

Numero 52  
Gennaio 2013



Gli  
**approfondimenti**  
di **Publika**

IL CONTROLLO DI GESTIONE  
NEL RINNOVATO SISTEMA  
DEI CONTROLLI

A cura di

Stefania Zerbato

[www.publika.it](http://www.publika.it)

## Il controllo di gestione nel rinnovato sistema dei controlli

### A cura di Stefania Zerbato

Sul fronte normativo, nella pubblica amministrazione, si è gradualmente assistito a un aumento delle forme di controllo di tipo gestionale, finalizzate a indirizzare l'attività amministrativa verso obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità. Nello specifico, il d.lgs. 286/99 che disciplina il sistema dei controlli nelle amministrazioni pubbliche in generale e il d.lgs. 267/00 focalizzato sugli enti locali, rimettendo alla loro autonomia normativa ed organizzativa l'individuazione delle metodologie e degli strumenti adeguati a dare attuazione dei diversi controlli previsti.

Il d.l. 174/12, coordinato con la legge di conversione 7 dicembre 2012, n. 213, attraverso l'art. 3, insiste sul "Rafforzamento dei controlli in materia di enti locali", prevedendo la sostituzione dell'art. 147 (del Tuel) sulla "tipologia dei controlli interni" e l'analisi nel dettaglio degli stessi, mediante la formulazione di nuovi articoli.

#### Come cambia l'art. 147 del Tuel

| Art. 147 (ante d.l. 174/12)   | Art. 147 (post d.l. 174/12)   |  |
|---|---|--|
| <i>Tipologia controllo / A chi si applica</i>   | <i>Tipologia controllo</i>  | <i>A chi si applica</i>  |
| a) garantire attraverso il <b>controllo di regolarità amministrativa e contabile</b> , la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;   | <i>Non menzionato nella nuova formulazione dell'art. 147 ma nel decreto è disciplinato con uno specifico articolo: art. 147 bis - <b>Controllo di regolarità amministrativa e contabile.</b></i>  | A tutti gli enti locali  |
| b) verificare, attraverso il <b>controllo di gestione</b> , l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati; | a) verificare, attraverso il <b>controllo di gestione</b> , 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;   | A tutti gli enti locali  |
| c) <b>valutare le prestazioni del personale</b> con qualifica dirigenziale;   | <i>Non menzionato nel d.l. 174 perché già disciplinato nel D.Lgs. 150/2009.</i>   |  |
| d) <b>valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi</b> ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.    | b) <b>valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi</b> e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;   | A tutti gli enti locali  |
|   | Inoltre, il decreto introduce l' <b>art. 147 ter, specifico sul "controllo strategico"</b> .  | Enti con popolazione superiore a 100.000 ab., in fase di prima applicazione, a 50.000 ab. per il 2014 e a 15.000 ab. a decorrere dal 2015. |
| I controlli sopra citati sono applicati – indistintamente – a tutti gli enti locali   | c) garantire il <b>costante controllo degli equilibri finanziari</b> 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;<br>Inoltre, il decreto introduce l' <b>art. 147 quinquies, specifico sul "controllo sugli equilibri"</b> | A tutti gli enti locali  |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  | <b>finanziari”.</b>  |  |
|  | 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, <b>l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;</b><br>Inoltre, il decreto introduce l'art. 147 quater, specifico sui “controlli sulle società partecipate non quotate”. | Enti con popolazione superiore a 100.000 ab., in fase di prima applicazione, a 50.000 ab. per il 2014 e a 15.000 ab. a decorrere dal 2015. |
|  | e) garantire il <b>controllo della qualità dei servizi erogati</b> , sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.   |  |

Dalla tabella si evince che tutti gli enti, indipendente dalla dimensione abitativa, sono coinvolti nel disciplinare le tipologie di controlli interni che seguono:

- controllo di gestione;
- valutazione dell'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi;
- controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- controllo degli equilibri finanziari.

Sarà introdotta, secondo una determinata gradualità dettata dalla dimensione abitativa dell'ente, la restante parte dei controlli:

- controllo strategico;
- controlli sulle società partecipate non quotate;
- controllo della qualità dei servizi erogati.

A detta di chi scrive rimane qualche perplessità sull'effettiva e sostanziale differenza tra il punto b) dell'art. 147 (rimasto immutato), e per il quale è prevista l'applicazione a tutti gli enti, e il nuovo art. 147 ter, espressamente riferito al controllo strategico, destinato invece ad un'applicazione graduale a seconda della dimensione abitativa degli enti, con esclusione di quelli sotto i 15mila abitanti. In entrambi i casi si descrive un processo che rimanda alla dimensione del controllo strategico.

