



Corte dei Conti

Sezione regionale di controllo per la Toscana

composta dai magistrati:

- Roberto TABBITA	Presidente
- Maria Annunziata RUCIRETA	Consigliere
- Paolo PELUFFO	Consigliere
- Nicola BONTEMPO	Consigliere, Relatore
- Laura D'AMBROSIO	Consigliere
- Marco BONCOMPAGNI	Consigliere

nell'adunanza del 12 gennaio 2016;

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il r.d. 12 luglio 1934 n.1214 s.m.i., T.U. delle leggi sulla Corte dei conti;

VISTO il regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite il 16.06.2000, e s.m.i.;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito con modificazioni dalla l. 7 dicembre 2012 n. 213, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, e in particolare l'art. 3;

VISTO l'art. 148 Tuel, come sostituito dall'art.3, comma 1, lett. e), del citato d.l. n. 174/2012, e successivamente modificato dall'art. 33, comma 1, d.l. 24 giugno 2014, n.91, convertito con l. 11 agosto 2014 n. 116;

VISTA la deliberazione della Sezione Autonomie n.4/2013/INPR del 18.2.2013, recante le Linee Guida per i referti semestrali relativi al 2013 del Sindaco dei comuni con oltre 15.000 abitanti e del Presidente della provincia (art. 148 Tuel);

VISTE le relazioni-questionario inviate, per i due semestri 2013, dalle n.10 provincie e dai n.55 comuni con oltre 15.000 abitanti della regione Toscana;

VISTE le richieste formulate agli enti, nel corso dell'istruttoria, di integrazioni documentali e/o di chiarimenti, come in referto indicato;

VISTO il referto, presentato dal consigliere istruttore Nicola Bontempo, che illustra gli esiti della verifica del funzionamento dei controlli interni negli enti locali della regione Toscana nel 2013, redatto ex art.148 Tuel;

VISTA l'ordinanza presidenziale n.1/2016 con cui è stata convocata la Sezione per l'odierna adunanza;

UDITO nella camera di consiglio del 12 gennaio 2016 il relatore, Cons. Nicola Bontempo;

DELIBERA

- 1) E' approvato il referto concernente la verifica del funzionamento dei controlli interni negli enti locali della regione Toscana nel 2013, redatto ai sensi dell'art.148 Tuel, accluso alla presente deliberazione a formarne parte integrante e sostanziale.
- 2) Copia della presente deliberazione e dell'accluso referto sono trasmesse via posta elettronica, a cura della Segreteria della Sezione, cui è dato mandato, a :
 - a. Sindaci e Presidenti di provincia dei n.65 enti interessati;
 - b. Consigli dei predetti enti, per il tramite dei rispettivi presidenti;
 - c. Segretari Generali, Direttori Generali, Responsabili del servizio finanziario, Revisori dei conti, Organi di controllo interno, OIV, dei predetti enti;
 - d. Presidenti, Consigli, Segretari generali e Revisori dei conti delle Unioni di comuni della regione Toscana;
 - e. Consiglio delle Autonomie locali, per il tramite del suo presidente;
 - f. Prefetti preposti alle Prefetture-UTG della regione Toscana, ai sensi dell'art.3, comma 2, d.l. n.174/2012, con invito a riferire sulle iniziative che saranno state adottate;
 - g. Procuratore regionale presso la Sezione Giurisdizionale per la Toscana della Corte dei conti, ai sensi dell'art.148, comma 4, Tuel;
 - h. Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, ai sensi dell'art.9, comma 9, del citato Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, e per quant'altro di ragione;
- 3) La presente deliberazione, e l'accluso referto che ne forma parte integrante e sostanziale, è soggetta ad obbligo di pubblicazione, a cura delle amministrazioni interessate, ex art.31 D.Lgs. 14.3.2013 n.33, recante "Riordino della disciplina

riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni”.

Così deciso in Firenze, nella Camera di consiglio del 12 gennaio 2016.

Il Cons. Relatore
f.to Nicola BONTEMPO

Il Presidente
f.to Roberto TABBITA

Depositata in Segreteria il 28 gennaio 2016

Il funzionario preposto al Servizio di supporto
f.to Claudio FELLI



CORTEI DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

REFERTO

IL FUNZIONAMENTO DEI CONTROLLI INTERNI

NEGLI ENTI LOCALI - ESERCIZIO 2013

(Art. 148 TUEL)



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

REFERTO

IL FUNZIONAMENTO DEI CONTROLLI INTERNI

NEGLI ENTI LOCALI ESERCIZIO 2013

(Art. 148 TUEL)

IL MAGISTRATO RELATORE : *Cons. Nicola BONTEMPO*

HANNO COLLABORATO:

ad istruttoria e elaborazione dati: *Antonio ARMENTI*
Simona COLASANTI
Anna Maria PULCINI

ad attività di supporto e segreteria: *Michela BATTISTINI*
Marco FEDINI

DELIBERAZIONE



Corte dei Conti

Sezione regionale di controllo per la Toscana

composta dai magistrati:

- Roberto TABBITA	Presidente
- Maria Annunziata RUCIRETA	Consigliere
- Paolo PELUFFO	Consigliere
- Nicola BONTEMPO	Consigliere, Relatore
- Laura D'AMBROSIO	Consigliere
- Marco BONCOMPAGNI	Consigliere

nell'adunanza del 12 gennaio 2016;

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il r.d. 12 luglio 1934 n.1214 s.m.i., T.U. delle leggi sulla Corte dei conti;

VISTO il regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite il 16.06.2000, e s.m.i.;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito con modificazioni dalla l. 7 dicembre 2012 n. 213, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, e in particolare l'art. 3;

VISTO l'art. 148 Tuel, come sostituito dall'art.3, comma 1, lett. e), del citato d.l. n. 174/2012, e successivamente modificato dall'art. 33, comma 1, d.l. 24 giugno 2014, n.91, convertito con l. 11 agosto 2014 n. 116;

VISTA la deliberazione della Sezione Autonomie n.4/2013/INPR del 18.2.2013, recante le Linee Guida per i referti semestrali relativi al 2013 del Sindaco dei comuni con oltre 15.000 abitanti e del Presidente della provincia (art. 148 Tuel);

VISTE le relazioni-questionario inviate, per i due semestri 2013, dalle n.10 provincie e dai n.55 comuni con oltre 15.000 abitanti della regione Toscana;

VISTE le richieste formulate agli enti, nel corso dell'istruttoria, di integrazioni documentali e/o di chiarimenti, come in referto indicato;

VISTO il referto, presentato dal consigliere istruttore Nicola Bontempo, che illustra gli esiti della verifica del funzionamento dei controlli interni negli enti locali della regione Toscana nel 2013, redatto ex art.148 Tuel;

VISTA l'ordinanza presidenziale n.1/2016 con cui è stata convocata la Sezione per l'odierna adunanza;

UDITO nella camera di consiglio del 12 gennaio 2016 il relatore, Cons. Nicola Bontempo;

DELIBERA

- 1) E' approvato il referto concernente la verifica del funzionamento dei controlli interni negli enti locali della regione Toscana nel 2013, redatto ai sensi dell'art.148 Tuel, accluso alla presente deliberazione a formarne parte integrante e sostanziale.
- 2) Copia della presente deliberazione e dell'accluso referto sono trasmesse via posta elettronica, a cura della Segreteria della Sezione, cui è dato mandato, a :
 - a. Sindaci e Presidenti di provincia dei n.65 enti interessati;
 - b. Consigli dei predetti enti, per il tramite dei rispettivi presidenti;
 - c. Segretari Generali, Direttori Generali, Responsabili del servizio finanziario, Revisori dei conti, Organi di controllo interno, OIV, dei predetti enti;
 - d. Presidenti, Consigli, Segretari generali e Revisori dei conti delle Unioni di comuni della regione Toscana;
 - e. Consiglio delle Autonomie locali, per il tramite del suo presidente;
 - f. Prefetti preposti alle Prefetture-UTG della regione Toscana, ai sensi dell'art.3, comma 2, d.l. n.174/2012, con invito a riferire sulle iniziative che saranno state adottate;
 - g. Procuratore regionale presso la Sezione Giurisdizionale per la Toscana della Corte dei conti, ai sensi dell'art.148, comma 4, Tuel;
 - h. Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, ai sensi dell'art.9, comma 9, del citato Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, e per quant'altro di ragione;
- 3) La presente deliberazione, e l'accluso referto che ne forma parte integrante e sostanziale, è soggetta ad obbligo di pubblicazione, a cura delle amministrazioni interessate, ex art.31 D.Lgs. 14.3.2013 n.33, recante "Riordino della disciplina

riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni”.

Così deciso in Firenze, nella Camera di consiglio del 12 gennaio 2016.

Il Cons. relatore
f.to Nicola BONTEMPO

Il Presidente
f.to Roberto TABBITA

Depositata in Segreteria il 28 gennaio 2016

Il funzionario preposto al Servizio di supporto
f.to Claudio FELLI

REFERTO

INDICE

- 1. Introduzione.**
- 2. Premessa.**
- 3. Il previgente sistema di controlli interni negli enti locali.**
- 4. L'attività di controllo sul funzionamento dei controlli interni negli enti locali in Toscana prima del d.l. n. 174/2012.**
- 5. Il quadro normativo: (a) Il nuovo assetto dei controlli interni negli enti locali.**
- 6. (segue) – (b) Il nuovo assetto della verifica sul funzionamento dei controlli interni affidata alla Corte.**
- 7. L'ambito soggettivo ed oggettivo del controllo in Toscana.**
- 8. La verifica sugli enti con meno di 15.000 abitanti.**
- 9. La verifica sugli enti oltre 15.000 abitanti. - (A) Strumenti dell'analisi e indirizzi di coordinamento della Sezione Autonomie.**
- 10. (segue) – (B) L'adozione dei regolamenti.**
- 11. (segue) – (C) Esame dei questionari.**
- 12. Considerazioni conclusive e rilievi critici.**

Allegati.

1. Introduzione.

Il presente referto concerne la verifica, da parte della Sezione regionale, del funzionamento dei controlli interni di comuni e province, svolto ai sensi e per gli effetti della nuova formulazione dell'art. 148 Tuel, come sostituito dall'art.3 del noto d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213.

Il referto, richiama, in primo luogo, i precedenti normativi sulle verifiche dei sistemi di controllo interno alle pp.aa. da parte della Corte dei conti e le attività di controllo all'uopo svolte in passato da questa Sezione. Quindi, dà conto della nuova strutturazione del quadro normativo *in subiecta materia*, siccome risultante dalle modifiche introdotte dal citato d.l. n. 174/2012, sul versante sia del nuovo assetto del sistema di controlli interni negli enti locali sia del controllo affidato alla Corte su detto sistema.

Sulla scorta della ricostruzione del nuovo quadro normativo, il referto opera poi, in primo luogo, la ricognizione dell'ambito oggettivo e soggettivo del controllo commesso alla Sezione, distinguendo l'ambito delle prerogative attribuite alla Corte, da un lato, sugli enti con popolazione inferiore a 15mila abitanti, e, dall'altro sulle province e sugli enti con popolazione superiore ai 15mila abitanti.

Il referto dà poi conto, relativamente a quest'ultimo sottoinsieme di enti, degli strumenti dell'analisi e degli indirizzi di coordinamento da parte della Sezione Autonomie attraverso la emanazione, prevista dalla legge, di '*Linee guida*' per la uniforme strutturazione dei referti che gli enti di che trattasi sono tenuti a presentare (dapprima semestralmente, ora annualmente) alle sezioni regionali di controllo.

Esso passa poi ad esaminare lo stato dell'adeguamento degli ordinamenti degli enti, attraverso la adozione di appositi regolamenti in materia, previsti per legge. E, finalmente, esamina in maniera sincronica i referti-questionario trasmessi dalle varie amministrazioni interessate, illustrando le caratteristiche delle varie tipologie di controllo siccome in concreto attuatesi.

Da ultimo, il referto svolge alcune riassuntive conclusioni volte segnatamente a evidenziare le principali criticità riscontrate.

§§§

2. Premessa.

Come noto, il controllo (ossia la verifica della rispondenza di fatti, atti o a parametri, giuridici o non, o ad obiettivi) è anche storicamente, la funzione principe della Corte dei conti (v. art.100 Cost.¹).

E', però, acquisizione relativamente recente - seppur ad oggi stabilmente consolidata - quella della messa a tema del controllo della Corte di un oggetto peculiare, rappresentato dal funzionamento dei controlli interni alle pp.aa.; la quale ha introdotto una sorta di controllo di secondo grado - un *metacontrollo* secondo un efficace neologismo² - che sembra tra l'altro rispondere a un risalente interrogativo, connaturato allo statuto epistemologico del controllo:

¹ Per la Corte Costituzionale il controllo ex l. n. 20/1994, "*esercitabile in posizione collaborativa e nell'interesse dell'ente controllato*", è "*istituto che il Costituente non ha previsto*" fondato non "*nell'art.100, ma in un non irragionevole svolgimento della discrezionalità del legislatore*", il quale può introdurre altri controlli oltre quelli non tassativamente previsti in Costituzione, purché aventi fondamento costituzionale, nella specie il disegno di p.a. ex artt. 97, 28, 81, 119 (C.Cost., n. 29/1995; n. 470/1997). Essa ha invece sussunto nell'art.100 Cost. (nonostante la natura collaborativa, poi disconosciuta da C.Cost. n. 40/2104 e n. 60/2013) quello che (in attuazione dell'art.7, comma 7, l. n. 131/2003; C.Cost. n. 198/2012) ha introdotto l'art. 1, comma 167 ss., l. n. 266/2005 ("*nuovo tipo di controllo*", "*riesame di legalità e regolarità*" mirato a "*visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno*") poiché oggi 'finanza pubblica' non denota il solo bilancio dello Stato ma "*anche a quello di tutti gli altri enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata*" (C.Cost., n. 179/2007 cit.).

² R.RUFFINI, L'evoluzione dei sistemi di controllo nella pubblica amministrazione, Milano, 2010, 24 segg.; G.SAPELLI, Giochi proibiti: Enron e Parmalat capitalismi a confronto, Milano, 2004, 23.

*quis custodiet ipsos custodes?*³.

Tuttavia, in disparte le suggestioni evocative di tali reminiscenze classiche, siffatto *metacontrollo* non risponde solo a esigenze di garanzia ma anche, anzi soprattutto, a sempre più rilevanti logiche di risultato di tipo aziendalistico - il cui *antecedente necessario* riposa sui criteri di efficienza, efficacia, economicità cristallizzati dalla l. n. 241/90 - sì da prefigurare una sorta di ciclo della performance *ante litteram*.

Invero, la legge 14 gennaio 1994 n. 20 (le cui disposizioni, ai sensi dell'art. 6, costituiscono principi fondamentali ex art. 117 Cost. e norme fondamentali di riforma economico-sociale) configurando il (nuovo) controllo sulla gestione, ha specificato (art. 3, comma 4) che la Corte “*svolge [...] il controllo successivo sulla gestione [...] verificando [...], nonché il funzionamento dei controlli interni [...]. Accerta, anche in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa...*”. Tale attività partecipa, naturalmente, della *natura collaborativa* del controllo di cui alla l. n. 20/1994 del quale è parte, che è “*prima di tutto, diretto a stimolare [...] processi di autocorrezione [...]*” mediante un'attività “*dalla quale non può derivare alcuna sanzione...*”⁴.

Successivamente, l'esigenza di implementare la verifica del funzionamento dei controlli interni - nel frattempo rimodulati dal d.lgs. n. 286/1999 - ha trovato espressione nell'art.3, comma 2, dello stesso d.lgs. n. 286/1999, secondo cui “*Al fine anche di adeguare l'organizzazione delle strutture di controllo della Corte dei conti al sistema*

³ Decimo Giunio GIOVENALE, Satura VI, 346 s.

⁴ V. C. Cost., 27.01.1995 n.29. Ben diversa la natura dei controlli ex d.l. n. 174/2012 (v. *supra*, nota n. 1, nonché *infra* alla nota n.44).

dei controlli interni disciplinato dalle disposizioni del presente decreto, il numero, la composizione e la sede degli organi della Corte dei conti adibiti a compiti di controllo preventivo su atti o successivo su pubbliche gestioni e degli organi di supporto sono determinati dalla Corte stessa, anche in deroga a previgenti disposizioni di legge [...] nell'esercizio dei poteri di autonomia finanziaria, organizzativa e contabile ad essa conferiti dall'articolo 4 della legge 14 gennaio 1994, n. 20.”

Alla l. n. 20/1994 ha fatto seguito la legge 5 giugno 2003 n. 131, di adeguamento alla l. cost. n. 3/2001 (modifica del titolo V Cost.), che - nel mutato quadro ordinamentale e di finanza pubblica conseguente alla definizione del processo di costituzione della Unione economica e monetaria (UEM) con l'entrata in vigore dal 1.1.1999 della moneta unica e del Patto di Stabilità e crescita (PSC)⁵ - dispone che le sezioni regionali di controllo della Corte verificano *“nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione [...] la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni”* (compito in certo qual modo rafforzato dall'art. 198-bis Tuel - inserito dall'art. 1, comma 5, d.l. 12 luglio 2004, n. 168 convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2004, n. 191 - secondo cui le strutture preposte al controllo di gestione ne riferiscono gli esiti anche alla Corte dei conti).

Giova, infine, osservare che il d.lgs. 27 ottobre 2009 n. 150⁶,

⁵ Il Patto di stabilità e crescita - adottato con Risoluzione CE 17.6.1997 e Regolamenti CE nn.1466 e 1467/97, entrato in vigore il 1.1.1999, e poi emendato nel 2005 (Regolamenti CE nn.1055 e 1056/2005) e nel 2011 (Regolamenti CE nn.1173, 1175 e 1177/2011, parti del cd. Six Pack) - impone agli Stati dell'area euro, a regime, di continuare a osservare i criteri di convergenza (cd. parametri di Maastrich) afferenti al *bilancio dello stato* (deficit di bilancio \leq 3% PIL; debito pubblico \leq 60% PIL).

⁶ Reca *“Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.”*

pur profondamente intervenendo sull'assetto dei sistemi di controllo interno⁷, non ha inciso sulle funzioni della Corte *in subiecta materia*; precisando l'art. 11 della legge di delega n. 15/2009, che “*Le disposizioni di delega della presente legge non si applicano alle funzioni della Corte dei conti che restano disciplinate dalle norme vigenti in materia, come integrate dalle disposizioni del presente articolo.*”.

Finalmente, il d.l. n. 174/2012 - nel quadro di una serie di misure volte a salvaguardare le esigenze di equilibrio dei bilanci pubblici ed a rafforzare i controlli della Corte - ha compiutamente rimodulato tanto il sistema dei controlli interni degli enti locali, sostituendo l'art. 147 Tuel e inserendo dopo di esso i nuovi artt. 147-bis, 147-ter, 147-quater e 147-quinquies; quanto la vigilanza della Corte su detti sistemi, sostituendo l'art.148 Tuel.

§ § §

⁷ Il d.lgs. n. 150/2009 non si applica direttamente agli enti locali, tenuti ad adeguare i propri ordinamenti ai principi di cui agli artt. 3, 4, 5 comma 2, 7, 9, 15 comma 1.

