>performance</i>; - creazione di un'opportuna reportistica, personalizzata secondo le esigenze dell'attività di gestione.
Stadio 3	<ul style="list-style-type: none"> - organo di indirizzo politico-amministrativo maggiormente coinvolto nel processo di valutazione della <i>performance</i>, di revisione e adeguamento periodico del sistema di misurazione; - reportistica, pubblicata con cadenza semestrale o annuale, di facile fruizione per un pubblico non specializzato, anche attraverso l'utilizzo di diversi sistemi di rappresentazione; - reportistica ad uso interno che, tramite opportuna analisi degli scostamenti, permetta il confronto tra risultati (anche sulla base di serie storiche) e l'individuazione di obiettivi chiari e sfidanti per l'esercizio successivo; - sviluppo di progetti di qualità volti al miglioramento continuo, sia dei servizi erogati che dei sistemi a supporto del ciclo della <i>performance</i>; - possibile sviluppo di mappe strategiche per migliorare i processi all'interno dell'intero ciclo della <i>performance</i>; - sviluppo di una cultura della <i>performance</i>.

Stadi di evoluzione per i comuni più piccoli

*Per gli enti caratterizzati da bassa complessità e piccole dimensioni, gli stadi di evoluzione possono essere caratterizzati da modalità di evoluzione differenti (soprattutto con riferimento alle attività di sviluppo). Elemento dal quale il sistema non dovrebbe prescindere è costituito, a partire dallo stadio 1 descritto nella precedente tabella, da una differenziazione tra obiettivi prioritari (individuati nelle linee strategiche) e attività istituzionali ordinarie, qualificati secondo il risultato atteso legato al miglioramento e/o allo sviluppo di attività e servizi. Inoltre, sempre nello stadio 1, dovrebbe iniziare la fase di valutazione dei risultati, secondo l'ottica dei diversi portatori di interesse. Successivamente, in un secondo stadio evolutivo, sarà necessario espandere il sistema degli indicatori (e dei relativi strumenti informativi per la raccolta delle informazioni) anche attraverso l'adozione di opportuni indicatori di impatto (*outcome*) e individuare livelli standard di servizio attesi sulla base delle risorse disponibili e delle analisi circa l'ambiente esterno. Per fare ciò, è possibile attenersi allo schema delle azioni di sviluppo riportate nella precedente tabella per passare dallo stadio 1 al 2".*

Si tratta di uno schema indubbiamente complesso e un pò teorico, ma presenta tuttavia utili elementi di riferimento per la misurazione e la valutazione della performance organizzativa da parte degli enti locali.