Tutti gli enti sono chiamati a disciplinare il sistema dei controlli attraverso un **regolamento**, adottato dal consiglio comunale e reso operativo dal comune entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del decreto 174, con successiva comunicazione al Prefetto ed alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

### **Il controllo di gestione: la norma**

Tra le tipologie di controllo menzionate, si intende soffermare l'attenzione sul controllo di gestione, che esprime le fondamenta per tutte le altre tipologie di controlli e rappresenta il processo capace di indirizzare coordinatamente i comportamenti di politici e tecnici nel perseguimento delle finalità istituzionali. Ciò è possibile, come puntualizzato nella nuova formulazione - rivista e migliorata - dell'art. 147, che enfatizza il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati, non limitandolo esclusivamente al rapporto tra costi e risultati.

Tuttavia, il decreto non propone articoli di approfondimento sulle modalità di realizzazione del controllo di gestione, dato che le stesse trovano riscontro in specifici articoli del Tuel, quali:

- art. 196 – definizione di controllo di gestione;
- art. 197 – modalità del controllo di gestione;

- art. 198 – referto del controllo di gestione (strumento che rileva lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e ogni altro elemento utile per valutare l'andamento della gestione dei servizi);
- art. 198 bis – comunicazione del referto (indirizzato agli amministratori, ai responsabili dei servizi e alla Corte dei conti).

Il referto, di cui all'art. 198 bis, non deve essere confuso con il referto sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni che, il sindaco nei 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 tale figura, deve trasmettere semestralmente:

- alla sezione regionale della Corte dei conti, chiamata a verificare il funzionamento del sistema dei controlli;
- al presidente del consiglio comunale o provinciale, affinché ne renda partecipe il consiglio comunale o provinciale.

### **Le sanzioni previste**

In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie per l'attuazione dei controlli interni, e dunque a valere per tutte le tipologie di controlli compreso il controllo di gestione, 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.

### **Il controllo di gestione: l'applicazione**

Indubbiamente, la norma in questione si pone come fattore di accelerazione del processo di riforma, in senso "aziendale", dell'amministrazione pubblica locale. L'auspicio è che ciò non comporti l'adozione di strumenti unicamente finalizzati al rispetto formale di vincoli normativi, ma che si giunga a un'effettiva cultura della misurazione e valutazione del dato. Maturi, pertanto, la consapevolezza della necessità di sistemi informativi, diversi e complementari, al tradizionale bilancio finanziario.

Assodato quindi, che la contabilità finanziaria non è il sistema più opportuno per ragionare in termini di efficacia e di efficienza dell'attività svolta, parlare di controllo di gestione è doveroso. Altrettanto, al fine di produrre informazioni realmente utili, è opportuno focalizzare le ragioni che motivano la presenza degli enti locali. Perché se, in estrema sintesi, la *mission* dell'ente corrisponde con l'istanza di sviluppare risposte in ordine ai bisogni della collettività, la prima attenzione da porre riguarda il concetto di efficacia. Cioè la capacità di raggiungere gli obiettivi programmati, ma all'interno di una programmazione che identifica obiettivi gestionali coerenti con i bisogni e le priorità della comunità amministrata. Anche contingenti, dato il momento socio-economico di cui il Paese soffre.

Pertanto, saper interpretare esigenze e priorità, e porre in atto soluzioni e progetti finalizzati a contrastare i bisogni e supportare lo sviluppo, diventa la premessa per intraprendere un percorso di efficacia sociale.

Tutto ciò, comprese le scelte di produzione ed erogazione di servizi che ne conseguono, va saldamente integrato con la capacità di utilizzare le risorse in modo razionale. Ossia sviluppare un rapporto equo tra i fattori produttivi utilizzati e gli output che gli stessi contribuiscono a realizzare. Da quest'analisi deriva la dimensione dell'efficienza, che genera anche le condizioni di economicità, cioè di sostenibilità del ciclo produttivo nel tempo.

La misurazione e valutazione di queste dimensioni (efficacia, efficienza, economicità, come anche l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi) implica una precisa conoscenza del processo produttivo dei servizi oggetto di analisi. Sono quindi indispensabili informazioni, minime, quali:

- i bisogni che hanno determinato la scelta di produrre/erogare un determinato servizio;

- i destinatari cui è rivolto il servizio;
- la domanda potenziale, cioè i cittadini in possesso dei requisiti per richiedere il servizio;
- la domanda effettiva e le eventuali domande non accolte (liste di attesa);
- le fasi/attività che declinano il processo di produzione del servizio;
- l'individuazione e quantificazione dei fattori produttivi utilizzati nel processo (input), tra cui la qualità e quantità di professionalità coinvolte;
- i risultati prodotti (output) dal processo attivato;
- gli impatti reali ottenuti a seguito della disponibilità e fruizione di un determinato servizio, sul bisogno inizialmente osservato;
- il sistema di responsabilità che presidia la conduzione del processo di produzione/erogazione del servizio;
- il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati, coerenti con gli indirizzi politici dell'amministrazione.