3. Il previgente sistema di controlli interni negli enti locali.

Il previgente sistema dei controlli interni negli enti locali era basato sull'art. 147 Tuel, che, sotto la rubrica "*Tipologia dei controlli interni*", rimetteva all' "*autonomia normativa ed organizzativa*" degli enti locali l'individuazione (nel rispetto del principio di distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, ex artt. 3 co.1, lett. b) e c) e 14 d.lgs. n. 29/1993 s.m.i., ma con possibilità di derogare agli altri principi di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 286/1999⁸) di "*strumenti e metodologie adeguati*" all'esercizio di quattro tipologie di controllo, di fatto corrispondenti a quelle delineate, in termini letterali identici, dal d.lgs. n. 286/1999:

(a) controllo di regolarità amministrativa e contabile, finalizzato a garantire di legittimità, regolarità, correttezza dell'azione

⁸ Secondo l'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 286/1999, "La progettazione d'insieme dei controlli interni rispetta i seguenti principi generali, obbligatori per i Ministeri, applicabili dalle regioni nell'ambito della propria autonomia organizzativa e legislativa e derogabili da parte di altre amministrazioni pubbliche, fermo restando il principio di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e s.m.i., di qui in poi denominato "decreto n. 29": (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; (b)il controllo di gestione e l'attività di valutazione dei dirigenti, fermo restando quanto previsto alla lettera a), sono svolte da strutture e soggetti che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata; (c)l'attività di valutazione dei dirigenti utilizza anche i risultati del controllo di gestione, ma è svolta da strutture o soggetti diverse da quelle cui è demandato il controllo di gestione medesimo; (d)le funzioni di cui alle precedenti lettere sono esercitate in modo integrato; (e)è fatto divieto di affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione, alla valutazione dei dirigenti, al controllo strategico."

amministrativa;

- (b) controllo di gestione, funzionale alla verifica di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche con tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra costi (*input*) e risultati (*output*). Esso è più dettagliatamente disciplinato dalle previsioni di cui agli artt. 196, 197, 198 e 198-bis Tuel⁹;
- (c) sistema di valutazione della dirigenza, che era anche disciplinato dall' art. 107, comma 7, Tuel¹⁰;
- (d) controllo 'strategico', volto a verificare l'adeguatezza delle scelte operate di cui a piani, programmi e altri mezzi di determinazione dell'indirizzo politico, e valuta la congruenza tra obiettivi e risultati (*outcome*¹¹);

Il quadro normativo testé descritto è stato poi innovato dai principi introdotti dalla legge-delega 4 marzo 2009 n. 15, i quali delineano il “*Ciclo di gestione della performance*”¹² individuale e

⁹ C.Cost., n. 417/2005 ha ritenuto che l'obbligo di comunicare alla Corte dei conti l'esito del controllo di gestione (art.1 co.5 d.l. n.168/2004), espressione di coordinamento meramente informativo, da ricondursi ai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, non lede di per sé l'autonomia di regioni ed enti locali.

¹⁰ L'art.107, comma 7, Tuel stabilisce che “*Alla valutazione dei dirigenti degli enti locali si applicano i principi contenuti nell'art. 5, commi 1 e 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, secondo le modalità previste dall'articolo 147...*”. Ma l'art.5 d.lgs. n. 286/1999 è stato abrogato dal d.lgs. n. 150/2009 (art. 30), che ha modificato (artt. 4 segg.) il sistema di valutazione della dirigenza, non regolato né previsto nel novellato art. 147 Tuel.

¹¹ Sui concetti di *input*, *output*, *outcome*, nonché di efficienza, efficacia interna e efficacia esterna, v. <http://qualitapa.gov.it/>.

¹² Ex art. 4 d.lgs. n. 150/2009, esso si articola nelle fasi di: (a) definizione e assegnazione di obiettivi, valori di risultato attesi, e rispettivi indicatori; (b) collegamento tra obiettivi e risorse; (c) monitoraggio in corso d'esercizio e eventuali interventi correttivi; (d) misurazione e valutazione della performance; (e) sistemi premianti per merito; (f) rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai competenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi (*stakeholders*).

collettiva¹³, ai quali ha dato attuazione il d.lgs. 27 ottobre 2009 n. 150, finalizzato a migliorare la qualità dei servizi e a promuovere, con la valorizzazione del merito e una premialità legati ai risultati, la crescita delle professionalità; e che impone ad ogni p.a., previa adozione di apposito Sistema di valutazione (nel sistema della l. n. 150/2009, funzioni di misurazione e valutazione delle performance sono svolte: dagli Organismi indipendenti di valutazione di cui all'articolo 14; da un organismo centrale¹⁴; dai dirigenti di ciascuna amministrazione), di misurare e valutare annualmente la *performance* dell'amministrazione con criteri connessi al soddisfacimento dell'interesse dei destinatari dei servizi (*outcome*).

Senonché, il d.lgs. n.150/2009 non trova diretta applicazione agli enti locali, che (salve le previsioni in tema di trasparenza ex art.11, commi 1 e 3, che “...trovano diretta applicazione”¹⁵) ex art.16 dovevano adeguare (entro il 31.12.2010¹⁶) i propri ordinamenti ai

¹³ Il concetto ‘performance’ è legato alle ‘prestazioni’ della p.a., come *performance gestionale*, inerente il complesso delle attività e dei risultati, come *performance organizzativa*, inerente le capacità organizzativa delle uu.oo. e del personale, con l’ulteriore specificazione nella *performance individuale* del singolo dipendente.

¹⁴ Questo era, in origine, la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle aa.pp. di cui all'art.13 (Civit), che poi, ex art.1 co.2 l. n.190/2012 “*opera quale Autorità nazionale anticorruzione, ai sensi del comma 1 del presente articolo*”; ex art.5 co.3 d.l. n.101/2013 ha assunto “*la denominazione di Autorità nazionale anticorruzione e per la valutazione e la trasparenza delle amministrazioni pubbliche (ANAC)*”; ex art. 19 co.1,2,9,15 d.l. n.90/2014, è “*ridenominata Autorità nazionale anticorruzione*”, assumendo le funzioni della soppressa Autorità di vigilanza sui contratti pubblici e quelle in tema di trasparenza e prevenzione della corruzione della P.C.M.-Dipartimento Funzione Pubblica, cui sono state trasferite le funzioni di misurazione e valutazione della performance ex l. n.150/2009 già della Civit.

¹⁵ Disposizioni attualmente abrogate e sostituite da quelle di cui al d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33, recante “*Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni.*”.

¹⁶ Art.16 co.3: “*Nelle more dell'adeguamento di cui al comma 2, da attuarsi entro il 31 dicembre 2010, negli ordinamenti delle regioni e degli enti locali si applicano le disposizioni vigenti; decorso il termine fissato per l'adeguamento si applicano le disposizioni previste nel presente Titolo fino all'emanazione della disciplina regionale e locale.*”.

principi contenuti negli artt. 3, 4, 5, comma 2, 7, 9, 15, comma 1,¹⁷, definendo il modello organizzativo loro più confacente, ferma la vigenza dell'art. 147 Tuel e segg. In particolare, non trova applicazione l'art.14, e la conseguente obbligatorietà della istituzione dell'Oiv e, segnatamente, la previsione (comma 2) che esso “...sostituisce i servizi di controllo interno, comunque denominati, di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286...”.

D'altronde, il novellato art. 147 Tuel, che ha riscritto il sistema dei controlli interni degli enti locali riproponendo (anche) istituti preesistenti, non prevede la valutazione dei dirigenti, già inclusa tra i controlli interni di cui al d.lgs. n. 286/1999 e rivista dal d.lgs. n. 150/2009.

In realtà “*I due sistemi di controllo, l'uno ad ampissimo spettro, risalente all'impostazione del d.lgs. n. 286/1999, ultimamente ampliato e modificato dal d.l. n. 174/2012, e l'altro incentrato sostanzialmente sulla valutazione delle “performance”, convivono, essendovi tra essi sicuri punti di contatto e di coordinamento [18]. Con il d.l. n. 174/2012 l'interesse s'incentra nuovamente più sulla gestione che sui suoi responsabili, mentre con il c.d. “Decreto Brunetta”, non solo si intendeva esaltare la professionalità di dirigenti e funzionari responsabili, ma si accentrava l'attenzione sulle ‘performance’...*”¹⁹.

Com'è stato osservato, “*in buona sostanza, il decreto non apporta*

¹⁷ Essi riguardano: art.3, *Principi Generali*; art.4, *Ciclo di Gestione della Performance*; art.5 comma 2, *Obiettivi e Indicatori*; 7 (*Sistemi di misurazione e valutazione della Performance*); art.9, *Ambiti di misurazione e valutazione della Performance Individuale*; art.15, comma 1, *Responsabilità dell'organo di indirizzo politico-amministrativo*.

¹⁸ V. la verifica della qualità dei servizi, del soddisfacimento dell'utenza, la comparazione delle prestazioni con servizi e costi standard a livello nazionale.

¹⁹ **C.Conti, Sez. Aut., n.21/SEZAUT/2013/FRG**, “Referto finanza locale 2011/2012”, sub §.1.2 Il rinnovato assetto dei controlli interni.

*modifiche ai principi generali di cui all'art. 1, comma 1, del d.lgs. 286/99
[...] Le quattro diverse tipologie di controllo già operative quindi conservano
funzionalità, seppure in un contesto sistematico diverso.”²⁰.*

§§§

²⁰ **C.Conti, Sez. Centr. Contr. gestione, delibera n. 14/2012** (“Indagine sulla riorganizzazione dei controlli interni ai sensi del d.lgs. 150/2009: ritardi applicativi e difficoltà operative.”).

4. L'attività di controllo sul funzionamento dei controlli interni negli enti locali in Toscana prima del d.l. n. 174/2012.

Con la deliberazione 8 novembre 2004 n. 15/AUT/04, la Sezione delle Autonomie - ricordato di avere finora direttamente curato la verifica del funzionamento dei controlli interni di comuni e provincie con più di 8mila ab²¹ (con valutazione analitica, in fase iniziale, per ogni ente di oltre 60mila ab.), predisponendo specifici referti per gli anni 2000/2003, e di aver rilevato diffusa eterogeneità di modelli attuativi e l'opportunità di coordinamento dei metodi di rilevazione per assicurare criteri di verifica e valutazione flessibili ma uniformi e possibilità di confronto tra le varie realtà locali; richiamato il *jus superveniens* (artt. 7, comma 7, l. n. 131/2003 e 198-bis Tuel) - emanava "*Linee guida per il coordinamento delle metodologie finalizzate alle rilevazioni delle Sezioni regionali sul funzionamento dei controlli interni nelle Regioni e negli enti locali*"²².

²¹ In linea coi limiti del controllo ad essa intestato dall'art. 13 d.l. n. 786/1981, che, peraltro, "*risponde al solo scopo di informare sia il Parlamento sia gli stessi enti territoriali sullo stato reale della finanza locale nella sua globalità*" in funzione del coordinamento (art. 119 Cost.) della finanza statale con quella regionale e locale (C.Cost., n. 961/1988, n. 422/1988).

²² Esse indicavano, come uniforme punto di partenza, un'analisi fondata su (a) delineazione della situazione generale delle modalità attuative di ogni tipo di controllo (collocazione, composizione, interazioni, etc.); (b) ricostruzione analitica, per gli enti più grandi, di *contesto* (tipo di contabilità, indicatori Peg, strumenti informatici, etc.), *organizzazione* (collocazione, composizione, etc.), *funzionamento* (oggetto, referti, esiti, etc.) delle singole tipologie di controllo; (c) realizzazione di prime forme di confronto dei sistemi per individuare quelli più efficaci e indicatori funzionali a comparazioni in ambito regionale e non; (d) monitoraggio della sfera di incidenza dei controlli interni, con particolare attenzione ai processi di esternalizzazione.

Questa Sezione regionale ha previsto, nel programma di controllo del 2011²³, un'indagine volta a “*fornire un quadro complessivo e attuale sul "Funzionamento dei Controlli Interni negli Enti Locali della Toscana" anche alla luce delle ultime normative (D.Lgs. n. 150/2009)*”.

Poi, con delibera 24.03.2011 n.17/2011/VSG, ha disposto: **(a)**di attivare, a mezzo questionario, una ‘indagine trasversale’ sulle province e i n. 152 comuni con più di 5mila ab., per costituire una banca dati del sui controlli ex d.lgs. n. 286/1999 e n. 150/2009 e selezionare, giusta criteri predefiniti o per riscontrate criticità, un campione su cui svolgere apposita istruttoria; **(b)**di attivare subito l’istruttoria su province e comuni capoluogo; **(c)**di verificare il regolare invio alla Sezione dei referti ex art.198-bis Tuel.

Infine, la delibera 20.12.2011, n. 525²⁴ ha approvato il referto su “*Funzionamento dei Controlli Interni negli Enti Locali della Toscana*”, che dà conto di un’indagine calibrata sulle province e i n.152 comuni (uno dei quali, Castelfranco di Sotto, non ha però risposto) oltre i 5mila ab. (non sono stati oggetto d’indagine quelli con meno di 5mila ab. siccome aventi “*strutture amministrative di dimensioni ridotte e generalmente prive dei modelli organizzativi presi in considerazione nel presente referto*”, la quale con l’incrocio dei questionari e dei pregressi referti di gestione in atti della Sezione, ha evidenziato che:

- l’obbligo ex art. 198-bis Tuel è stato del tutto inadempito da circa un terzo dei comuni (92 su 287, tra cui Grosseto, Massa e Campi Bisenzio), mentre 42 comuni

²³ V. delibera 15.12.2010 n.221/INPR/2010.

²⁴ V. delibera 20.12.2011 n.525/2011/VSG.

e alcune provincie (Massa, Pistoia) non hanno provveduto con continuità o tempestività;

- il *controllo di regolarità amministrativa e contabile* (art. 147 lett. a) Tuel) è risultato effettuato senza anomalie;
- il *controllo di gestione* (art. 147 lett. b) Tuel) è attivato da tutte le provincie (anche se Livorno e Massa non l'hanno previsto nei loro regolamenti)²⁵, ma solo dal 73 per cento dei comuni (il cui 93 per cento lo ha regolamentato)²⁶;
- il sistema (art. 147 lett. c) Tuel) di *valutazione della dirigenza* (in cui gran parte degli enti include anche il personale con funzioni dirigenziali e persino i titolari di p.o.) è presente in tutti gli enti già dal d.lgs. n. 286/1999 (anche se Provincia di Lucca e 12 per cento dei comuni non l'hanno regolamentato) ed è il più attuato, sia quale *conditio sine qua non* per l'attribuzione dei benefici economici ex CCNL, sia per la valutazione dei risultati;
- il *controllo strategico* (art. 147 lett. d) Tuel) è il meno attuato ed è poco differenziato dal controllo di gestione, sul piano organico (appena 16 comuni e 2 provincie hanno un ufficio che si occupa solo di esso; è regolamentato e attuato, in 7 provincie²⁷, mentre è stato disciplinato in n.60 comuni su n. 151, pari al 40 per cento, ed attivato in n. 33 comuni su n. 151, pari al 22 per cento) sia in termini di procedure adottate²⁸.

²⁵ Tutte adottano il PEG (nonché il relativo Piano Obiettivi, la cui osservanza è monitorata dal 90 per cento di essi, seppur a diverse scadenze temporali.

²⁶ Il 90 per cento di questi comuni adotta il PEG e l'80 per cento adotta un Piano dettagliato di obiettivi, ma la verifica del loro raggiungimento, dal punto di vista quantitativo e finanziario, è realizzata dal 93 per cento dei comuni, con una previsione di "reporting" nel 93 per cento dei casi. I comuni che adottano una contabilità analitica e generale sono il 28 per cento.

²⁷ Ma la Provincia di Arezzo l'ha solo disciplinato e quella di Livorno non l'ha disciplinato ma lo ha comunque attivato. Lucca e Massa C. non l'hanno né disciplinato né attivato.

²⁸ Secondo le risposte fornite, il 46 per cento dei comuni, e 8 provincie, verificano il raggiungimento degli obiettivi di programmazione strategica, annuale e pluriennale, mentre il 38 per cento dei comuni e 9 provincie, si avvalgono di "un'attività di reporting" agli Organi di governo.

All'esito, la Sezione deliberava di chiedere maggior rigore nell'adempimento dell'obbligo ex art. 198-bis Tuel (con riserva di continuare a monitorare la situazione nel 2012) e maggior controllo su organismi partecipati e servizi erogati ai cittadini come previsto dalla normativa vigente (data anche la previsione, nel 2012, di specifiche verifiche sul mantenimento delle partecipazioni societarie giusta la norma sulla loro finalizzazione a scopi istituzionali o a produzione di servizi di interesse generale).

Infine, giova rilevare che la IV sezione del questionario atteneva all'applicazione del d.lgs. n. 150/2009, il cui art. 16 (a parte il richiamo alle previsioni in tema di trasparenza dell'art. 11, commi 1 e 3, che "...trovano diretta applicazione"²⁹) obbliga gli enti locali, entro il 31.12.2010³⁰, ad adeguare i propri regolamenti ai principi contenuti negli artt.3, 4, 5, comma 2, 7, 9, 15, comma 1,³¹. L'esame ha rilevato un adeguamento parziale, frammentario e ancora in divenire, anche se il 79 per cento dei comuni e 9 province dichiarano di essersi adeguati i propri ordinamenti (il 20 per cento con appositi regolamenti, il 60 per cento novellando quelli preesistenti)^{32 33}.

²⁹ V. *supra*, alla nota n. 15.

³⁰ V. *supra*, alla nota n. 16.

³¹ V. *supra*, alla nota n. 17.

³² Si legge nel referto in discorso (pag. 65): "... il generale principio della "Performance" è applicato nella parte che riguarda la "valutazione"; 4 province e il 52 per cento dei comuni, rispondono, però, di adottare genericamente "un sistema" di valutazione della Performance, e l'adozione di sistemi premianti selettivi del merito sono previsti in 8 province e nel 74 per cento dei comuni."

³³ Vi si legge altresì (pag. 63): "In merito all'art. 14 del D.Lgs. 150/2009, dove si prevede che ciascuna Amministrazioni si doti, singolarmente o in forma associata, di un Organismo Indipendente di Valutazione che "...sostituisca i servizi di controllo interno comunque denominati...ed eserciti altresì le attività di controllo strategico.." gli Enti Locali toscani coinvolti in quest'indagine si sono così comportati: 4 Province e 36 Comuni (37 per cento) lo hanno istituito, al contrario 6 Province e 41 Comuni (27 per cento) no; i restanti 51 Comuni (34 per cento), alla data del 31 dicembre 2010, hanno affidato i compiti previsti per questo nuovo organismo, al preesistente Nucleo di Valutazione

Da ultimo, va ricordato che la verifica dei controlli interni è stata svolta dalla Sezione anche nell'ambito delle verifiche di sana gestione svolte, negli anni, come da tabella che segue.

Tabella n. 1

<i>Verifiche di Sana Gestione svolte dalla Sezione Regionale di Controllo</i>				
	<i>Ente</i>	<i>Pr</i>	<i>Delibere VGS</i>	<i>Delibere misure correttive</i>
01	PROVINCIA di AREZZO	AR	n.2008_0127	n.2009_0204
02	C. di AREZZO	AR	n.2009_0022	n.2012_0026, n.2012_0188
03	PROVINCIA di FIRENZE	FI	n.2010_0005	/
04	C. di FIRENZE	FI	n.2008_0012	/
05			n.2011_0030	/
06	C. di CAMPI BISENZIO	FI	n.2010_0038	n.2011_0155
07	C. di SCANDICCI	FI	n.2008_0011	n.2009_0054
08	C. di SESTO FIORENTINO	FI	n.2005_0003	non richieste
09	PROVINCIA di GROSSETO	GR	n.2009_0426	n.2010_0117
10	C. di GROSSETO	GR	n.2009_0007	n.2010_0068
11	PROVINCIA di LIVORNO	LI	n.2010_0070	n.2011_0192
12	C. di LIVORNO	LI	n.2007_0003	/
13	C. di PIOMBINO	LI	n.2008_0041	n.2009_0030, n.2010_0006
14	PROVINCLA di LUCCA	LU	n.2009_0008	n.2010_0167
15	C. di LUCCA	LU	n.2008_0007	n.2009_0001
16	C. di CAPANNORI	LU	n.2008_0076	n.2011_0181
17	C. di PIETRASANTA	LU	n.2009_0049	n.2010_0046
18	C. di VIAREGGIO	LU	n.2006_0003	n.2006_0012
19			n.2012_0104	/
20	PROVINCIA di MASSA	MS	n.2009_0029	n.2010_0067
21	C. di MASSA	MS	n.2009_0302	n.2010_0102
22	C. di CARRARA	MS	n.2009_0201	n.2010_0087
23	PROVINCIA di PISA	PI	n.2007_0375	n.2009_0021
24	C. di PISA	PI	n.2010_0004	n.2011_0180
25	PROVINCIA di PISTOI A	PT	n.2010_0039	non richieste
26	C. di PISTOIA	PT	n.2008_0008	n. 2008_0075
27			n.2012_0004	/
28	C. di MONTECATINI Terme	PT	n.2008_0010	valutate in sede di monitoraggio
29	PROVINCIA di PRATO	PO	n.2007_0295	non richieste
30	C. di PRATO	PO	n.2006_0184	n.2008_0040
31	PROVINCIA di SIENA	SI	n.2010_0099	n.2012_0013
32	C. di SIENA	SI	n.2008_0073	n.2009_0053
Fonte: Corte dei conti.				

interno. Giova, peraltro, ricordare che l'art. 16, comma 2, d.lgs. n. 150/2009 non fa esplicito riferimento all'art. 14, che riguarda la costituzione dell'Oiv, per cui gli Enti Locali hanno facoltà e non obbligo di istituire questo nuovo organismo.

5. Il quadro normativo: (a) Il nuovo assetto dei controlli interni negli enti locali.

Il sistema dei controlli interni degli enti locali è stato profondamente innovato dal citato d.l. n. 174/2012.

Come è stato osservato³⁴, la nuova disciplina si connota per il maggior dettaglio relativo ad organizzazione e finalità dei controlli, da un lato, e per il diretto coinvolgimento delle figure organiche di maggior responsabilità, come segretario comunale, direttore generale, se previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, ove previste (v. art. 147, comma 4, Tuel).

In particolare, il d.l. n. 174/2012 (art.3, commi 1 lett. d e 2) ha provveduto - sostituendo al previgente art. 147 Tuel gli artt. 147 (nuovo), 147-bis, 147-ter, 147-quater, 147-quinquies - a riconfigurare integralmente il sistema dei controlli interni, contestualmente disponendo che gli enti, nella loro autonomia normativo-organizzativa, debbano adeguare i propri ordinamenti alle nuove disposizioni (*“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.”*), prevedendo che

³⁴ *C.Conti, Sez. Aut., delib. n. 4/2013*, recante Linee guida per il referto semestrale del Sindaco per i comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti e del Presidente della Provincia sulla regolarità della gestione e sull'adeguatezza ed efficacia del sistema dei controlli interni (art. 148 Tuel).

l'inadempienza comporti, previa diffida prefettizia ed infruttuoso decorso del termine di sessanta giorni, l'avvio, sempre a opera del Prefetto, della procedura di scioglimento del Consiglio ex art. 141 Tuel) giusta il principio di distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, ma con facoltà di deroga agli altri principi dell'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 286/1999 s.m.i.).

Il rinnovato sistema contempla sei tipologie di **controllo** (le prime tre applicabili in tutti gli enti locali, e sin da subito; per gli ulteriori tre essendo prevista (v. artt. 147, comma 3, art. 147-ter, art. 147-quater, comma 5) una messa in opera parziale e cadenzata: da subito per i soli enti con più di 100mila abitanti, dal 2014 per quelli con più di 50mila ab., e dal 2015 per quelli con più di 15mila ab.) :

A. controllo di regolarità amministrativa e contabile, concepito “*per garantire [...] la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa*”; svolto con “*strumenti e metodologie*” che gli enti individuano nella propria autonomia normativa e organizzativa (art.147, comma 1); e “*assicurato, nella fase preventiva della formazione dell'atto [...] è inoltre assicurato, nella fase successiva...*” (art. 147-bis). In particolare:

(a) nella fase preventiva esso è assicurato “*da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica*”³⁵ *attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato*

³⁵ V. art. 49 Tuel.

*attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile³⁶ e del visto attestante la copertura finanziaria.”³⁷. Ai sensi dell’art. 49 Tuel, anch’esso modificato dal d.l. n. 174/2012, su ogni proposta di delibera che non sia mero atto di indirizzo dev’essere chiesto il parere di regolarità tecnica e (se comporta, non solo “*impegno di spesa o diminuzione di entrata*”, secondo la previgente formulazione, ma anche solo “*riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell’ente*”) quello di regolarità contabile. Di tali pareri, che sono inseriti nella delibera, gli autori rispondono in via amministrativa e contabile, e da essi, seppur *de jure* non vincolanti, la Giunta Municipale (d’ora in avanti G.M.) o il Consiglio comunale (d’ora in avanti C.C.) non possono discostarsi senza fornirne nel testo della delibera una adeguata motivazione;*

(b) *nella fase successiva* alla formazione dell’atto il controllo di regolarità amministrativa e contabile è invece assicurato “*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, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di*

³⁶ V. art. 49 Tuel.

³⁷ V. precedentemente l’art. 151, comma 4, Tuel; e, attualmente, l’art. 183, comma 7, Tuel, come modificato dall’art. 74 d.lgs. n.118/2011, introdotto dall’ art. 1, comma 1, lett. aa), d.lgs. n. 126/2014, con effetto dall’esercizio finanziario 2015, come disposto dall’art. 80, comma 1, d.lgs. n. 118/2011, anch’esso introdotto dall’ art. 1, comma 1, lett. aa), d.lgs. n. 126/2014.

*campionamento*³⁸, e le relative risultanze sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi (unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità), ai revisori e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al C.C..

B. *controllo di gestione*, diretto a “*verificare [...] 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*”(art. 147, comma 2, lett. a)³⁹). Come esattamente posto in evidenza, il “*modello organizzativo adottato è di supporto a tale attività di controllo, che va a buon fine se c’è l’idoneità delle procedure poste in essere, l’adeguatezza delle modalità di rilevazione contabile ed extra-contabile, la congruità delle loro frequenze, la corretta imputazione degli atti ai centri di responsabilità, costo e servizio, la tempestività dell’acquisizione dei dati, l’adeguatezza degli indicatori prescelti, l’analisi dei loro scostamenti, oltre che alle loro modalità di*

³⁸ Com’è noto si dice *tecnica di campionamento* la modalità con cui, in una *indagine campionaria* (che si distingue da quella *censuaria* perché riguarda non la popolazione intera ma solo parte di essa), viene formato il *campione* (cioè il sottoinsieme della popolazione formato di più unità elementari della stessa e costituito in modo che le sue caratteristiche e proprietà possano essere generalizzate dall’intera popolazione: cd. *inferenza statistica*) sono di due tipi fondamentali: *probabilistiche* (in cui ogni unità della popolazione ha una probabilità predefinita di entrare a far parte del campione, ricorre cioè la condizione di *casualità* della selezione), che si distinguono in *semplici* (v. campionamento casuale semplice, con o senza ripetizione) e *complesse* (cioè: campionamento stratificato; c. a due stadi; c. a grappoli); e *non probabilistiche* (cfr. campionamento di comodo, c. ragionato, c. per quote, che danno luogo a campioni detti non statistici, riflettenti l’orientamento di chi li forma, ed i cui risultati, definiti *sondaggi*, non possono essere in alcun modo estesi, inferendo, all’intera popolazione).

³⁹ Sul controllo di gestione v. altresì gli artt. 196 a 198-bis Tuel.

correzione.”⁴⁰. Obiettivo di tale controllo è, dunque, quello di valutare e perseguire la *efficienza* (i.e. il miglior rapporto *input/output* in termini fisico-tecnico), la *economicità* (l’efficienza in termini finanziari) e la *efficacia* (il rapporto *input/outcome*). Esso è fondamentale sia per l’efficientamento delle pp.aa. che per l’attuazione degli altri controlli interni (*in primis*, il controllo strategico, cui - pur nella reciproca e ineliminabile distinzione di ruoli⁴¹ - fornisce dati), ma richiede un sistema informativo adeguato all’ enorme quantità di dati inerenti la struttura amministrativa e a fornire, anche a fini di *benchmarking*, indicatori e parametri quantitativi relativi a *input* e *output* (cd. *costificazione*)⁴², e può quindi operare fruttuosamente in presenza di una contabilità economica articolata per centri di costo che consenta la registrazione dei fatti gestionali sotto l’aspetto economico e patrimoniale oltre che finanziario.

C. *controllo sugli equilibri finanziari*, finalizzato a “*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*

⁴⁰ V. C.Conti, Sez. Aut., del. n. 21/SEZAUT/2013/FRG (Referto finanza locale 2011/2012), sub §.1.2 Il rinnovato assetto dei controlli interni. L’espressione è ripresa anche dalle Linee Guida adottate dalla stessa Sez. Aut., del. n. 4/2013.

⁴¹ V. CIVIT, delibera n. 89/2010, *passim*.

⁴² V. C.Conti, Sez. Centr. gestione, n. 14/2012 (“Indagine sulla riorganizzazione dei controlli interni ai sensi del d.lgs. 150/2009: ritardi applicativi e difficoltà operative.”).

responsabili dei servizi;” (art. 147, comma 2, lett. c).

Secondo l’art. 147-quinquies Tuel, tale controllo “è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.”. Esso è inoltre “...disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente ed è svolto nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, e delle norme che regolano il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione. 3. Il controllo sugli equilibri finanziari 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.”.

Tale controllo - che, com’è stato rilevato, era già presente in disposizioni di legge anteriori e diversamente collocate⁴³ - è disciplinato dal regolamento di contabilità dell'ente ed è svolto (nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario-contabile degli enti locali, di quelle che ne regolano il concorso agli obiettivi di finanza pubblica, e delle norme di attuazione dell'art. 81 Cost.) sotto direzione e coordinamento del responsabile del servizio finanziario e la vigilanza dell'organo di revisione, col coinvolgimento attivo di organi di governo, d.g. ove previsto, segretario, responsabili dei servizi,

⁴³ Così *C.Conti, Sez. Aut., n. 21/SEZAUT/2013/FRG*, cit.

secondo le rispettive responsabilità.

Si tratta di una nuova tipologia di controllo, finalizzato a rafforzare la tutela degli equilibri di bilancio, in linea con le modifiche apportate al Tuel che hanno riconfigurato il Responsabile del servizio economico-finanziario quale garante della “*salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica*” operante “*in autonomia*”, e con l’obbligo di segnalare le criticità pregiudizievoli per gli equilibri di bilancio anche alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti (art. 153 Tuel), ponendo le basi per un rapporto sinergico tra controllo esterno (della Corte) e controlli interni⁴⁴, com’è confermato dalla previsione, risultante dalla novella dell’art. 239 Tuel, che l’organo di revisione (cui è stata attribuita la competenza a esprimere parere obbligatorio sulla verifica degli equilibri di bilancio da cui il C.C. può discostarsi solo con specifica motivazione) sia destinatario di rilievi e delle decisioni assunte dalla Corte dei conti a tutela della sana gestione finanziaria.

D. ***controllo strategico***, diretto a valutare la “*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*” (art. 147, comma 1, lett. b). L’art. 147-ter Tuel dispone che al suo esercizio sia preposta una “*unità*” *posta sotto la direzione del d.g., ove previsto, o del segretario comunale [...]* elabora rapporti periodici, da sottoporre all’organo esecutivo e al

⁴⁴ V. C.Conti, Sez. Aut., n. 21/SEZAUT/2013/FRG, cit.

consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.”; altresì prevedendo che l’ente “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.”.

Esso è una sorta di momento di sintesi dei controlli interni (eccetto quello amministrativo-contabile), in quanto realizza la connessione tra le dimensioni politica e amministrativo-gestionale, consentendo di verificare l’attuazione degli obiettivi operativi e di attivare le occorrenti misure correttive, identificando anche, le relative responsabilità. Ma richiede all’amministrazione adeguata capacità di programmare la propria attività, individuando obiettivi strategici e operativi chiari nonché strumenti attendibili di misurazione dei risultati (*outcome*) e della *performance* ⁴⁵.

Com’è stato osservato, il nuovo controllo strategico presenta novità come *“la previsione della messa a punto di apposite metodologie. La novità è che i referti contenenti l’esposizione e valutazione dei risultati confluiscono ora nelle delibere di ricognizione dei programmi che dovranno, pertanto, essere*

⁴⁵ V. C.Conti, Sez. Centr. gestione, n. 14/2012, cit.

*modificate. E ovvio che la rimodulazione dei programmi [...] ha effetto anche sulla valutazione dei Dirigenti, perché la loro azione amministrativa deve essere necessariamente riformulata, in base agli aspetti modificati della pianificazione strategica.”*⁴⁶.

E. controllo della qualità dei servizi erogati sia direttamente sia mediante organismi gestionali esterni (art. 147, comma 2, lett. e), Tuel), con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente (cd. *stakeholders*)⁴⁷.

F. controllo sugli organismi gestionali esterni e sulle società partecipate non quotate, che è finalizzato a “*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*⁴⁸, *l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente*” (art. 147, comma 2, lett. d). Ai sensi dell'art. 147-quater “*l'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, 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 presente articolo, l'amministrazione definisce*

⁴⁶ V. C.Conti, *Sez. Aut., n. 21/2013/FRG*, cit.

⁴⁷ Si tratta di elementi che giusta l'art. 8, comma 1, lett. c) ed e) d.lgs. n. 150/2009 sono oggetto del Sistema di misurazione e valutazione della *performance* organizzativa.

⁴⁸ V. C.Conti, *Sez. Aut., n. 4/2013*: “3.3 L'art. 147, comma 2, lettera d), del TUEL, impone la graduale attuazione della redazione del bilancio consolidato, misura questa funzionale alla rilevazione dell'efficacia, efficienza ed economicità della gestione degli organismi esterni dell'ente. “.

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 della 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.”

49.

§ § §

⁴⁹ L'introduzione di questo tipo di controllo è suscettiva di importanti conseguenze in tema di azione di responsabilità erariale. Come noto, infatti, il consolidato orientamento della Corte regolatrice (v. per tutte *Cass., S.U., n.26806/2009*) assegna alla giurisdizione dell'AGO e non della Corte dei conti l'azione di risarcimento dei danni cagionati a una società a partecipazione pubblica dalle condotte di amministratori o dipendenti (mancando rapporto di servizio tra costoro e l'ente pubblico titolare della partecipazione, pur se totalitaria, e incidendo il danno non sull'erario ma solo sul patrimonio sociale, privato e separato da quello dei soci) soffre eccezione in tre casi: **(a)** se si tratti di società 'in house' (v. *Cass., S.U., n.26283/2013*; **(b)** se si agisca contro rappresentanti dell'ente pubblico che esercitando diritti e facoltà del socio abbia cagionato pregiudizio al valore della partecipazione o esborsi a carico del socio pubblico (v. *Cass., S.U., n.20940/2011*); **(c)** se si agisca contro gli amministratori dell'ente pubblico partecipante (per e nei limiti in cui il danno sociale si sia tramutato in danno per il socio pubblico) che non abbiano promosso da parte della società l'azione di responsabilità contro gli amministratori che abbiano danneggiato la società (*Cass., S.U., n.26806/2009*). Ebbene, la corretta impostazione e attuazione del controllo offrirà un concreto strumento di valutazione delle condotte sub (b) e (c), consentendo di utilmente impostare l'azione erariale se manchi un idoneo sistema di controllo, se la sua esecuzione sia in concreto inadeguata, o, *last but not least*, se il sistema di controllo evidenzi il carattere doloso o gravemente colposo del mancato esercizio dell'azione di responsabilità.

6. (segue) - (b) Il nuovo assetto della verifica sul funzionamento dei controlli interni affidata alla Corte.

Contestualmente alla riforma del sistema dei controlli interni, operata dal d.l. n. 174/2012, quest'ultimo ha pure rafforzato il controllo della Corte sul funzionamento dei controlli interni.

In tale quadro, la suindicata contestualità non è affatto casuale. Il controllo esterno della Corte costituisce, infatti, il naturale completamento della riforma, poiché le verifiche della Corte, con le connesse potestà sanzionatorie, sono finalizzate proprio ad assicurare effettività al sistema dei controlli interni, e, quindi, a conseguire la massima implementazione dell'ambizioso programma riformatore.

A tal fine, l'art. 148 Tuel - che nella sua versione originaria si limitava a prevedere, con carattere sostanzialmente ricognitivo di funzioni già *aliunde* disciplinate, che la Corte “*esercita il controllo sulla gestione degli enti locali, ai sensi delle disposizioni di cui alla legge 14 gennaio 1994, n. 20*” - è stato completamente riscritto, e la formulazione del nuovo art. 148, quale sostituito dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, dispone, al comma 1, che la Corte verifica “*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. 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 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”.

E' evidente come la verifica della Corte sul funzionamento dei controlli interni abbia cessato di essere una generica previsione nell'ambito di un controllo di mera natura collaborativa⁵⁰ per assumere un carattere tutt'affatto diverso, reso palese dalla sua espressa finalizzazione al “rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale”, secondo la nuova formulazione dell'art. 148 Tuel.

La stessa Sezione Autonomie ha osservato, in proposito, che la verifica di che trattasi “...si colloca in un contesto nel quale viene decisamente innovata la disciplina dei controlli interni con un rinnovato interesse da parte del legislatore alla effettiva funzionalità di un sistema di programmazione, gestione e controllo. I controlli dovranno costituire un solido supporto per scelte decisionali funzionali alla realizzazione di processi di razionalizzazione della gestione e della spesa e ad innescare un radicale mutamento dei comportamenti amministrativi. La nuova impostazione dei controlli interni si appunta, per molti aspetti, sulla regolarità amministrativa e contabile e sulla dimensione finanziaria dei fenomeni, ma concretizza, altresì, una visione più ampia nella quale

⁵⁰ V. *supra*, al §.2.

*vengono in evidenza ulteriori aspetti. Un'osservazione più estesa degli aspetti della gestione non manca di risultare rilevante anche per assicurare la sostenibilità degli equilibri finanziari.”*⁵¹.

La rinnovata configurazione delle verifiche sui controlli interni risulta, da ultimo, ulteriormente accentuata per effetto delle modificazioni che all'art. 148 Tuel ha apportato l'art. 33, comma 1, del d.l. 24 giugno 2014, n.91, convertito con l. 11 agosto 2014 n. 116, il quale:

- (a) ha modificato la cadenza temporale del controllo, disponendo che esso è svolto *“con cadenza annuale”* e che *“annualmente”* sindaci e presidenti di provincia inviano alla Corte i referti;
- (b) ha limitato l'oggetto delle verifiche ai controlli interni (eliminando la legittimità e regolarità delle gestioni), e specificando che i referti riguardano, oltre che il *“sistema dei controlli interni adottato”* anche i *“controlli effettuati nell'anno”*;
- (c) ha specificato che la verifica del funzionamento dei controlli interni abbia luogo *“nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni”*, in tal modo inequivocabilmente sottraendo l'attività di controllo in parola dall'ambito del controllo collaborativo e sussumendolo nell'ambito di quello che la Corte Costituzionale ha definito come *“nuovo tipo di controllo”* attuativo dell'art. 100 Cost.⁵².

Ulteriore riprova del mutato contesto ordinamentale entro il quale viene ad inserirsi l'attività della Corte di verifica sul sistema dei controlli interni, e segnatamente la inequivoca sottrazione di tale

⁵¹ C.Conti, Sez. Aut., n. 4/2013.

⁵² V. C.Cost., n. 179/2007, n. 40/2104 e n. 60/2013.

attività dall'ambito del mero controllo collaborativo (che, come già accennato, è “*prima di tutto, diretto a stimolare [...] processi di autocorrezione*” mediante un'attività “*dalla quale non può derivare alcuna sanzione...*”⁵³), discende dalla previsione del nuovo art. 148, comma 4, Tuel, secondo cui, in caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo interno, è irrogata (da parte della Sezione giurisdizionale, ovviamente su richiesta del p.m., a seguito di notizia trasmessa dalla Sezione di controllo), a carico degli “amministratori responsabili”, una sanzione pecuniaria da cinque a venti volte la retribuzione mensile lorda al momento della commissione della violazione.

Ed è appena il caso di rilevare come il nuovo assetto delle verifiche dei controlli interni, riveniente dall'art. 148 Tuel siccome novellato dal d.l. n. 174/2012, abbia già superato il vaglio di costituzionalità (v. C.Cost., n. 39/2014).

§ § §

⁵³ V. C.Cost., n.29 del 27.01.1995.

7. L'ambito soggettivo ed oggettivo del controllo in Toscana.

Come già accennato, il controllo esercitato dalla Corte sul funzionamento dei controlli interni si differenzia in ragione della tipologia di enti e della loro dimensione demografica.