Il report di pag. 5 evidenzia i parametri e gli indicatori quantitativi (economici, di attività, di risultato, ...) sviluppati dall'ente allo scopo di attivare un sistema informativo ad effettivo supporto delle decisioni. Si aggiungono a questi, il conto economico del servizio, con la quantificazione dei fattori produttivi specifici che contribuiscono alla produzione del servizio e il dettaglio dei costi del personale dell'ente direttamente impiegato.

Mentre, a pag. 6, è presentato il report sullo stato di attuazione degli obiettivi programmati, con riferimento al servizio analizzato, per l'esercizio 2012. Il documento riporta, oltre agli obiettivi fissati, con relativi indicatori e attività, anche il grado di realizzazione degli stessi attraverso la consuntivazione degli indicatori e delle attività effettivamente svolte.

L'esempio proposto si propone, quindi, di chiarire i concetti descritti e, attraverso i dati espressi, suggerisce spunti di riflessione per future decisioni e obiettivi da percorrere. Nonché a supporto degli interventi correttivi necessari al miglior rapporto tra obiettivi programmati e risultati conseguiti.

Nella tabella che segue sono proposte alcune domande, e relative opzioni, scatenate dall'analisi dei dati.

| <b><i>Domande suscitate dai dati</i></b>   | <b><i>Possibili opzioni</i></b>   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Perché il numero degli iscritti è limitato rispetto alla domanda potenziale?</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Il servizio non incontra un bisogno prioritario</li> <li>▪ Il servizio non è stato promosso adeguatamente</li> <li>▪ La qualità del servizio non è coerente con le richieste</li> </ul>  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ È possibile contenere il costo totale del servizio e il medio unitario per utente?</li> <li>✓ È possibile migliorare il grado di copertura del costo del servizio?</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Rinegoziare il costo dei contratti di servizio</li> <li>▪ Riorganizzare il lavoro dei dipendenti dell'ente e contenerne i tempi di impiego</li> <li>▪ Razionalizzare il consumo degli altri fattori produttivi</li> <li>▪ Rivedere il sistema tariffario e di adesione al servizio</li> <li>▪ Studiare modalità alternative nella gestione del servizio (sovracomunali, partecipazione pubblico-privato, ...)</li> </ul> |

Allegato 1 – Report controllo di gestione

Allegato 2 – Report stato attuazione obiettivi

Se avete a disposizione pareri che Aran, Corte dei Conti, Funzione Pubblica o altri Istituti hanno rilasciato ai Vostri enti e ritenete che gli stessi si possano condividere con i colleghi potete inviarli a [info@publika.it](mailto:info@publika.it). Provvederemo ad inserirli nei nostri approfondimenti gratuiti. Grazie.

**PROMO**

## Servizi per la realizzazione del sistema dei controlli interni

I servizi proposti rispondono ai recenti input normativi: D.L. 174/2012 (L. 213/2012); L. 190/2012; D.L. 95/2012 (L. 135/2012); D.Lgs. 150/2009; D.Lgs. 82/2005 e successive modifiche.

I servizi, modulari, sono gestiti in *outsourcing* con *impatto zero* sull'organizzazione, grazie all'utilizzo di moderne tecnologie – certificate ISO 9001:2008 – che non richiedono l'acquisto di alcun software.

L'ente disporrà di informazioni fondamentali per un'efficace gestione, quali:

### **Costo dei servizi erogati**

Un analitico sistema di reporting evidenzia i costi (e i proventi) per: ambito organizzativo, "pacchetti di servizi" e specifici servizi (centri di costo personalizzati per ente).

### **Analisi dettagliate per tipologie di costi**

Report analitici con riepilogo per destinazione d'uso di costi quali: utenze; manutenzioni; cancelleria; polizze; contributi economici; e altro a richiesta dell'ente.

### **Incidenza del costo personale sui servizi prodotti**

Schede dettagliate evidenziano il costo effettivo del personale imputato ad ogni specifico servizio erogato.

### **Base dati con indicatori di efficacia e di efficienza**

Un unico data base dove sono raccolti e gestiti, annualmente, tutti gli indicatori dell'ente, pronti per rispondere alle diverse richieste di informazioni.