Infatti, dal combinato disposto dell'art. 3, comma 2, d.l. n.174/2012 e del novellato art. 148 Tuel risulta che indistintamente tutti gli enti locali (comuni, provincie, unioni di comuni) hanno l'obbligo di adeguare, con apposito regolamento, il proprio ordinamento alle nuove disposizioni dell'art. 147 ss. Tuel, dandone comunicazione alla Corte (ed al Prefetto, cui è rimessa, in caso di inadempienza l'adozione dei provvedimenti coercitivi del caso), mentre solo sulle provincie e sui comuni con oltre 15mila abitanti la Corte svolge un controllo sul sistema dei controlli interni. In particolare:

- ◆ tutti i comuni, le provincie e le unioni di comuni sono tenuti a comunicare alla Corte dei conti e alla Prefettura l'avvenuta operatività del sistema di controlli indicato dall'art. 3, comma 1, lett. d) d.l. n. 174/2012, definito con apposito regolamento del Consiglio, entro tre mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso d.l. n. 174/2012 ⁵⁴, decorsi i quali il Prefetto invita

⁵⁴ Cioè, entro l' 11 gennaio 2013, poiché il d.l. n. 174/2012, ex art.12, è entrato in vigore "il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale", che è avvenuta il 11 ottobre 2012 (v. G.U. n. 237 in pari data).

gli enti inadempienti a provvedere entro sessanta giorni, e, perdurando l'inadempienza, inizia la procedura di scioglimento del Consiglio ai sensi dell' art. 141 Tuel s.m.i.;

- ◆ le provincie ed i comuni oltre 15mila abitanti, oltre a soggiacere all'obbligo testé detto, sono sottoposti annualmente⁵⁵, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, alla verifica del funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale. A tale fine, il sindaco o il presidente della provincia, avvalendosi del direttore generale, quando presente, o del segretario dell'ente, trasmette annualmente alla sezione regionale di controllo (e al presidente del consiglio comunale o provinciale) un referto sul sistema dei controlli interni e sui controlli effettuati nell'anno, redatto secondo le linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti.

Quindi, mentre su comuni fino a 15mila ab. ed unioni la Corte opera solo un riscontro documentale, *una tantum*, giusta le comunicazioni di avvenuta adozione del regolamento inviate ex art. 3, comma 2, d.l. n. 174/2012, e, in difetto delle stesse, provvede a effettuare segnalazione al Prefetto per i provvedimenti conseguenti; di contro, essa esercita pienamente le verifiche di cui al novellato art. 148 Tuel nei riguardi delle provincie e dei comuni che superino la suddetta soglia demografica, i quali, per l'anno 2013, sono n.65, vale a dire: le n. 10 provincie e i n. 55 comuni specificati nella tabella che segue.

⁵⁵ Come già detto *supra*, originariamente era prevista la verifica a cadenza semestrale.

Tabella n. 2

<i>Popolazione al 1.1.2013 dei comuni con oltre 15mila ab.</i>				
1	Comune di	Arezzo	AR	98.352
2	<i>id.</i>	Cortona	“	22.472
3	<i>id.</i>	Montevarchi	“	24.202
4	<i>id.</i>	S. Giovanni Valdarno	“	17.019
5	<i>id.</i>	Sansepolcro	“	16.019
6	<i>id.</i>	Firenze	FI	366.039
7	<i>id.</i>	Bagno a Ripoli	“	25.488
8	<i>id.</i>	Borgo San Lorenzo	“	17.952
9	<i>id.</i>	Calenzano	“	16.918
10	<i>id.</i>	Campi Bisenzio	“	43.580
11	<i>id.</i>	Castelfiorentino	“	17.626
12	<i>id.</i>	Certaldo	“	16.006
13	<i>id.</i>	Empoli	“	47.912
14	<i>id.</i>	Figline Valdarno	“	16.971
15	<i>id.</i>	Fucecchio	“	23.161
16	<i>id.</i>	Lastra a Signa	“	18.758
17	<i>id.</i>	Pontassieve	“	20.473
18	<i>id.</i>	Reggello	“	16.272
19	<i>id.</i>	S. Casciano Val di Pesa	“	17.277
20	<i>id.</i>	Scandicci	“	49.624
21	<i>id.</i>	Sesto Fiorentino	“	48.195
22	<i>id.</i>	Signa	“	18.266
23	<i>id.</i>	Grosseto	GR	79.216
24	<i>id.</i>	Follonica	“	21.328
25	<i>id.</i>	Livorno	LI	156.998
26	<i>id.</i>	Cecina	“	28.027
27	<i>id.</i>	Collesalveti	“	16.735
28	<i>id.</i>	Piombino	“	34.320
29	<i>id.</i>	Rosignano Marittimo	“	31.575
30	<i>id.</i>	Lucca	LU	87.598
31	<i>id.</i>	Altopascio	“	15.188
32	<i>id.</i>	Camaiore	“	32.518
33	<i>id.</i>	Capannori	“	45.585
34	<i>id.</i>	Massarosa	“	22.272
35	<i>id.</i>	Pietrasanta	“	23.921
36	<i>id.</i>	Viareggio	“	61.238
37	<i>id.</i>	Massa	MS	69.022
38	<i>id.</i>	Carrara	“	64.404
39	<i>id.</i>	Pisa	PI	86.263
40	<i>id.</i>	Cascina	“	43.961
41	<i>id.</i>	Ponsacco	“	15.267
42	<i>id.</i>	Pontedera	“	28.249
43	<i>id.</i>	San Giuliano Terme	“	31.066
44	<i>id.</i>	San Miniato	“	27.527
45	<i>id.</i>	Pistoia	PT	88.904
46	<i>id.</i>	Agliana	“	16.938
47	<i>id.</i>	Monsummano Terme	“	20.884
48	<i>id.</i>	Montecatini-Terre	“	19.441
49	<i>id.</i>	Pescia	“	19.420
50	<i>id.</i>	Quarrata	“	25.448
51	<i>id.</i>	Prato	PO	187.159
52	<i>id.</i>	Montemurlo	“	18.198
53	<i>id.</i>	Siena	SI	52.883
54	<i>id.</i>	Colle di Val d'Elsa	“	21.361
55	<i>id.</i>	Poggibonsi	“	29.216

Fonte: Istat

Nel novero di questi 65 enti vanno distinti **(a)** quelli con oltre 100mila ab., che sin dalla prima applicazione del d.l. n. 174/2012 (*i.e.* dal 2013) devono attivare tutte le sei tipologie di controllo ex artt. 147 segg. (sono 13: tutte le provincie ed i comuni di Firenze, Livorno, Prato); **(b)** quelli con oltre 50mila ab., che devono attivare tutte le tipologie di controllo dal 2014 (sono 9: i comuni di Arezzo, Grosseto, Lucca, Viareggio, Massa, Carrara, Pisa, Pistoia, Siena), che unitamente ai **(c)** restanti 43 comuni (per cui solo dal 2015 devono essere attivate tutte le tipologie di controllo), nel periodo transitorio devono rendere operanti solo i controlli di regolarità amministrativo-contabile, di gestione e sugli equilibri di bilancio.

Gli enti sub (a) e (b) sono riassuntivamente riportati nella seguente tabella.

Tabella n. 3

<i>Popolazione al 1.1.2013 dei comuni con oltre 50mila ab.</i>			
1	Provincia di Arezzo	(AR)	344.437
2	Comune di Arezzo	(AR)	98.352
3	Provincia di Firenze	(FI)	987.354
4	Comune di Firenze	(FI)	366.039
5	Provincia di Grosseto	(GR)	220.982
6	Comune di Grosseto	(GR)	79.216
7	Provincia di Livorno	(LI)	335.631
8	Comune di Livorno	(LI)	156.998
9	Provincia di Lucca	(LU)	388.555
10	Comune di Lucca	(LU)	87.598
11	Comune di Viareggio	(LU)	61.238
12	Provincia di Massa Carrara	(MS)	199.330
13	Comune di Massa	(MS)	69.022
14	Comune di Carrara	(MS)	64.404
15	Provincia di Pisa	(PI)	413.602
16	Comune di Pisa	(PI)	86.263
17	Provincia di Pistoia	(PT)	287.445
18	Comune di Pistoia	(PT)	88.904
19	Provincia di Prato	(PO)	248.292
20	Comune di Prato	(PO)	187.159
21	Provincia di Siena	(SI)	267.200
22	Comune di Siena	(SI)	52.883
Fonte: Istat			

8. La verifica sugli enti con meno di 15mila abitanti.

Come già detto, il controllo della Corte sul sistema dei controlli interni di comuni fino a 15mila abitanti (n.232 nel 2013 ⁵⁶) ed unioni comunali (n. 26 nel 2013 ⁵⁷) è limitato alla verifica della ricezione della comunicazione d'avvenuta approvazione e operatività, entro tre mesi dall'entrata in vigore del d.l. n. 174/2012, del regolamento di adeguamento dell'ordinamento del singolo ente alle nuove disposizioni dettate dagli artt. 147 segg. Tuel; adempimento la cui violazione impegna, tuttavia, la competenza del Prefetto, al quale spetta intimare agli enti inadempienti di provvedere entro sessanta giorni, e, decorsi inutilmente gli stessi, di dare corso alla procedura di scioglimento del Consiglio comunale ai sensi dell'art. 141 Tuel s.m.i.

Orbene, le verifiche effettuate sulla documentazione agli atti della Sezione hanno evidenziato un elevato tasso di ottemperanza all'adempimento, poiché che n. 232 comuni ben n. 198 (pari ad una percentuale dell' 85 per cento) hanno fornito *ex officio* positiva comunicazione in proposito; mentre sono, n. 34 (pari al 15 per cento) gli enti inadempienti, anche se, evidentemente, la mancata comunicazione non fornisce *ipso facto* contezza della mancata adozione del regolamento, non potendosi escludere che degli enti, pur avendo adeguato il proprio ordinamento alle disposizioni di cui agli

⁵⁶ V. in proposito il Prospetto riepilogativo sub **Allegato n. 2.**

⁵⁷ V. in proposito il Prospetto riepilogativo sub **Allegato n. 3.**

artt. 147 segg. Tuel, abbiano però omesso di darne comunicazione a questa Sezione, incorrendo nella violazione di una norma produttiva di un obbligo che, allo stato, è privo di autonoma sanzione (*lex imperfecta*).

Tali n.34 enti sono quelli indicati in dettaglio nella tabella che segue.

Tabella n. 4

Comuni inadempienti all'obbligo di comunicare la avvenuta adozione del regolamento sui controlli interni (art.3, comma 2, d.l. n. 174/2012)			
1	Comune di	Badia Tedalda	(AR)
2	<i>id.</i>	Caprese Michelangelo	“
3	<i>id.</i>	Castel San Niccolò	“
4	<i>id.</i>	Foiano della Chiana	“
5	<i>id.</i>	Pergine Valdarno	“
6	<i>id.</i>	Pieve santo Stefano	“
7	<i>id.</i>	Sestino	“
8	<i>id.</i>	Subbiano	“
9	<i>id.</i>	Gambassi terme	(FI)
10	<i>id.</i>	Incisa in val d'Arno	“
11	<i>id.</i>	Tavarnelle val di pesa	“
12	<i>id.</i>	Castell'Azzara	(GR)
13	<i>id.</i>	Gavorrano	“
14	<i>id.</i>	Massa Marittima	“
15	<i>id.</i>	Monte Argentario	“
16	<i>id.</i>	Roccastrada	“
17	<i>id.</i>	Semproniano	“
18	<i>id.</i>	Sorano	“
19	<i>id.</i>	Marciana marina	(LI)
20	<i>id.</i>	Fabbriche di Vallico	(LU)
21	<i>id.</i>	Montecarlo	“
22	<i>id.</i>	Comano	(MS)
23	<i>id.</i>	Montignoso	“
24	<i>id.</i>	Buti	(PI)
25	<i>id.</i>	Calci	“
26	<i>id.</i>	Casciana Terme	“
27	<i>id.</i>	Castelnuovo di Val di Cecina	“
28	<i>id.</i>	Crespina	“
29	<i>id.</i>	Lajatico	“
30	<i>id.</i>	Montescudaio	“
31	<i>id.</i>	Peccioli	“
32	<i>id.</i>	Santa Maria a Monte	“
33	<i>id.</i>	Santa luce	“
34	<i>id.</i>	Cutigliano	(PT)
Fonte: Corte dei conti.			

Meno elevato, ma pur sempre rilevante, è il tasso di ottemperanza all'adempimento da parte delle unioni di comuni, poiché n. 18 di esse su n. 26 (pari ad una percentuale del 69 per cento) hanno fornito *ex officio* (sia pure oltre il citato termine dell' 11 gennaio 2013 ⁵⁸) positiva comunicazione in proposito.

Gli n.8 enti inadempienti sono quelli indicati in dettaglio nella tabella che segue.

Tabella n. 5

Unioni di comuni inadempienti all'obbligo di comunicare l'avvenuta adozione del regolamento sui controlli interni (art.3, comma 2, d.l. n. 174 del 2012)		
1	Unione comuni montani Casentino.	(AR)
2	Unione montana comuni Valtiberina toscana.	(AR)
3	Unione comuni Cavriglia - S.Giovanni Valdarno.	(AR)
4	Unione comunale del Chianti fiorentino.	(FI)
5	Unione comuni Figline - Incisa Valdarno.	(FI)
6	Unioni comuni montana colline metallifere.	(GR)
7	Unione Colli marittimi pisani.	(PI)
8	Unione comuni montani appennino pistoiese.	(PT)
Fonte: Corte dei conti.		

⁵⁸ V. *supra*, nota n.54.

9. La verifica sugli enti oltre 15.000 abitanti. (A) Strumenti dell'analisi e indirizzi di coordinamento della Sezione Autonomie.

Come già accennato, per gli enti oltre i 15mila ab. la verifica da parte delle sezioni regionali - che si estende al funzionamento ed alla adeguatezza del sistema di controlli interni - si svolge attraverso l'esame di appositi referti che presidenti di provincia e sindaci interessati hanno l'obbligo di trasmettere loro, e che debbono essere redatti sulla scorta e in osservanza delle "*Linee guida*" adottate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti.

E' evidente che siffatto intervento della Sezione Autonomie riposa, evidentemente, su una esigenza di uniformità, funzionale anche ad una comparazione ed aggregazione dei dati e delle analisi su base nazionale (ed è in linea con le funzioni nomofilattiche affidate alla Sezione proprio dal d.l. n. 174/2014 e da ultimo rafforzate ⁵⁹).

La Sezione Autonomie si è espressa in proposito adottando, con delibera del 18 febbraio 2013 ⁶⁰, le "*Linee guida*", le quali contemplanò uno schema di referto in forma di questionario,

⁵⁹ V. l'art. 6, comma 4, d.l. n. 174/2012 ("*In presenza di interpretazioni discordanti delle norme rilevanti per l'attività di controllo o consultiva o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza, la Sezione delle autonomie emana delibera di orientamento alla quale le Sezioni regionali di controllo si conformano.*"), in cui l'art. 33, comma 2, lett. b) d.l. n. 91/2014 ha sostituito le parole in corsivo con le seguenti: "*Alfine di prevenire o risolvere contrasti interpretativi*".

⁶⁰ V. *C.Conti, Sez. Aut., delib. n. 4/SEZAUT/2013/INPR*, recante "*Linee guida per il referto semestrale del sindaco ...*", precisa, a proposito delle relazioni (allora) semestrali, che "*Per garantire una maggiore ponderazione dei contenuti delle relazioni esse devono essere condivise da organi di controllo interno e accompagnate da parere collegio revisori.*".

suddiviso in due parti: la seconda delle quali inerente appunto il sistema dei controlli interni; mentre la prima parte (concernente la verifica de “*la legittimità e la regolarità delle gestioni*”) è divenuta superflua a seguito della modifica dell’art. 148 Tuel ad opera dell’art. 33, comma 1, del già citato d.l. n. 91/2014, che come già detto ha eliminato tale verifica.

§ § §

10. (segue) – (B) L'adozione dei regolamenti.

L'obbligo di adeguare, con apposito regolamento, il proprio ordinamento alle nuove disposizioni ex artt. 147 ss. Tuel grava, ovviamente, anche sugli enti oltre i 15mila ab.

Per tali enti, come anticipato, la verifica della Corte non si limita al riscontro di detto adempimento, ma da esso non può, però, prescindersi; tanto più che la violazione si risolve (*rectius* può risolversi) in totale o parziale “*assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo*”, che, ai sensi del nuovo art. 148, comma 4, Tuel, legittima l'irrogazione della sanzione pecuniaria ivi prevista.

L'esame della documentazione agli atti della Sezione e dei questionari ad essa trasmessi (v. quesiti 2.1 e 2.1.a) ha evidenziato che n. 58 enti su n.65 enti hanno inviato la prescritta comunicazione di avvenuta approvazione del regolamento, mentre n. 7 enti (Castelfiorentino, Figline V., Pontassieve, Massarosa, Pistoia, Montemurlo, Poggibonsi) non hanno provveduto in merito, talché la Sezione ha dovuto acquisire *aliunde* contezza della avvenuta approvazione del regolamento in discorso.

Peraltro, è appena il caso di rilevare che la comunicazione di cui trattasi non equivale alla trasmissione del regolamento alla Sezione, giacché un obbligo di tal segno, che pure è da ritenere logicamente *in re ipsa* nell'attribuzione alla Sezione della funzione di

verificare la funzionalità e la adeguatezza del sistema dei controlli interni (attività che indefettibilmente suppone la disponibilità *ante omnia* del regolamento che disciplina il sistema di attuazione degli artt. 147 segg. Tuel), non è tuttavia formalmente previsto dalla norma (art. 3, comma 2, d.l. n. 174/2012), che limitandosi a parlare di ‘comunicazione’ presta il fianco ad una interpretazione speciosa, che più che restrittiva può a buon diritto considerarsi asfittica.

Conseguentemente, per circa un terzo degli enti (e precisamente per n. 22 di essi ⁶¹) si è reso necessario attivarsi per l’acquisizione dei regolamenti mancanti, a tal fine compulsando i siti web degli enti interessati o richiedendone copia a questi ultimi.

Ad ogni modo, risulta *de facto* che tutti i n. 65 enti di cui trattasi hanno approvato il regolamento sui controlli interni. Anche se ben n. 53 di essi hanno provveduto dopo la scadenza del prescritto termine dell’ 11.1.2013 ⁶², con ritardi, peraltro, di entità assai diversa da caso a caso (talora è di pochi giorni, in altri casi l’ente ha invece impiegato quasi l’intero 2013; da evidenziare la situazione del *comune di Pistoia*, che ha provveduto nel 2014), come da tabella che segue.

Ovviamente, nei casi più rilevanti, nella misura in cui ha impedito (o rallentato) al nuovo sistema di controlli di andare a regime nel 2013 (o in parte notevole di esso), il ritardo dà luogo ad “*assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al*

⁶¹ Si tratta delle province di Livorno, Lucca, Pisa, Prato: e dei comuni di Sansepolcro, S.Giovanni V., Certaldo, Figline V., Pontassieve, Reggello, Livorno, Cecina, Collesalvetti, Piombino, Pietrasanta, Carrara, Ponsacco, Agliana, Monsummano T., Montecatini T., Colle V.E., Siena.

⁶² Ai sensi dell’ art. 3, comma 2, d.l. n. 174/2012 deve provvedersi “...entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto...”; il quale decreto, secondo l’espresso disposto del proprio art.12 “...entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale” (pubblicazione a sua volta avvenuta l’ 11.10.2012 sulla G.U. n. 237 dello stesso giorno).

secondo periodo del comma 1 del presente articolo” e giustifica (rectius impone) l’irrogazione della sanzione pecuniaria di cui al novellato art. 148, comma 4, Tuel.

Tabella n.6

<i>DATA DI APPROVAZIONE DEL REGOLAMENTO SUI CONTROLLI INTERNI</i>				
1	Provincia di	Arezzo	AR	20/12/2012
2	Comune di	Arezzo	AR	20/02/2013
3	Comune di	Cortona	AR	08/03/2013
4	Comune di	Montevarchi	AR	28/02/2013
5	Comune di	San Giovanni Valdarno	AR	29/01/2013
6	Comune di	Sansepolcro	AR	21/01/2013
7	Provincia di	Firenze	FI	04/02/2013
8	Comune di	Firenze	FI	07/02/2013
9	Comune di	Bagno a Ripoli	FI	29/01/2013
10	Comune di	Borgo San Lorenzo	FI	10/01/2013
11	Comune di	Calenzano	FI	04/02/2013
12	Comune di	Campi Bisenzio	FI	20/02/2013
13	Comune di	Castelfiorentino	FI	31/01/2013
14	Comune di	Certaldo	FI	27/12/2012
15	Comune di	Empoli	FI	18/02/2013
16	Comune di	Figline Valdarno	FI	21/12/2012
17	Comune di	Fucecchio	FI	07/02/2013
18	Comune di	Lastra a Signa	FI	27/02/2013
19	Comune di	Pontassieve	FI	20/12/2012
20	Comune di	Reggello	FI	08/01/2013
21	Comune di	San Casciano Val di Pesa	FI	20/12/2012
22	Comune di	Scandicci	FI	05/03/2013
23	Comune di	Sesto Fiorentino	FI	22/01/2013
24	Comune di	Signa	FI	14/01/2013
25	Provincia di	Grosseto	GR	24/01/2013
26	Comune di	Grosseto	GR	27/02/2013
27	Comune di	Follonica	GR	28/02/2013
28	Provincia di	Livorno	LI	20/12/2012
29	Comune di	Livorno	LI	08/02/2013
30	Comune di	Cecina	LI	31/01/2013
31	Comune di	Collesalveti	LI	10/01/2013
32	Comune di	Piombino	LI	21/01/2013
33	Comune di	Rosignano Marittimo	LI	07/02/2013
34	Provincia di	Lucca	LU	10/01/2013
35	Comune di	Lucca	LU	29/01/2013
36	Comune di	Altopascio	LU	12/01/2013
37	Comune di	Camaione	LU	18/02/2013
38	Comune di	Capannori	LU	08/05/2013
39	Comune di	Massarosa	LU	28/01/2013
40	Comune di	Pietrasanta	LU	21/02/2013
41	Comune di	Viareggio	LU	04/04/2013
42	Provincia di	Massa Carrara	MS	22/02/2013
43	Comune di	Carrara	MS	31/01/2013

44	Comune di	Massa	MS	28/03/2013
45	Provincia di	Pisa	PI	26/02/2013
46	Comune di	Pisa	PI	04/04/2013 *
47	Comune di	Cascina	PI	12/03/2013
48	Comune di	Ponsacco	PI	30/01/2013
49	Comune di	Pontedera	PI	15/01/2013
50	Comune di	San Giuliano T.me	PI	05/03/2013
51	Comune di	San Miniato	PI	28/01/2013
52	Provincia di	Pistoia	PT	07/03/2013
53	Comune di	Pistoia	PT	17/03/2014
54	Comune di	Agliana	PT	06/03/2013
55	Comune di	Monsummano Terme	PT	30/09/2013
56	Comune di	Montecatini Terme	PT	25/01/2013
57	Comune di	Pescia	PT	15/01/2013
58	Comune di	Quarrata	PT	09/01/2013
59	Provincia di	Prato	PO	27/02/2013
60	Comune di	Prato	PO	11/04/2013
61	Comune di	Montemurlo	PO	30/01/2013
62	Provincia di	Siena	SI	20/12/2012
63	Comune di	Siena	SI	22/04/2013
64	Comune di	Colle Val d'Elsa	SI	31/01/2013
65	Comune di	Poggibonsi	SI	01/03/2013
Fonte: Corte dei conti.				

Una sommaria disamina dei regolamenti mostra che tutti gli enti hanno disciplinato (pur se talora con integrazione del - o rinvio al - regolamento di contabilità) tutte le previste forme di controllo (spesso pure quelle obbligatorie dal 2014 s.). Fa eccezione la disciplina del *controllo sulla qualità dei servizi* (della quale nel 2013 sono prive le provincie di Firenze, Massa e Siena). Come pure quella del *controllo sugli equilibri finanziari* (per Piombino, Pietrasanta, Massa, Viareggio, provincia di Siena, che non hanno modificato il regolamento di contabilità dopo l'art.147-quinquies Tuel: v. *infra*, q.2.36) e quella del *controllo sulle partecipate* (per Prato e provincia di Arezzo che hanno regolamentato il controllo solo su alcuni tipi di partecipate: v. *infra*, q.2.26).

§ § §

* Ha citato, oltre la delibera C.C. 4.4.2013 n.14 (regolamento controlli interni), quella G.M. 17.10.2012 n.189 (che nelle more approvava il Regolamento sul controllo di regolarità amministrativa).

11. (segue) – (C) Esame dei questionari.

Come già detto, per gli enti oltre i 15mila ab. la verifica da parte di questa Corte si svolge attraverso l'esame di appositi referti (redatti in conformità alle Linee guida della Sezione Autonomie *ut supra*, e) trasmessi alle Sezioni regionali di controllo.

Ebbene, si è potuto constatare che tutti gli enti che vi erano tenuti hanno provveduto (nei termini stabiliti dalle Linee guida della Sezione Autonomie ⁶³ o con rari e limitati ritardi, e senza che, salvo in un caso ⁶⁴, si siano rese necessarie richieste o solleciti da parte della Sezione) a trasmettere a questa Sezione regionale di controllo i previsti referti semestrali relativi al 2013, tutti - tranne uno (v. *infra*) - redatti secondo lo schema-questionario predisposto dalla Sezione Autonomie.

Per quanto attiene all'esame dei referti-questionari, il **primo aspetto da esaminare riguarda l'iter di compilazione** dei medesimi, a proposito del quale debbono essere svolti due ordini di considerazioni.

In primo luogo, va rilevato che, se, come testé detto, tutti i referti sono stati redatti secondo lo schema-questionario predisposto dalla Sezione Autonomie, ciò non è avvenuto per quelli della

⁶³ Esse prevedevano che la relazione relativa al primo semestre 2013 fosse trasmessa alle Sezioni regionali di controllo entro il 30 settembre 2013; quella relativa al secondo semestre, non oltre il 31 marzo 2014.

⁶⁴ Si tratta del Comune di Altopascio (LU), per la relazione del 1° semestre.

Provincia di Siena, la quale, per motivi che non è dato conoscere, ha inteso accorpate i quesiti (*rectius*, le risposte ad essi), sovvertendone l'ordine e la collocazione, con un *modus operandi* che non solo ha reso più difficoltoso l'esame della Sezione ma che è suscettibile di pressoché paralizzarlo se seguito da tutti gli enti, e che la Sezione ritiene pertanto di dover censurare.

In secondo luogo, con le “Linee guida” adottate, *ut supra*, la Sezione Autonomie ha raccomandato che “*Per garantire una maggiore ponderazione dei contenuti delle relazioni [allora semestrali] esse devono essere condivise dagli organi di controllo interno e accompagnate dal parere del collegio revisori.*”⁶⁵. Ma l'adeguamento a tale raccomandazione - la cui violazione per vero non soggiace alla sanzione prevista dal nuovo art. 148, comma 4, Tuel, limitata all'assenza o inadeguatezza di strumenti e metodologie di controllo interno; ma è comunque suscettiva di valutazioni e conseguenze negative “*nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni*”, il “*nuovo tipo di controllo*” attuativo dell'art. 100 Cost.⁶⁶, in cui le verifiche della Corte *in subiecta materia*, sottratte dal perimetro del controllo collaborativo, sono state sussunte ex art. 33, comma 1, d.l. n. 191/2014 cit. - non risulta essere stato né completo né esaustivo ⁶⁷.

In proposito, più ampia risulta l'ottemperanza (pari all' 80 per cento circa) quanto al parere dei revisori, di cui sono corredati, su n. 65 enti, i referti di n. 51 enti per il 1° semestre e di n. 53 enti per il 2° semestre.

⁶⁵ V. *C.Conti, Sez. Aut., n. 4/2013*, cit.

⁶⁶ V. *C.Cost., n. 179/2007, n. 40/2104 e n. 60/2013*.

⁶⁷ V. in proposito il Prospetto riepilogativo sub **Allegato n.4**.

Scarso, invece, si palesa - al netto di rare lodevoli eccezioni (v. comuni di Firenze, Grosseto, Livorno, nonché Follonica per il referto del secondo semestre) - il coinvolgimento nella redazione del referto delle strutture di controllo interno, che in un 30 per cento circa dei casi si esaurisce nella circostanza che esso è trasmesso a questa Sezione a cura del Direttore generale o del Segretario generale e nella considerazione, per vero piuttosto consolatoria, che tali figure, benché istituzionalmente deputate, per legge (art. 148 Tuel) alla redazione del referto stesso, partecipano anche a vario titolo al sistema dei controlli interni. Viceversa, solo quindici enti risultano aver condiviso il referto con alcuni degli organi di controllo interno:

- cinque col Responsabile Servizio finanziario⁶⁸;
- tre col Nucleo di valutazione⁶⁹;
- tre col Servizio di controllo interno⁷⁰;
- due col Responsabile del controllo di gestione⁷¹;
- uno col Responsabile del Controllo Interno⁷²;
- uno con l'Organismo Interno di Valutazione⁷³;
- Uno con l'Organismo di Valutazione⁷⁴.

* * * *

Venendo ora all' **esame del contenuto dei referti-questionari**, si può osservare che la Sezione seconda del questionario, denominata

⁶⁸ Comuni di Montevarchi, S.Giovanni V.no, Signa, Camaione, Quarrata.

⁶⁹ Comuni di Empoli (ma solo per il referto del 1° semestre), S.Casciano V.P., e San Miniato (quest'ultimo anche col Servizio di controllo interno).

⁷⁰ Comuni di S.Miniato (questo anche col Nucleo di valutazione), Pistoia, Massa.

⁷¹ Comuni di Massarosa e Viareggio (ma quest'ultimo solo per il 2° semestre).

⁷² Comune di Reggello.

⁷³ Comune di Scandicci.

⁷⁴ Provincia di Grosseto.

“*Adeguatezza ed efficacia del sistema dei controlli interni*”, si articola in cinque parti, contenenti quesiti destinati a fornire informazioni relative al nuovo assetto dei controlli interni, come ridefinito col d.l. n. 174/2012, e precisamente come segue:

- ◆ 2.A. Ricognizione del sistema dei controlli interni.
- ◆ 2.B. Controllo strategico
- ◆ 2.C. Controllo di gestione
- ◆ 2.D. Altre forme di controllo (a sua volta diviso in Organismi partecipati, Equilibri finanziari)
- ◆ 2.E. Controllo di regolarità amministrativo contabile;

i quali corrispondono alle (sei) tipologie di controlli di cui agli artt. 147 ss. Tuel (il controllo sulla qualità dei servizi, di cui all’art. 147, comma 2, lett. e), Tuel è rinvenibile nei quesiti 2.10 e 2.10.a, nell’ambito del controllo strategico, e nei quesiti 2.34, 2.34.a e 2.34.b, nell’ambito del controllo sugli organismi partecipati).

§ § §

La **prima parte**, conformemente alla propria denominazione, è finalizzata ad una **ricognizione di ordine generale** sul sistema di controlli, in particolare circa l’adozione del regolamento (v. *supra*) e l’attuazione dello stesso; a tale ultimo riguardo è stato chiesto agli enti di fornire informazioni sulle articolazioni strutturali e funzionali di organi e uffici che supportano i controlli, sulla adozione di un sistema di contabilità analitica, e sulla introduzione di un sistema di misurazione e valutazione della *performance*, individuale ed organizzativa secondo le previsioni del d.lgs. n. 150/2009, che assume particolare rilievo nel nuovo assetto dei controlli in virtù dell’ art. 169 Tuel che, nel testo novellato dal citato d.l. n. 174/2012, prevede

(comma 3-bis) che “*il piano dettagliato degli obiettivi di cui all’art. 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all’art. 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione*”⁷⁵.

A detta parte prima afferiscono quattro quesiti (con relativi sottoquesiti), articolati come segue:

- **Q.2.1.** - *E' stato emanato il regolamento che disciplina il sistema dei controlli interni, ai sensi dell'art. 147, comma 4, del Tuel ? (2.1.a-In caso di risposta positiva è stato comunicato alla Corte dei conti? 2.1.b-In caso di risposta negativa allegarlo al presente questionario).*
- **Q.2.2.** - *E' stata data attuazione al predetto Regolamento, creando un organico sistema di controlli interni? (2.2.a-In caso di adempimento parziale indicarne le ragioni: 2.2.b-In caso di risposta positiva descrivere l'articolazione degli Organi e degli Uffici:).*
- **Q.2.3.** - *L'Ente ha introdotto un sistema di contabilità analitica? (2.3.1-Nel caso di risposta positiva indicare le modalità operative:).*
- **Q.2.4.** - *E' stato introdotto un sistema di misurazione e valutazione della performance individuale ed organizzativa, ex d.lgs. n. 150/2009? (2.4.a-Nel caso di risposta positiva indicare quali organi del vertice amministrativo e/o politico sono stati coinvolti nella fase di programmazione e/o valutazione).*

⁷⁵ Al riguardo, occorre evidenziare che proprio nell’esercizio in esame è stato più volte prorogato il termine per l’approvazione del bilancio preventivo, pertanto, molti enti hanno dichiarato di aver perfezionato l’adozione degli strumenti di programmazione, tra cui il PEG, soltanto nel secondo semestre a seguito dell’approvazione del bilancio di previsione. Sul punto, peraltro, la Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 23 del 17 ottobre 2013, nel fornire primi indirizzi, ex art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativi alle previsioni di bilancio 2013, ha rilevato l’opportunità di “provvedere egualmente, anche in presenza di differimenti dei termini a seguito di disposizioni statali, all’approvazione di un bilancio per così dire provvisorio, ma incentrato sui principi contabili della prudenza, dell’attendibilità e della coerenza”.

In proposito, premesso che si è già detto (v. §.10) della adozione dei regolamenti (**Q.2.1**) e che della contabilità analitica (**Q.2.3**) si dirà più avanti a proposito del controllo di gestione (v. *infra*); si deve qui, *in limine*, riferire che in risposta al **quesito 2.2**, al 1° semestre n. 45 enti (tra cui le 10 provincie), avevano risposto ‘si’, Calenzano e Altopascio ‘no’, Pistoia e Monsummano Terme non avevano risposto, mentre n. 16 enti⁷⁶ avevano dichiarato attuazione parziale. Nel 2° semestre hanno risposto ‘si’ anche Calenzano nonché Lucca, Siena, Campi Bisenzio e Scandicci, portando a n. 50 il numero degli enti adempienti; Monsummano Terme ha dichiarato l’adempimento parziale, Pistoia ha risposto ‘no’ come già Altopascio che ha confermato la risposta negativa, e i restanti 12 enti hanno confermato l’adempimento parziale, fornendo, in esito al quesito **2.2.a**, motivazioni varie ⁷⁷.

Quanto all’introduzione del sistema di misurazione e valutazione della performance ex d.lgs. n. 150/2009 (**quesito 2.4**), esso è stato introdotto dalla quasi totalità degli enti: hanno risposto ‘no’ soltanto Viareggio, San Giuliano T., Montecatini T. e la Provincia di Pisa, mentre Montevarchi e Lastra a Signa, dopo aver risposto

⁷⁶ Comuni di Firenze, Massa, Lucca, Pisa, Siena, Cortona, Campi Bisenzio, Certaldo, Empoli, Scandicci, Follonica, Collesalveti, Pietrasanta, Agliana, Colle Val d’Elsa e Poggibonsi).

⁷⁷ Sede vacante della segreteria generale (Certaldo, Cortona), mancanza bilancio di previsione (Follonica I° sem.), elezioni amministrative, riorganizzazioni interne e riorganizzazione dei sistemi informatici (Empoli, Pisa), criterio di gradualità previsto dalla normativa (Massa).). In qualche caso, sono state fornite motivazioni più specifiche ma non pertinenti in quanto riferite all’attuazione del solo controllo di regolarità amministrativa e contabile (Follonica II sem., Collesalveti, Colle Val d’Elsa, Pietrasanta, Poggibonsi). Il Comune di Agliana ha risposto genericamente che “E’ in corso il processo di attivazione dell’articolazione strutturale degli organici” mentre il Comune di Firenze ha dichiarato: nel I sem. “resta da migliorare il C. sulle soc. Partecipate e il C. di qualità” e nel II sem. di voler ricondurre il controllo sugli organismi partecipati ad una “gestione centralizzata presso la Direzione Risorse Finanziarie, ove è allocato un apposito servizio denominato "Servizio Società Partecipate".

negativamente nel primo semestre, hanno poi risposto ‘si’ nel secondo. E, quanto agli organi del vertice amministrativo e/o politico coinvolti nella fase di programmazione e/o valutazione (**quesito 2.4.a**) n. 27 enti hanno segnalato gli organi esecutivi (Giunta, Sindaco, Segretario generale e Direzioni generali) nella fase di programmazione (le Province di Arezzo e Prato hanno segnalato anche il Consiglio) e Sindaco, Segretario Generale, Dirigenti, Responsabili dei servizi, titolari di P.O. e organi di valutazione indipendenti (OIV, NDV) nella fase di valutazione. Quasi tutti gli altri enti⁷⁸ hanno segnalato più genericamente i predetti organi, senza distinguere tra fase di programmazione e fase di valutazione o riferendosi esclusivamente alla fase di valutazione. Il Comune di Grosseto ha segnalato anche il coinvolgimento, nel ciclo della *performance*, dei “cittadini e utenti e loro associazioni”. Il Comune di Firenze, infine, ha indicato “la Direzione Generale quale tramite con l’Amministrazione comunale, e con il Collegio dei coordinatori di Area, quale momento di condivisione sinergica con i Dirigenti incaricati di “aree di coordinamento”. Il Comune di Lastra a Signa ha risposto solo nel II semestre indicando la “Direzione generale”, mentre, infine, il Comune di Empoli non ha risposto.

§ § §

Per quanto concerne le ulteriori parti del questionario, l’esame verrà qui operato seguendo non l’ordine del questionario stesso bensì seguendo l’ordine logico-funzionale delle tipologie di controllo, a

⁷⁸ Comuni di Cortona, S.Giovanni V., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Fucecchio, Scandicci, Sesto F., Signa, Follonica, Livorno, Piombino, Altopascio, Camaiore, Massarosa, Pietrasanta, Massa, Carrara, Pisa, Ponsacco, Pontedera, S.Miniato, Pistoia, Agliana, Monsummano T., Pescia, Quarrata, Montemurlo e Poggibonsi. Province di Arezzo, Grosseto, Livorno, Lucca, Prato.

principiare da quelle che nel 2013 riguardano tutti gli enti.

§ § §

Si deve, conseguentemente, prendere le mosse dall'esame del **controllo di regolarità amministrativo e contabile**, per il quale il questionario contempla (sub §.2.E) n. 14 quesiti (da 2.41 a 2.54), con i relativi sottoquesiti, come segue:

- **Q.2.41.** - *L'Ente ha regolamentato il controllo di regolarità amministrativa e contabile, così come disciplinato dal nuovo art. 147-bis, introdotto dall'art. 3, co. 1 lettera d) del d.l. 174/2012?* (2.41.a-In caso di risposta positiva, indicare gli estremi del provvedimento)
- **Q.2.42.** - *Sono state introdotte apposite procedure per l'acquisizione dei dati?*
- **Q.2.43.** - *Si è provveduto ad individuare specifiche unità organizzative?*
- **Q.2.44.** - *Nel semestre vi sono stati casi in cui la Giunta e/o il Consiglio non si sono conformati ai pareri?* (2.44.a-In caso di risposta positiva, in quali casi, indicando le motivazioni addotte).
- **Q.2.45.** - *Sono stati fissati i principi generali e regolamentate le modalità per la revisione successiva degli atti, secondo il disposto dell'art. 147-bis del TUEL?*
- **Q.2.46.** - *La selezione degli atti da assoggettare al controllo è stata effettuata con tecniche di campionamento?* (2.46.a-In caso di risposta positiva, indicare le tecniche prescelte, i criteri in base ai quali sono stati determinati la dimensione del campione e la tipologia degli atti oggetto di osservazione, nonché gli esiti della revisione: 2.46.b-Indicare di seguito gli esiti del controllo effettuato: -N° di atti esaminati: -N° di irregolarità rilevate: -N° di irregolarità sanate: 2.46.c-Gli esiti dei controlli sono stati portati a conoscenza dei revisori dei conti, dei responsabili dei servizi, degli organi di valutazione e del Consiglio comunale, per quanto di competenza?).