### **Analisi per stakeholder e "di genere"**

Schede dettagliate evidenziano il riepilogo dei servizi prodotto e dei relativi costi con riferimento agli stakeholder (famiglie, anziani, giovani, studenti, imprese, ...) e all'analisi "di genere".

### **Rapporto tra obiettivi e azioni realizzate**

Report annuali e infrannuali con evidenza degli obiettivi e dei target programmati, e dei relativi risultati conseguiti.

### **Relazione/Referto sull'analisi effettuata**

Relazione a supporto dell'interpretazione dei dati, degli eventuali interventi correttivi e dell'efficacia delle informazioni prodotte dal sistema dei controlli.

**Tutti i report sono redatti in format - a misura di cittadino - pronti per la pubblicazione sul sito dell'ente, in risposta a quanto previsto dalle riforme in tema di trasparenza e anticorruzione.**

Richiedi senza impegno, informazioni e dettagli sui servizi, specificando la dimensione e le esigenze del tuo ente.

Scheda di richiesta  
informazioni / preventivo

Per ulteriori chiarimenti o per un preventivo vi invitiamo a compilare la seguente scheda e ad **inviarla via fax al numero 0376 1760102** oppure via **e-mail all'indirizzo info@publika.it**

Nome: .....

Ente: .....

Indirizzo: .....

Telefono: .....

E-mail: .....

Numero dipendenti: .....

Note: .....

.....

.....

.....



Il pacchetto di Publika in materia di servizi in ambito di pubblico impiego diventa ancora più completo.

Con l'obiettivo di dare soluzioni sempre più attuali e specifiche vengono proposti questi strumenti:

- Aggiornamento quotidiano con le News (una notizia singola selezionata oppure servizio completo)
- Aggiornamento mensile con gli Approfondimenti
- Servizio di risposta a quesiti
- Supporto e servizio operativo con la Rivista Personale News.

## La news

Servizio Gratuito

Sul sito di Publika verranno pubblicate ogni giorno lavorativo le novità sulla gestione del personale degli enti locali. Il motto è: una news al giorno.

I nostri esperti sceglieranno le notizie più utili, quelle inevitabili, con i risvolti applicativi più diretti, tralasciando quelle di secondo piano o che ribadiscono concetti già espressi che fanno perdere solo ulteriore tempo.

## Tutte le news

Servizio a pagamento

Per chi desidera è possibile ricevere quotidianamente una mail che contiene tutte le News che poi verranno riportate nella rivista ogni quindici giorni. È il servizio per chi vuole essere ogni giorno al passo in tempo reale con le novità interpretative, di prassi e giurisprudenza e con gli orientamenti applicativi. Il costo è di Euro 60,00 annui.

Possibilità di acquisto scontato insieme al servizio "I quesiti" e alla rivista a 300€ invece di 320€

## Gli approfondimenti

Servizio Gratuito

Continua l'esperienza degli approfondimenti gratuiti. Circa una volta al mese invieremo agli iscritti alla mailing list e renderemo disponibili sul sito, alcuni approfondimenti sulle diverse tematiche. I nostri esperti cercheranno di puntare l'attenzione su alcuni argomenti forti anche se meno tempestivamente rispetto alla rivista Personale News.

## I quesiti

Servizio a pagamento

Il servizio permette di porre due quesiti all'anno allo staff di Personale News. Il costo è di Euro 60,00 annui.

Possibilità di acquisto scontato insieme al servizio "Tutte le News" e alla rivista a 300€ invece di 320€

## La Rivista

Servizio a pagamento

Accanto ai precedenti strumenti, vogliamo offrire un prodotto completo. Sotto il coordinamento editoriale del Dott. Gianluca Bertagna, ogni quindici giorni, verrà inviata tramite posta elettronica una vera e propria rivista sulla gestione delle risorse umane degli enti locali e della pubblica amministrazione.

Con taglio pratico, diretto e di sostanza verranno illustrate le novità intervenute a livello legislativo ed interpretativo. **La rivista vuole però essere soprattutto il luogo delle soluzioni.** I nostri collaboratori infatti, dopo aver approfondito le norme e le analisi della dottrina, proporranno gli atti, la documentazione, le determinazioni per procedere con l'adeguamento alle novità. Bozze, ovviamente, che potranno essere integrate/modificate da parte di ciascuna amministrazione.

Non solo informazioni quindi, ma azioni concrete, dirette... soluzioni!

La rivista sarà tempestiva rispetto alle novità che intervengono nei quindici giorni precedenti. I nostri esperti sanno che il tempo a disposizione degli operatori è sempre meno. Per questo motivo si punterà sulle soluzioni operative.