- **Q.2.47.** - *E' stato messo a punto un sistema di audit interno?*
- **Q.2.48.** - *Sono stati ridefiniti i ruoli e le responsabilità dei dirigenti?*
- **Q.2.49.** - *Quali tipologie di verifiche sono effettuate, nel corso della gestione, al fine di accertare la regolarità amministrativo-contabile?*
- **Q.2.50.** - *Sono svolte verifiche sulla consistenza di cassa e sulla regolare tenuta dei registri contabili e delle scritture degli agenti contabili? (2.50.a-In caso di risposta positiva, indicare con quale frequenza).*
- **Q.2.51.** - *Sono svolte verifiche in merito alla rispondenza del rendiconto con le scritture contabili?*
- **Q.2.52.** - *Il sistema di controllo consente di verificare se il sistema contabile sia uniformato alle regole e ai principi contabili?*
- **Q.2.53.** - *Sono emerse nel corso del semestre difformità o irregolarità contabili? (2.53.a-In caso di risposta positiva, indicare quali).*
- **Q.2.54.** - *Nel corso del semestre sono state effettuate specifiche ispezioni o indagini rivolte ad accertare la regolarità amministrativa e contabile relativa a specifici uffici, servizi, progetti? (2.54.a-In caso di risposta positiva indicare se l'esame ha riguardato, in particolare, l'osservanza delle norme sugli appalti e sulla gestione del patrimonio).*

Tutti gli enti, ad eccezione del Comune di Pistoia (il quale ha adottato il regolamento sui controlli interni solamente nell'anno 2014), riferiscono di avere disciplinato il controllo di regolarità amministrativo-contabile in base al novellato art. 147-bis Tuel (**quesito 2.41**); e tutti (tranne provincia di Firenze, Monsummano T.

e naturalmente il comune di Pistoia)⁷⁹ comunicano (**quesito 2.41/a**) gli estremi del provvedimento, corrispondenti (salvo alcune precisazioni e al netto di alcuni errori materiali⁸⁰) alle date di adozione dei regolamenti sui controlli interni di cui alla tabella n.6 (v. *supra*).

Sono n.55 gli enti che dichiarano di aver provveduto (anche se Siena, Grosseto, Collesalveti, Monsummano T. e la provincia di Siena soltanto dal 2° semestre) a introdurre apposite procedure per l'acquisizione dei dati (**quesito 2.42**)⁸¹; e n. 56 (ma Monsummano T. solo nel 2° semestre) quelli che hanno individuato specifiche unità

⁷⁹ La provincia di Firenze ha risposto 'sì' sub n.2.41 ma senza fornire sub n.2.41/a gli estremi dell'atto. Monsummano ha risposto 'no' al quesito n.2.41 nel 1° semestre, mentre nel 2° ha risposto 'sì', ribadendo però che *"la regolamentazione è ricompresa all'interno del Regolamento sui controlli interni in fase di approvazione, L'Ente si è comunque adeguato alle disposizioni normative intervenute...."*.

⁸⁰ Sansepolcro (indica la del. C.C. 23.4.2013 n.56, che però ha modificato solo il regolamento sui controlli interni, approvato con del. C.C. 21.1.2013 n.10 - poi ulteriormente modificato con del. C.C. 29.9.2014 n. 115 - già recante la disciplina del controllo di regolarità amministrativo-contabile); Fucecchio (ha erroneamente indicato l'inconferente del. C.C. n. 1 del 31.1.2013, anziché la corretta del. C.C. n. 2 del 7.2.2013); Reggello (ha erroneamente indicato come risalente al 8.6.2013 la delibera C.C. n.5, che è invece del 8.1.2013); Pisa (oltre alla delibera C.C. n. 14/2013 del 4.4.2013, che approva il regolamento sui controlli interni, ha correttamente richiamato la del. G.M. 17.10.2012 n.189 che nelle more del regolamento generale approvava il Regolamento sul controllo di regolarità amministrativa).

⁸¹ Hanno risposto negativamente n. 10 enti: Montevarchi; Campi B., Certaldo, Empoli; Altopascio, Massarosa; Pistoia, Agliana, Montecatini T.; Colle V.E.

N.3 enti che hanno risposto 'sì' hanno aggiunto delle precisazioni:

- S.Giovanni V.: *"con modalità manuale"*;
- Rosignano M., che *"i dati vengono acquisiti mediante la Struttura Permanente per il controllo successivo di regolarità amministrativa"*;
- Collesalveti: *"Sono in fase di definizione e implementazione."*, aggiungendo che la fase di prima applicazione è risultata assai complessa sia per il controllo preventivo (per l'iniziale assenza d'una procedura informatizzata di gestione e pubblicazione delle determinazioni) sia per quello successivo (per la necessità di criteri uniformi e procedure informatizzate di identificazione e archiviazione degli atti soggetti a controllo), con la necessità di avviare un processo di revisione e razionalizzazione delle procedure amministrative e di un nuovo sistema informatizzato di creazione, gestione e archiviazione degli atti (anche sul sito web, per la consultazione civica e il rispetto degli obblighi di trasparenza, dematerializzazione e contenimento delle spese) La nuova procedura è stata attivata nel luglio 2013. Nel 2° semestre indica, altresì, imminente la sperimentazione della firma digitale su delibere, determinazioni, relativi pareri e visti (entro la nuova procedura di gestione halley).

organizzative per occuparsi del controllo *de quo* (**quesito 2.43**)⁸², fornendo in alcuni casi anche notizie più dettagliate⁸³.

La quasi totalità degli enti (n. 62) ha riferito non esservi stati,

⁸² Hanno risposto negativamente: Firenze, Bagno a R., Signa; Livorno; Lucca, Capannori; Carrara; Pistoia, Agliana, Peraltro, n. 4 di essi hanno specificato: Firenze, che “*la segreteria generale si avvale per la relativa attività di un gruppo di lavoro intersettoriale comprensivo di professionalità specifiche nell'ambito delle tecniche di redazione degli atti amministrativi. L'art.16 del Regolamento sui controlli approvato con delibera di Consiglio del 7/2/2013 coinvolge nel controllo di regolarità contabile anche il Collegio dei Revisori dei conti, che devono redigere uno specifico rapporto sul punto con cadenza semestrale.*”; Livorno, che “*sono stati costituiti formalmente e organizzati gruppi di lavoro intersettoriali*”; Lucca, che “*è stata prevista l'istituzione di un osservatorio composto da tre dirigenti dell'ente, tra cui il Segretario Generale, che è supportato nella propria attività da un gruppo di professionalità differenziate*”; Capannori, che “*è stato costituito formalmente un gruppo di lavoro interdisciplinare preposto allo svolgimento dell'attività di controllo successivo sugli atti (ai sensi degli artt.9 e 10 del Regolamento comunale per la disciplina dei controlli interni) individuato di concerto con i dirigenti responsabili dei servizi e nominato con determinazioni del Direttore Generale n.1199 del 9/9/2013 e n.1219 del 12/9/2013 composto da n.4 referenti del Servizio di Direzione Generale ed almeno un referente per ogni Servizio dell'Ente.*”.

⁸³ Arezzo: u.o. che supporta il Segretario generale nella sua funzione di controllo, il cui personale è stato individuato mediante procedura di mobilità interna; Calenzano: con atto 15.5.2013 del Segretario Generale è stato costituito il gruppo di controllo; Empoli: il controllo è effettuato dal Segretario Generale col supporto di una struttura operativa individuata dal servizio di Ragioneria integrata da 2 membri scelti tra i Dirigenti, 1 revisore dei conti individuato del Presidente del Collegio per il controllo degli atti di competenza del Segretario G. o di natura tributaria o prettamente contabile; Collesalveti: la determina n. 1/30.4.2013 ha costituito un Gruppo di lavoro intersettoriale, coordinato dal Segretario C.le (responsabile Trasparenza e Anticorruzione giusta decreto sindacale n. 16/24.4.2013) e composto da dipendenti ritenuti idonei per professionalità (ma non sollevati da altre funzioni dei servizi di appartenenza), che si riunisce periodicamente e, sorteggiati (ogni quadrimestre, giusta regolamento comunale) gli atti, ne verifica la rispondenza alle previsioni di un'apposita griglia di controllo, predisposta e comunicata a tutti i servizi dell'ente; Pontedera: l'ufficio individuato per il controllo contabile è il servizio bilancio; inoltre, a seguito del DL n. 174/2012 il Segretario Generale ha provveduto a individuare il personale addetto ai controlli successivi di regolarità amministrativa; Montecatini T.: per il 2° semestre 2013 il Segretario comunale ha costituito apposito gruppo di lavoro per il controllo successivo di regolarità amministrativa degli atti emanati nel terzo e quarto trimestre 2013; provincia di Grosseto: unità di progetto istituita con determinazione del Direttore generale n. 2573/2013; provincia di Firenze: nel 2° semestre ha precisato che l'individuazione dell' u.o. di controllo iniziata nel 2013 si è conclusa a inizio 2014 con delibera G.M. n.17/2014 e successivo atto dirigenziale a firma del Segretario Generale n. 928/2014.

Il comune di Collesalveti, nel 2° semestre, ha riferito che dopo il primo anno di esperienza ritiene opportuno, dal 2014, attuare una rotazione dei componenti del gruppo di lavoro onde (a)evitare ritardi negli uffici cui appartengono; (b)coinvolgere, nel controllo, anche altri dipendenti, e in particolare le pp.oo. dell'ente a rotazione, sì da attuare un percorso virtuoso, di formazione interna ed autocorrezione, principale finalità di questa tipologia di controllo.

nel 2013, casi in cui Giunta o Consiglio non si siano conformati ai pareri ex art. 49 Tuel (**quesito 2.44**)⁸⁴.

Tutti gli enti - meno ovviamente Pistoia (v. *supra*)⁸⁵ - hanno riferito di aver fissato i principi generali e regolamentato le modalità di revisione successiva degli atti ex art. 147-bis Tuel (**quesito 2.45**). E tutti (eccetto Monsummano T., che non ha risposto)⁸⁶ hanno riferito di aver provveduto (seppur Siena, Massa, S.Giovanni V., Follonica, Agliana, le provincie di Siena e Massa solo nel secondo semestre) alla selezione giusta tecniche di campionamento degli atti da controllare (**quesito 2.46**)⁸⁷; indicando - quanto a tecniche prescelte, criteri di determinazione del campione, tipologia di atti esaminati, ed esiti del controllo (**quesito 2.46/a**) - il ricorso, in linea di massima, al campionamento casuale, e l'avvenuto controllo di uno *stock* di alcune decine e fino a due/tre centinaia di atti (*in primis* impegni e contratti,

⁸⁴ Dalla relazione della provincia di Siena non si desume risposta al quesito. Il comune di S.Casciano V.P. ha riferito che nel 2° semestre in un caso il Consiglio ha permesso la deruralizzazione d'un manufatto in parziale difformità dal parere del Responsabile del servizio e tenendo conto in parte delle osservazioni del privato. La provincia di Grosseto ha riferito che il Consiglio, per "non bloccare l'attività dell'Ente", ha approvato bilancio 2013 (e pluriennale 2013-2015) col contrario avviso di Responsabile del servizio finanziario e Revisori dei conti (per l'impossibilità, secondo l'apposito prospetto con le previsioni di cassa e competenza, di raggiungere gli obiettivi del P.d.S. 2014 e 2015).

⁸⁵ La provincia di Siena, come noto, non ha compilato i questionari fornendo risposte cumulative per tipologie di controllo. Sub n.2.45 si desume nel 1° semestre "in corso di definizione" e nel 2° "per ciascun atto sono stati verificati una serie di indicatori di legittimità e qualità dell'atto, esplicitati in un'apposita scheda di controllo".

⁸⁶ Il comune di Pistoia, pur avendo adottato il regolamento sui controlli interni solo nel 2014, ha risposto 'sì' sub n.2.46, n.2.46/a (il controllo è limitato ad alcuni tipi di determinate individuate annualmente dalla G.M.) e n.2.46/b (descrive per ambo i semestri gli esiti del controllo effettuato nel 2013). All'uopo interpellato, ha riferito (ciò che spiega le risposte, testé riportate, date sub n.2.46/a e 2.46/b) che già prima del Regolamento sui controlli interni (del. C.C. 17.3.2014 n.27) aveva introdotto e regolamentato (v. dell. G.M. n.50/2007 e n.70/2011) un sistema di controllo della regolarità amministrativa e previsto un Collegio di Auditing interno.

⁸⁷ Circa le tecniche di campionamento v. *supra*, alla nota n. 38.

ex art.147-bis, comma2, Tuel, ma non solo)⁸⁸ pari a quote varianti dal 2 al 10 % (sebbene alcuni enti applichino sugli atti di maggior importo o ritenuti più “rischiosi” un controllo più esteso)⁸⁹. E,

⁸⁸ Risultano selezionati per il controllo anche ordinanze sindacali e dirigenziali, affidamenti di incarichi, autorizzazioni e concessione, e financo pratiche edilizie o atti *sui generis* come le autorizzazioni ZTL o TSO.

⁸⁹ Come segue in dettaglio le risposte fornite dagli Enti di dimensione maggiore.

Il comune di Firenze nel 2° semestre dichiarato: “Il controllo è stato svolto su tutti gli atti indicati all'art. 15, comma 5 del Regolamento sui controlli interni, compresi quelli riservati, ed in particolare: sulle determinazioni di impegno indipendentemente dalla materia trattata(lavori, servizi, forniture, contributi, incarichi) sulle altre determinazioni gestite dal Sistema Informatico ODE (accertamenti, procedure concorsuali o di mobilità autorizzazioni a resistere in giudizio, ingiunzioni di pagamento, rendiconti, intimazioni ecc.) e sui contratti. Per ciò che attiene alla metodologia del controllo è stato garantito un controllo Casuale, ponderato in riferimento al numero degli atti assunti da ogni direzione/area di coordinamento nel semestre di riferimento. La ponderazione del campione è stata fatta in modo da assicurare un controllo su di un numero di atti la cui percentuale per ciascuna direzione per ciascuna direzione sia proporzionale ai provvedimenti emanati nel periodo di riferimento. Il controllo è stato effettuato a campione con selezione casuale automatica degli atti nella misura di almeno il 2 per cento degli atti assunti attraverso l'utilizzo di un apposito software”. Il comune di Prato ha dichiarato: “sono stati sottoposti a controllo tutti gli atti di determinazione quali: incarichi esterni, Lavori, servizi e forniture in economia mediante cottimo fiduciario, determinazione di impegno generica, incarichi di progettazione, determinazioni senza implicazioni finanziarie, determinazione di accertamento generica nonché i contratti. Quanto alla percentuale di campionamento il comune ha dichiarato che “...deve essere estratto ogni mese il 4% delle determinazioni dirigenziali per un totale pari al 2,5 per cento del totale annuo, calcolato sugli atti prodotti nel corso del 2012”. Per quanto riguarda i contratti il comune ha dichiarato “per quanto concerne il 2013 viene effettuata un'estrazione casuale dell'8% del totale dei Contratti riferito a ciascun semestre, con suddivisione mensile”. Il comune di Livorno ha fornito una risposta abbastanza scarna dichiarando di utilizzare tecniche di campionamento di natura informatica. Il comune di Pisa ha dichiarato nel 1° semestre di aver controllato a “tappeto” tutti gli atti di conferimento di incarico professionale, le procedure negoziate in tema di lavori, forniture e servizi, proroghe e rinnovi di contratti, convenzioni urbanistiche, concessioni di contributi e benefici economici. Le restanti determine sono state sottoposte a campionamento del 10 per cento. Nel 2° semestre ha dichiarato, in sintesi, che essendo il 2013 un anno sperimentale sono state utilizzate (e verificate) varie modalità di analisi degli atti quali controllo a tappeto, controllo per argomento e controlli per interventi complessi, in modo da raffrontare i risultati e stabilire l'efficacia e la concreta delle singole tecniche di controllo di regolarità in fase successiva. Il comune di Grosseto nel 2° semestre ha dichiarato che sono sottoposte al controllo di regolarità amministrativa mediante sorteggio almeno il 5% delle determine dirigenziali di impegno di spesa, il 5% delle determine di liquidazione, e il 5% dei contratti di affidamento di lavori e per fornitura di beni e servizi. Il comune di Arezzo ha dichiarato che si procede ad un sorteggio pubblico mediante una apposita procedura informatica che individua le tipologie degli atti da sottoporre a controllo. La dimensione del campione è stata definita nella misura del 5% secondo quanto previsto da Piano di Auditing, la percentuale di campionamento individuata

quanto all'esito del controllo, in termini di rapporto tra atti esaminati e irregolarità ⁹⁰ rilevate e sanate (**quesito 2.46/b**) ⁹¹, un cospicuo numero di enti, precisamente n. 24, ha riferito di non aver

è, in via sperimentale, inferiore a quella prevista dal Regolamento sui controlli interni (10%). Gli atti campionati sottoposti a controllo sono i seguenti: determinazioni dirigenziali; atti di natura privatistica in materia di rapporto di lavoro; decreti sindacali e del Presidente del Consiglio comunale; ordinanze dirigenziali e sindacali non preventivamente vistate dal Segretario generale; contratti di locazione, comodato, uso, e tutti i contratti stipulati per scrittura privata; concessioni, autorizzazioni e in generale tutti gli atti amministrativi; atti di accertamento di entrate. La provincia di Firenze nel 2° semestre dichiara che ha proceduto al campionamento con "estrazione casuale su un campione di atti nella misura del 10% delle Determinazioni dirigenziali di impegno di spesa, del 2% degli atti dirigenziale delle tipologie individuate dalla Giunta.... e del 5% dei contratti stipulati in forma di scrittura privata". La provincia di Siena ha dichiarato nel 1° semestre che quanto alla "metodologia del controllo è stato adottato un procedimento di estrazione casuale ponderato in relazione al numero degli atti di ciascun settore. La ponderazione permette di assicurare un controllo su un numero di atti la cui percentuale, per ciascun settore, è proporzionale al totale dei provvedimenti del periodo considerato. Per ciascun atto sono stati verificati una serie di indicatori di legittimità e qualità dell'atto, esplicitati in un'apposita scheda di controllo." Nel 2° semestre ha dichiarato che in fase di prima sperimentazione il controllo successivo è stato applicato alle sole determine di impegno di spesa nella misura del 5% degli atti adottati. Il comune di Lucca ha dichiarato di aver controllato nel secondo semestre del 2013 n. 120 determinazioni dirigenziali senza specificarne la tipologia. Il comune di Pontedera dichiara di controllare solo il 2% degli atti. Il comune di Signa ha controllato il 50% delle determine, ma tutti gli impegni oltre 100mila euro, e tutte le determine a contrattare oltre i 40mila euro.

In generale quanto ai criteri utilizzati, molti enti han dichiarato di aver controllato principalmente gli impegni di spesa (Scandicci, Campi B., Pontedera, Figline V., Provincia di Firenze), e i contratti in forma di scrittura privata, (Empoli, Signa).

Il comune di Siena dichiara: "si è provveduto ad effettuare il controllo successivo di regolarità amministrativa su atti assunti nel corso dell'anno 2013, selezionando un campione secondo tecniche idonee ad assicurarne la rappresentatività e rispondenti a principi di casualità, perequazione, trasparenza e non discriminazione e precisamente: estrazione mensile di tutte le determinazioni dirigenziali approvate; individuazione del campione rappresentativo dei provvedimenti sottoposti al controllo basato sulla scelta prioritaria di determinazioni dirigenziali aventi ad oggetto e/o contenuto procedure di affidamento lavori, servizi e forniture nonché il conferimento di incarichi professionali".

⁹⁰ Vari enti hanno inteso il termine irregolarità (v. art. 147-bis, comma 3, Tuel) - in sé atto a includere le vere illegittimità e le mere irregolarità inidonee a invalidare gli atti (relative alla normativa contabile o fiscale e alla qualità redazionale dell'atto) - come limitato alle sole ipotesi più gravi di potenziale invalidità degli atti.

⁹¹ Peraltro n.8 enti (Campi B., Scandicci; Lucca, Camaiore; Carrara; Agliana, Pescia; Siena; provincia di Massa) solo per il 2° semestre; e n.8 (Cortona, S.Giovanni V.; Figline V.; Grosseto; Massa; Cascina; province di Pistoia e Siena) hanno risposto per entrambi i semestri ma hanno effettuato il controllo sugli atti solo nel secondo semestre 2013. Come già detto, Monsummano T. non ha risposto affatto.

rilevato alcun tipo di irregolarità, di talché, a parte n. 4 enti che non hanno risposto ⁹², sono n. 37 (il 60 per cento ca.) ⁹³ gli enti che hanno comunicato di avere rilevato delle irregolarità⁹⁴, che (nei casi in cui gli enti hanno fornito specificazioni in proposito⁹⁵) risultano essere, per la quasi totalità⁹⁶, non gravi, di ordine formale, se non redazionali o afferenti gli obblighi di ‘trasparenza’, comunque non inficanti la legittimità degli atti e perciò suscettivi di procedure di autotutela. Inoltre, salvo indicazioni agli uffici per migliorare la redazione degli atti, in pochi casi si è fatto luogo a sanatoria degli stessi: dei n. 37 enti che hanno rilevato irregolarità, solo n. 13 ⁹⁷ hanno proceduto a sanatoria (n. 10 hanno sanato tutte le irregolarità riscontrate, e n. 3 ne hanno sanato solo parte: Lucca, Pisa, Pontedera). Solo n. 5 di essi (Lucca, Sansepolcro, San Casciano V.P., Viareggio, Pescia) hanno specificato il tipo di irregolarità rilevate, non gravi (su atti già portati a effetto) e di natura in prevalenza formale (o afferenti indicatori di qualità), non afferenti aspetti sostanziali degli atti e non integranti

⁹² Comuni di Siena, Montecatini T., Monsummano T.; e Massa, che ha specificato che all’atto del referto del 2° semestre il controllo sul 2013 non fosse ancora concluso.

⁹³ Arezzo, S.Giovanni V., Sansepolcro; Campi B., Castelfiorentino, Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, S.Casciano VP, Scandicci, Signa; Grosseto, Follonica; Collesalvetti, Piombino; Lucca, Camaiore, Capannori, Massarosa, Viareggio; Carrara; Pisa, Cascina, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Pescia, Quarrata; Prato; provincie di Grosseto, Firenze, Livorno, Lucca, Massa, Pisa, Pistoia.

⁹⁴ In alcuni casi (Grosseto, Lastra a S.) il numero delle irregolarità supera quello degli atti controllati, indice che un atto presenta più irregolarità. Il dato della provincia di Arezzo è singolare per l’alto (sia assoluto sia in rapporto ad enti simili) numero di atti controllati (35mila/semestre), e perché non vi corrisponde alcuna irregolarità.

⁹⁵ Ciò è avvenuto per n.15 enti dei n.37 che hanno rilevato irregolarità: Sansepolcro, S.Giovanni V.; Castelfiorentino, Fucecchio, Signa; Collesalvetti; Viareggio; Carrara; Cascina; Pescia; Prato; provincie di Firenze, Grosseto, Massa, Pisa.

⁹⁶ L’unico profilo sostanziale risulta rilevato dal comune di S.Giovanni V.no, che su n.32 atti ha rilevato oltre a n.2 irregolarità di ordine formale n.1 “*per carenza motivazionale circa la scelta del contraente che era tra l’altro consentita dalle norme*”.

⁹⁷ Sansepolcro, S.Casciano V.P., Scandicci, Follonica, Lucca, Massarosa, Viareggio, Pisa, Pontedera, S.Miniato, Pescia, Quarrata, Provincia di Lucca.

vizi illegittimità.

L'obbligo di comunicare gli esiti dei controlli ai revisori, ai responsabili dei servizi, agli organi di valutazione ed al C.C., ai sensi dell' art.147-bis, comma 3, Tuel (**quesito 2.46/c**), non risulta adempiuto da tutti gli enti: se n.32 hanno riferito di aver provveduto in ambo i semestri ⁹⁸, n.17 hanno risposto 'si' solo nel primo (Piombino, la relazione per il 2° semestre essendo "*ancora in fase di definizione*") o nel secondo ⁹⁹, n.2 hanno ottemperato solo in parte ¹⁰⁰, n. 9 enti (Arezzo, Carrara, Massa, Prato, Poggibonsi, Siena, provincie di Grosseto, Prato, Siena) hanno dichiarato che le comunicazioni sono in corso o che sono imminenti o che saranno effettuate appena possibile oppure che saranno effettuate una volta concluso il controllo ancora in corso; e, infine, n. 3 enti hanno risposto negativamente¹⁰¹; e n. 2 enti (Agliana e Monsummano T.) non hanno risposto affatto.

Circa la messa a punto di un sistema di *audit* interno (**quesito**

⁹⁸ Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Castelfiorentino, Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, S.Casciano VP, Sesto F., Signa; Cecina, Rosignano M.; Altopascio, Capannori, Massarosa, Viareggio; Pisa, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Montecatini T.; Montemurlo; Colle V.E.; provincie di Arezzo, Firenze, Livorno, Lucca, Pisa.

⁹⁹ Montevarchi, S.Giovanni V.no, Campi B., Empoli, Figline V.no, Scandicci, Grosseto, Collesalveti, Lucca, Camaiore, Pietrasanta, Cascina, Pescia, Quarrata; provincie di Massa e Pistoia.

¹⁰⁰ Certaldo ha risposto 'si' in entrambi i semestri ma precisando che l'esito del controllo "*è stato trasmesso solo ai responsabili di servizi ed alla Giunta*"; Livorno ha risposto 'no' in ambo i semestri, specificando nel 1° semestre che "*per i responsabili dei servizi 'SI' per il resto si segue quanto previsto dal regolamento*" (che però, diversamente da quanto parrebbe di capire, non differisce sul punto dalla legge: v. art.13), e nel 2° che "*l'esito dei controlli è stato trasmesso al Gruppo di indirizzo formalizzato con atto del Segretario generale n.1035/2013 in ottemperanza a quanto previsto dal regolamento*" (il "Gruppo" è una struttura appositamente costituita dal Segretario Generale e della cui collaborazione egli si avvale : v. art. 13 cit. del regolamento).

¹⁰¹ Follonica, Pistoia, nonché (è da ritenere) Cortona (il quale nel 1° semestre ha dichiarato che il controllo non è stato svolto; e nel 2° semestre ha dato la stessa risposta sebbene in detto semestre il controllo risulti essere stato effettuato, avendone l'ente riferito gli esiti).

n.2.47) n. 41 enti hanno risposto ‘sì’¹⁰², seppur in alcuni casi con dei distinguo¹⁰³, e n. 24 di ‘no’¹⁰⁴, anche qui con alcune precisazioni¹⁰⁵.

Solo n. 40 enti¹⁰⁶ hanno riferito di aver provveduto a ridefinire i ruoli e le responsabilità dei dirigenti (**quesito 2.48**); n. 1 (Arezzo) ha risposto che è in corso la riorganizzazione della macrostruttura; n. 1 (provincia di Siena) non ha dato alcuna risposta; i restanti n. 23 enti

¹⁰² Arezzo, Cortona, Montevarchi, S.Giovanni V., Sansepolcro; Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Empoli, Figline V., Reggello, S.Casciano VP, Scandicci, Sesto F., Signa; Follonica; Livorno, Cecina, Rosignano M.; Lucca, Altopascio, Capannori, Massarosa, Viareggio; Pisa, Cascina, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Pescia; Prato, Montemurlo; e province di Arezzo, Grosseto, Livorno, Lucca, Pisa, Pistoia, Prato.

¹⁰³ Empoli, “*la conferenza dei dirigenti - in ragione delle anomalie riscontrate verranno proposte procedure standardizzate*”; Rosignano M: “*mediante l'adozione del Regolamento dei Controlli Interni*”; Capannori, “*relativamente al controllo di gestione e al controllo successivo degli atti*”; Pisa, “*informale*”; .Cascina, “*al fine di consentire un controllo costruttivo, è consentito all'organismo deputato allo svolgimento del controllo successivo richiedere spiegazioni e chiarimenti in ordine all'atto adottato*”; Pistoia, “*il Comune ... si è dotato di un Collegio di Auditing interno e di apposito regolamento con delibere G.C. 50/2007 e 70/2011. Il Collegio ha effettuato i dovuti controlli con regolarità fino ad oggi*”; provincia di Prato, “*in Conferenza di Direzione, di norma mensilmente.*”.

¹⁰⁴ Firenze, Bagno a R, Castelfiorentino, Certaldo, Fucecchio, Lastra a S, Pontassieve; Grosseto (ha chiarito come errata la risposta SI del 1° sem.); Collesalveti, Piombino; Camaiore, Pietrasanta; Massa, Carrara; Agliana, Monsummano T., Montecatini T, Quarrata; Siena, Colle VE, Poggibonsi; province di Firenze, Massa, Siena

¹⁰⁵ Firenze: “*pur mancando un sistema di audit interno, il Servizio pianificazione, controllo e qualità dell'Ente, supporta la Direzione generale nella individuazione di criticità percentuali. La DG indice con cadenza periodica riunioni intersettoriali funzionali a socializzare tematiche gestionali per le quali sussistano ambiti di miglioramento, in particolare superando ritrosie pregresse ad assunzione di responsabilità gestionali. Già dal 2012 (delibera n.198 del 12 giugno) è stato istituito il Comitato unico di garanzia per le pari opportunità (CUG) che ha assorbito le funzioni in precedenza svolte dal Comitato pari opportunità e dal Comitato paritetico sul fenomeno del mobbing, con funzioni anche di audit interno, in via di affinamento*”); provincia di Firenze: “*pur non essendovi un sistema di audit interno vero e proprio, è stata istituita una unità di controllo che coinvolge i Dirigenti dell'ente in un percorso di analisi delle criticità e formulazione per il loro superamento con definizione di procedure migliorative v. del. G.P. n.17/2014*”; Collesalveti: “*le risorse umane dell'Ente sono limitate e non è quindi possibile creare un'apposita struttura e un sistema di audit*”).

¹⁰⁶ Cortona, Sansepolcro, S.Giovanni V.; Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, Scandicci, Sesto F.; Follonica; Livorno, Cecina; Altopascio (che ha specificato che mancando dirigenti la ridefinizione è stata realizzata per le posizioni organizzative), Camaiore, Capannori, Pietrasanta, Viareggio; Cascina, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Pescia; Prato, Montemurlo; Siena, Poggibonsi; e le provincia di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Pisa, Pistoia, Prato (quest'ultima ha specificato che ruoli e responsabilità sono stati riconfermati).

hanno risposto negativamente.

Quanto alle tipologie di verifiche effettuate nel corso della gestione al fine di accertare la regolarità amministrativo-contabile degli atti assoggettati a controllo (**quesito n.2.49**), solo n. 8 enti hanno fornito risposte più propriamente riguardanti la tipologia di verifiche effettuate¹⁰⁷, n. 14 enti hanno *sic et simpliciter* dichiarato di avere svolto le verifiche che sono previste dalla legge e/o dal regolamento¹⁰⁸, n. 2 enti (Monsummano T. e Lucca) non hanno fornito risposta;

¹⁰⁷ Montevarchi (verifica degli elementi essenziali ed eventualmente accidentali dell'atto, sulla sua struttura formale, della sua rispondenza alle norme vigenti ed alla programmazione dell'Ente); Empoli (le verifiche di regolarità amministrativo-contabile riguardano la rispondenza di atti e provvedimenti a norme e regolamenti, comunitari, nazionali, regionali, statuto e regolamenti dell'ente, alle norme su trasparenza e privacy, la correttezza del procedimento, la qualità dell'atto quanto a completezza, adeguatezza chiarezza sia della motivazione che della disposizione, il collegamento agli obiettivi e la conformità agli strumenti di pianificazione e programmazione dell'Ente); Reggello (verifiche tese a monitorare legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa); Follonica (una prima verifica della completezza delle fasi procedurali, poi esame di conformità in relazione a competenza, conformità a legge - elemento che ricomprende in sé anche la verifica di conformità alle fonti di rango inferiore, oltre che a discipline interne e prassi consolidate) ed eccesso di potere); Collesalvetti (nella fase di prima applicazione, date anche le difficoltà di individuare e reperire gli atti da controllare e nella creazione di un sistema di controllo successivo sugli atti, prima inesistente, i controlli successivi sugli atti sono stati focalizzati su: presenza degli elementi essenziali dell'atto, presenza e congruità della motivazione, comprensibilità dell'atto, verifica rispetto obblighi Consip e Mepa, coerenza coi documenti di programmazione economico-finanziario dell'ente (pianificazione strategica e operativa), indicazione del responsabile del procedimento, verifica rispetto obblighi di pubblicazione, indicazione autorità cui ricorrere); Pisa (verifiche sia su aspetti formali/procedimentali degli atti che su gestione più generale di operazioni e/o interventi complessi come risultante da insieme atti adottati); Ponsacco (Legittimità normativa e regolamentare, rispetto trasparenza e privacy, correttezza del procedimento, qualità dell'atto amministrativo, affidabilità dell'oggetto, efficienza ed economicità della decisione assunta"); S.Giuliano T. (il controllo di regolarità successivo è effettuato in base ai seguenti parametri di riferimento contenuti nell'art.17 dello stesso Regolamento:- regolarità delle procedure, rispetto dei tempi, correttezza formale nei provvedimenti emessi;- affidabilità dei dati riportati nei provvedimenti e nei relativi allegati;- rispetto della normativa sulla privacy nel testo dei provvedimenti e nelle procedure adottate;- rispetto della normativa in generale; - conformità alle norme regolamentari;- conformità al programma di mandato, P.E.G., atti di programmazione, circolari interne, atti di indirizzo;- sussistenza di cause di nullità; - sussistenza di vizi di legittimità).

¹⁰⁸ Sansepolcro, Certaldo, Lastra a S., Sesto F., Livorno, Capannori, Camaiore, Massarosa, Cascina, S.Miniato, Siena, Colle V.E., provincie di Massa e Prato.

mentre i rimanenti n. 41 enti hanno risposto in modo generico, facendo riferimento al controllo sugli atti, richiamando tipologie e modalità di svolgimento dei controlli preventivi e successivi senza indicare in modo specifico le ‘tipologie di verifiche’.

Tutti gli enti (ad eccezione della Provincia di Siena, della quale non è desumibile la risposta) hanno confermato di avere effettuato verifiche sulla consistenza di cassa e sulla regolare tenuta di registri contabili e scritture degli agenti contabili (**quesito 2.50**); e a proposito della relativa cadenza temporale (**quesito n. 2.50/a**) n.53 enti hanno dichiarato (ma Cortona, Campi Bisenzio e Massa solo nel 2° semestre) che è trimestrale, con alcuni distinguo e precisazioni¹⁰⁹; n. 1 (Siena) annuale/infrannuale a campione, n. 1 (Arezzo) giornaliera (con *report* trimestrale) quella di cassa, pressoché quotidiana quella dei saldi ai fini del rispetto del PdS, annuale per i conti degli agenti contabili; n.1 (Follonica) che sono mensili; n. 1 (provincia di Pistoia) che attua “continue verifiche” su cassa e equilibri finanziari; n.3 han dato risposte generiche¹¹⁰; n. 5 non hanno risposto affatto ¹¹¹.

¹⁰⁹ Cortona, Montevarchi (sugli agenti contabili; in via continuativa sulla cassa), Sansepolcro; Firenze, Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Certaldo, Empoli (ma annualmente per i consegnatari i beni), Figline V., Fucecchio (dai revisori; dall'economato e dal dirigente di settore mensilmente), Lastra a Signa, Reggello, S.Casciano V.P., Sesto F., Scandicci (ma nel 1° semestre ha dichiarato “annuale”), Signa (ma semestralmente le verifiche sulle scritture degli agenti contabili); Grosseto; Livorno, Cecina, Collesalveti, Piombino (“mensile/trimestrale”), Rosignano M.; Lucca, Altopascio, Camaiore, Capannori, Massarosa, Pietrasanta, Viareggio (giornalmente dagli uffici per la cassa e ogni tre mesi in base a verifiche fatte dall'Organo di Revisione); Carrara (ma solo per cassa ed economo), Massa; Pisa, Cascina, Ponsacco, Pontedera (ma annualmente per gli agenti contabili), S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Agliana, Montecatini T., Pescia, Quarrata; Prato (dai revisori; nonché quotidianamente via piattaforma web; non fatte verifiche su agenti contabili), Montemurlo; Province di Arezzo, Firenze, Grosseto, Massa, Livorno, Lucca, Pisa (ma per gli agenti contabili alla rendicontazione), Prato (altresì costante monitoraggio di cassa da parte dell'Area Finanziaria).

¹¹⁰ S.Giovanni V. (“verifiche di cassa nei termini di legge”), Pontassieve (“v. periodiche secondo regolamento di contabilità”); Bagno a Ripoli (“verifiche periodiche”).

¹¹¹ Borgo S.Lorenzo, Monsummano T., Colle V.E., Poggibonsi; e la provincia di Siena.

E del pari tutti gli enti (eccetto la provincia di Siena,) hanno risposto positivamente alla domanda relativa alle verifiche svolte circa la rispondenza del rendiconto alle scritture contabili (**quesito n.2.51**), nonché (ma Signa solo nel 2° semestre) a quella sull'idoneità del sistema di controllo volto a consentire la verifica della conformità del sistema contabile alle regole e ai principi contabili (**quesito n.2.52**).

Alla domanda se (e quali) difformità o irregolarità contabili siano emerse, nel corso del semestre, (**quesiti nn.2.53, 2.53/a**), hanno risposto tutti gli enti (eccetto la Provincia di Siena), esprimendosi tutti in senso negativo, salvo: limitatamente al primo semestre, le provincie di Pistoia ¹¹² e Grosseto ¹¹³; e, limitatamente al secondo semestre, il comune di S.Giovanni V. ¹¹⁴; mentre, il comune di Massa, pur avendo dato risposta negativa ha specificato, per ambo i semestri, che non era “*ancora iniziata la verifica nel semestre considerato*”.

La grande maggioranza degli enti (n. 54) non ha effettuato specifiche ispezioni o indagini di regolarità amministrativo-contabile su specifici uffici, servizi e progetti (**quesito n.2.54**). Non ha risposto

¹¹² La provincia di Pistoia evidenziato che sono emerse passività per le quali si è proposto il riconoscimento del debito fuori bilancio ex art. 194 del TUEL.

¹¹³ La provincia di Grosseto ha evidenziato quale difformità o irregolarità contabili nel 1° sem. “errata indicazione dei numeri degli impegni di spesa sul visto di regolarità contabile, errata imputazione al capitolo di spesa, l’entità dell’impegno contabile risulta non capiente rispetto all’importo delle risorse finanziarie individuate”. L’ente ha poi aggiunto che tali tipologie di difformità/irregolarità rilevate di concerto col collegio dei revisori, sono per lo più di non rilevante entità finanziaria ed imputabili ad errori materiali di imputazione del capitolo di spesa.

¹¹⁴ Il comune di San Giovanni Valdarno nel secondo semestre come detto ha dichiarato che sono emerse irregolarità contabili in quanto “seguito di controllo interno su alcuni movimenti contabili è stato riscontrato dal dirigente competente un presumibile comportamento illecito da parte del funzionario responsabile. E' stata sporta denuncia [a] ...Procura della Repubblica c/o Tribunale di Arezzo; Corte dei conti. E' stato attivato e portato a conclusione il procedimento disciplinare”.

la provincia di Siena. Mentre hanno risposto positivamente in merito solo n. 10 enti¹¹⁵; ma di essi solo n. 2 (Pistoia e provincia di Arezzo) ha verificato l'osservanza delle norme sugli appalti e solo n. 4 (Firenze, Pisa, provincie di Grosseto e Livorno)¹¹⁶ le norme sulla gestione del patrimonio (**quesito n.2.54/a**).

§ § §

¹¹⁵ Massarosa e provincia di Livorno (1° semestre); Firenze, Pistoia, S.Giovanni V.no e provincia di Lucca (2° semestre); Sesto F.no e Pisa, provincie di Arezzo e Grosseto (1° e 2° semestre).

¹¹⁶ Specificatamente: Firenze ha verificato la gestione del patrimonio (escluso quello di e.r.p.); Pisa ha verificato la gestione degli agenti contabili a denaro; la provincia di Grosseto ha verificato l'uso improprio di un'autovettura; la provincia di Livorno ha verificato la gestione contabile di biglietteria e cassa del museo di storia naturale.

Proseguendo l'esame dei questionari, si deve ora esaminare la parte relativa al ***controllo di gestione***, per il quale essi (strutturati per valutare soprattutto l'operatività del controllo e la sua capacità di offrire supporto informativo utile a indirizzare gli operatori verso gli obiettivi della pianificazione e programmazione) recano (sub §.2.C) n. 13 quesiti (2.13 a 2.25), e relativi sottoquesiti, come segue:

- **Q.2.13.** - *Indicare da quanti anni è operativo il controllo di gestione.*
- **Q.2.14.** - *E' stata individuata una specifica struttura deputata al controllo di gestione? (2.14.a-Nel caso affermativo indicare, schematicamente, dove è allocata nell' organigramma dell'Ente e il numero degli addetti in assegnazione esclusiva; 2.14.b-Il controllo è svolto in riferimento ai costi e ricavi dei singoli servizi/centri di costo? 2.14.c-Descrivere: ♦le modalità di rilevazione (contabili ed extra-contabili), ♦la frequenza delle rilevazioni).*
- **Q.2.15.** - *Quali indicatori di risultato sono stati prescelti per misurare il grado di realizzazione degli obiettivi?*
- **Q.2.16.** - *Quali metodologie sono state impiegate per l'analisi degli scostamenti e la correzione degli stessi?*
- **Q.2.17.** - *E' stata valutata la congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi definiti dai piani? (2.17.a-E' effettuata una valutazione sulla fattibilità dei programmi, tenuto conto anche dei flussi di cassa e degli obiettivi legati al rispetto del patto di stabilità?).*
- **Q.2.18.** - *Gli obiettivi del PEG sono articolati per centri di costo e centri di responsabilità?*
- **Q.2.19.** - *E' stata rilevata la coerenza tra le dotazioni finanziarie, umane e strumentali e gli obiettivi contenuti nel PEG?*
- **Q.2.20.** - *Il PEG adottato traduce le strategie in obiettivi, con*

indicatori di risultato idonei a verificarne lo stato di attuazione? (2.20.a-In caso di risposta negativa a ciascuna delle domande da 2.17 a 2.20, indicare le problematiche incontrate).

- **Q.2.21.** - *Il controllo di gestione valorizza una dimensione comparativa nel tempo (raffronto con i valori raggiunti dal medesimo servizio/centro di costo in periodi precedenti) o nello spazio?*
- **Q.2.22.** - *Nei referti sul controllo di gestione, ex art. 198-bis del TUEL, sono emerse criticità? (2.22.a-In caso di risposta positiva descrivere succintamente le criticità rilevate e le misure correttive adottate).*
- **Q.2.23.** - *L'Organo preposto al controllo di gestione fornisce all'organo politico elementi e valutazioni idonei a supportarlo nei suoi compiti d'indirizzo?*
- **Q.2.24.** - *L'analisi sulla gestione da parte degli organi di controllo interno contribuisce alla quantificazione degli stanziamenti di competenza, tenuto conto anche di quanto previsto dall'art.162 co.5 Tuel? (2.24.a-Se la risposta è positiva indicare le modalità operative e i metodi di quantificazione).*
- **Q.2.25.** - *Sono stati utilizzati i rapporti del controllo di gestione al fine della valutazione della performance del personale?*

Va detto, innanzitutto, n.57 enti hanno indicato da quanti anni hanno un controllo di gestione (**quesito n.2.13**), come da tabella che segue; n. 5 enti ¹¹⁷ non hanno risposto; i restanti n. 3 non ne erano provvisti ¹¹⁸.

¹¹⁷ Monsummano T., Pescia, S.Miniato e la provincia di Siena (dal questionario risulta che il controllo è operativo ma non da quanto tempo). Capannori ha riferito che “dall'anno 2007 esiste un software integrato per la costruzione degli obiettivi di Peg coordinati i con i programmi e progetti di RPP ed il relativo monitoraggio.”.

¹¹⁸ Campi B. (“in corso di attuazione”). Lastra a S. l’ha attivato nel 1° semestre 2013 ma non è ancora a regime. Reggello l’ha istituito solo nel 2° semestre del 2013.

Tabella n. 7

ANNI DA CUI È OPERATIVO IL CONTROLLO DI GESTIONE			
1.	PROVINCIA DI AREZZO	AR	9 anni
2.	AREZZO	AR	14 anni
3.	CORTONA	AR	11 anni
4.	MONTEVARCHI	AR	8 anni
5.	SAN GIOVANNI VALDARNO	AR	10 anni
6.	SANSEPOLCRO	AR	10 anni
7.	PROVINCIA DI FIRENZE	FI	10 anni
8.	FIRENZE	FI	22 anni
9.	BAGNO A RIPOLI	FI	15 anni
10.	BORGO SAN LORENZO	FI	8 anni
11.	CALENZANO	FI	4 anni
12.	CASTELFIORENTINO	FI	15 anni
13.	CERTALDO	FI	9 anni
14.	EMPOLI	FI	9 anni
15.	FIGLINE VALDARNO	FI	14 anni
16.	FUCECCHIO	FI	13 anni
17.	PONTASSIEVE	FI	1 anni
18.	SAN CASCIANO VAL DI PESA	FI	9 anni
19.	SCANDICCI	FI	8 anni
20.	SESTO FIORENTINO	FI	14 anni
21.	SIGNA	FI	8 anni
22.	PROVINCIA DI GROSSETO	GR	8 anni
23.	GROSSETO	GR	6 anni
24.	FOLLONICA	GR	16 anni
25.	PROVINCIA DI LIVORNO	LI	13 anni
26.	LIVORNO	LI	9 anni
27.	CECINA	LI	9 anni
28.	COLLESALVETTI	LI	10 anni
29.	PIOMBINO	LI	8 anni
30.	ROSIGNANO MARITTIMO	LI	10 anni
31.	PROVINCIA LUCCA	LU	20 anni
32.	LUCCA	LU	9 anni
33.	ALTOPASCIO	LU	5 anni
34.	CAMAIORE	LU	10 anni
35.	MASSAROSA	LU	4 anni
36.	PIETRASANTA	LU	14 anni
37.	VIAREGGIO	LU	14 anni
38.	PROVINCIA DI MASSA CARRARA	MS	6 anni
39.	MASSA	MS	4 anni
40.	CARRARA	MS	8 anni
41.	PROVINCIA DI PISA	PI	14 anni
42.	PISA	PI	13 anni

43.	CASCINA	PI	14	anni
44.	PONSACCO	PI	2	anni
45.	PONTEDERA	PI	11	anni
46.	SAN GIULIANO TERME	PI	10	anni
47.	PROVINCIA DI PISTOIA	PT	15	anni
48.	PISTOIA	PT	16	anni
49.	AGLIANA	PT	13	anni
50.	MONTECATINI TERME	PT	13	anni
51.	QUARRATA	PT	9	anni
52.	PROVINCIA DI PRATO	PO	17	anni
53.	PRATO	PO	13	anni
54.	MONTEMURLO	PO	8	anni
55.	SIENA	SI	13	anni
56.	COLLE VAL D'ELSA	SI	12	anni
57.	POGGIBONSI	SI	9	anni
58.	MONSUMMANO TERME	PT	/	/
59.	PESCIA	PT	/	/
60.	SAN MINIATO	PI	/	/
61.	PROVINCIA DI SIENA	SI	/	/
62.	CAPANNORI	LU	/	/
63.	CAMPI BISENZIO	FI	/	/
64.	LASTRA A SIGNA	FI	/	/
65.	REGGELLO	FI	/	/

E' evidente che la mancanza di un controllo di gestione costituisce una grave criticità, oltre che una manifesta violazione delle norme di legge, poiché l'ente non è in grado di monitorare in modo costante l'attività di gestione e, quindi, il raggiungimento degli obiettivi programmati, palesando un quadro di inadeguatezza degli strumenti di controllo interno.

Ben n. 55 enti¹¹⁹ hanno individuato una specifica struttura deputata al controllo di gestione (**quesito n.2.14**) - mentre n. 5 hanno risposto di non avere individuato una specifica struttura senza dare

¹¹⁹ Sono le Province di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Massa, Pisa, Pistoia, Prato, Siena. Ed i Comuni di Arezzo, Cortona, Montevarchi, Sansepolcro; Firenze, Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Certaldo, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Reggello, Scandicci, Sesto F.; Grosseto, Follonica, Livorno, Cecina, Collesalveti, Piombino, Rosignano M.; Lucca, Altopascio, Camaiore, Capannori, Massarosa, Viareggio; Massa, Carrara; Pisa, Cascina, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Montecatini T., Pescia, Quarrata; Prato, Montemurlo, Siena, Colle V.E.

altre notizie¹²⁰ e n. 5 hanno indicato la struttura non dedicata¹²¹ - fornendo risposte assai differenziate su posizione nell'organigramma e dotazione di personale esclusivo di tale struttura (**quesito n.2.14/a**): n. 23 enti l'hanno allocata nell'ambito della Direzione generale, n.7 enti nel settore della programmazione (variamente denominato¹²²), n. 13 enti all'interno o sotto il coordinamento dell'area Economico-finanziaria, n. 3 nell'ambito di una struttura di Staff del sindaco¹²³, n.1 (Campi Bisenzio) nel settore Innovazione, n.1 (Reggello) presso una struttura intersettoriale, n.1 (Arezzo) nella direzione operativa; infine, n. 1 (Pisa) ha istituito un servizio autonomo, n. 2 (Ponsacco, Pontedera) hanno allocato il controllo di che trattasi presso l'Unione Comuni (Valdera), mentre n. 3 (Sesto F., Quarrata, Altopascio) non hanno fornito risposta. Mentre, quanto al personale assegnato in via esclusiva alle strutture deputate al controllo di gestione (premessi che non sempre dalle risposte si desume se sia addetto solo ad esso, giacchè sovente tali strutture si occupano anche di pianificazione,

¹²⁰ Bagno a R., Pontassieve, S.Casciano V.P., Agliana, Monsummano T.

¹²¹ Si tratta di *S.Giovanni V.* (il controllo di gestione è svolto dall'economista), *Empoli* (il referto è redatto dall'Ufficio Ragioneria), *Signa* (non è stata formalmente istituita alcuna struttura; solo per alcuni aspetti contabili il controllo è svolto dall'Ufficio Ragioneria e dal Collegio dei Revisori; cosa peraltro singolare, data la finalità del c. di g., di supporto nel perseguimento obiettivi e nella verifica di efficacia, efficienza, economicità, ed essendo il Collegio organo esterno di controllo di regolarità contabile), *Pietrasanta* (che nel 1° semestre ha risposto SI, ma a sproposito, indicando sub n.2.14/a "n.1 addetto presso gli uffici del Segretario G.", e nel 2° ha risposto NO), *Poggibonsi* (transitoriamente le funzioni sono assegnate al settore Economico Finanziario, con invio del referto agli organi competenti a firma S.G.).

¹²² Risorse e controllo (Rosignano M.), Programmazione economica (Massarosa), Staff centrale di coordinamento (provincia di Livorno), Programmazione e gestione risorse (S.Miniato), Programmazione strategica e controllo strategico (provincia di Pistoia), Pianificazione strategica area amministrativa (Prato), Marmo e pianificazione programmazione e controllo (Carrara).

¹²³ Così Grosseto, Montecatini T. fino al 10 ottobre (a seguito di riorganizzazione tali funzioni sono state assegnate all'Ufficio Affari generali), nonché Montevarchi (ove il c. di g. è coordinato dal responsabile del Servizio "Controllo di Gestione e Società Partecipate", titolare di una p.o. di Staff del Sindaco rispondente funzionalmente al dirigente del Settore Affari Generali ed Economico Finanziario).

programmazione ed altro), va rilevato che dei n. 55 enti aventi una struttura dedicata solo n. 11 enti hanno personale che si occupa unicamente del controllo di gestione ¹²⁴, n. 27 enti non ne hanno ¹²⁵, mentre n. 27 enti non hanno fornito notizie dirimenti al riguardo¹²⁶.

A fronte di n. 25 risposte ‘no’ ¹²⁷ e di n. 1 mancata risposta (Monsummano T.), sono n. 39 gli enti ¹²⁸ che rispondono ‘si’ ¹²⁹ (sia pure in alcuni casi con delle precisazioni ¹³⁰) al quesito se il controllo di gestione sia svolto in riferimento ai costi e ricavi dei singoli servizi/centro di costo (**quesito n.2.14/b**); come, del resto, è giusto che

¹²⁴ Firenze, Sesto F.; Grosseto; Pisa, Cascina; Pistoia, Montecatini T.; Colle V.E.; provincie di Arezzo, Grosseto, Livorno.

¹²⁵ Arezzo, Cortona, Montevarchi, Sansepolcro; Calenzano, Campi B., Figline V., Fucecchio, Lastra a S.; Follonica; Collesalveti, Piombino, Rosignano M.; Altopascio, Capannori; Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Pescia, Quarrata; Montemurlo; Siena; provincie di Firenze, Massa, Prato e Siena.

¹²⁶ S.Giovanni V., Bagno a R., Borgo S.L., Castelfiorentino, Certaldo, Empoli, Pontassieve, Reggello, S.Casciano VP, Scandicci, Signa, Livorno, Cecina, Lucca, Camaiore, Massarosa. Pietrasanta, Viareggio, Massa, Carrara, Agliana, Monsummano T., Prato, Poggibonsi, provincie di Lucca, Pisa e Pistoia.

¹²⁷ Montevarchi; Borgo S.Lorenzo, Campi B., Fucecchio, Lastra a S., Sesto F., Signa; Grosseto; Massa; Altopascio, Camaiore, Pietrasanta, Viareggio; Ponsacco, Pontedera, Cascina, S.Giuliano T.; Agliana, Quarrata, Pescia; Poggibonsi, Siena; e le provincie di Pisa, Siena, Grosseto (l’ultima nel 2° semestre ha chiosato che il c. di g. “è attualmente sviluppato su rilevazioni finanziarie e indicatori extra-contabili”).

¹²⁸ Arezzo, Cortona, S.Giovanni V., Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Calenzano, Castelfiorentino, Certaldo, Empoli, Figline V., Pontassieve, Reggello, S.Casciano V.P., Scandicci; Follonica; Livorno, Cecina, Collesalveti, Piombino, Rosignano M.; Lucca, Capannori, Massarosa; Carrara; Pisa, S.Miniato; Pistoia, Montecatini T.; Prato, Montemurlo; Colle V.E.; provincie di Arezzo, Firenze, Livorno, Lucca, Massa, Pistoia, Prato.

¹²⁹ Calenzano solo nel 2° semestre. Firenze nel 2° risponde invece “sì, parzialmente”, specificando che viene impiegata la contabilità analitica per centri di costo il cui utilizzo è limitato ad alcune Direzioni che, in via sperimentale, inseriscono direttamente e in maniera più analitica i dati di costo e ricavo nel sistema di contabilità economica. Bagno a R. ha risposto “parzialmente” in ambo i semestri, precisando che per i servizi a rilevanza commerciale la rilevazione economica dei costi e dei ricavi viene effettuata nell’ambito della contabilità valevole ai fini Irap”.

¹³⁰ La provincia di Firenze specifica che il controllo è svolto in riferimento ai centri di responsabilità. Oscura la chiosa al ‘si’ di Montemurlo che specifica che quello di gestione è ‘un controllo finanziario che considera attualmente entrate e uscite relative ai centri di responsabilità’, dato che esso deve basarsi su un sistema informativo e contabile di tipo economico che misuri costi e proventi per singoli servizi e centri di costo della gestione amministrativa.

sia, perché per sua natura il controllo di gestione va attuato in modo formalizzato e basato proprio sui singoli centri di costo, che devono essere oggetto di misurazioni giusta ben definiti parametri spazio-temporali, giacché la mancata conoscenza di aspetti fondamentali della gestione, come la misurazione di costi e ricavi dei singoli prodotti o servizi, preclude o rende approssimativa, e perciò di scarsa utilità, la valutazione di efficienza ed economicità della gestione. Ne deriva l'opportunità di valutare le risposte al quesito in parola unitamente a quelle ai quesiti n.2.3 e n.2.18. Al **quesito n.2.3** (della sezione ricognitiva generale 2.A e la cui analisi era stata appunto rinviata: v. *supra*), se l'ente abbia introdotto o meno un sistema di contabilità analitica, hanno stranamente dato risposta positiva solo n. 21 enti ¹³¹, che circa le relative modalità operative (**quesito n.2.3.1**) hanno in generale riferito di avere una contabilità analitica integrata con quella finanziaria, dal cui sistema informativo possono estrarsi dati relativi a costi e ricavi da imputare ai centri di costo ¹³². Sul **quesito n.2.18** tutti gli enti (salvo il comune di Piombino) hanno confermato che gli obiettivi del PEG sono articolati per centri di costo e di responsabilità), anche se n.7 (S.Giovanni V., Borgo SL., Firenze, Collesalveti, Capannori, Siena, provincia di Firenze) solo

¹³¹ Arezzo, S.Giovanni V.; Firenze, S.Casciano V.P., Scandicci, Sesto F.; Grosseto, Follonica; Livorno, Cecina, Rosignano M.; Lucca, Camaiore, Capannori; Pisa, S.Miniato; Colle V.E.; e provincie di Arezzo, Firenze, Livorno, Pistoia. Il comune di Pistoia ha risposto 'no' ma ha precisato di essere "*comunque dotato di un sistema di contabilità analitica per centri di costo, di spesa e di entrata, alimentato dalle informazioni del sistema di contabilità finanziaria. ... Il centro di spesa specifica una tipologia omogenea di spesa; la struttura dei centri di spesa può essere diretta se riguarda alcune spese di uno stesso centro di costo o orizzontale se riguarda spese a carattere omogeneo di più centri di costo.*".

¹³² Es. Lucca: ha "*un sistema di contabilità integrata finanziaria-economica-analitica per centri di costo, che consente, a partire dalle registrazioni di natura finanziaria, di generare le movimentazioni di natura economica, che poi confluiscono nelle voci di contabilità analitica in base al centro di, costo di imputazione*".

per centri di responsabilità e n.1 (Viareggio) solo per centri di costo (si noti che Montevarchi, Reggello, Pietrasanta, Grosseto rispondono ‘si’ solo nel 2° semestre; S.Giovanni V. e provincia di Massa, rispondono ‘si’ già dal 1° ma precisano che il PEG è stato approvato dopo il decorso dello stesso).

La tabella che segue riporta, per i n. 65 enti interessati, le risposte positive ai tre profili, palesemente interrelati, di cui ai tre quesiti testé esaminati.

Tabella n. 8

TAVOLA SINOTTICA RISPOSTE SU ALCUNI QUESITI INERENTI IL CONTROLLO DI GESTIONE					
			Q.2.14/b Controllo per costi e ricavi di singoli servizi/centro costo	Q.2.3 Introdotta o meno un sistema di contabilità analitica	Q.2.18 Obiettivi del PEG articolati per centri costo/responsabilità
01	Provincia di Arezzo	AR	SI	SI	SI
02	Comune di Arezzo	“	SI	SI	SI
03	Comune di Cortona	“	SI	/	SI
04	Comune di Montevarchi	“	/	/	SI (b)
05	Comune di S.Giovanni	“	SI	SI	SI (b)
06	Comune di Sansepolcro	“	SI	/	SI
07	Provincia di Firenze	FI	SI (a)	SI	SI (b)
08	Comune di Firenze	“	SI (a)	SI	SI (b)
09	Comune di Bagno a Ripoli	“	SI (a)	/	SI
10	Comune di Borgo S.L.	“	/	/	SI (b)
11	Comune di Calenzano	“	SI (a)	/	SI
12	Comune di Campi Bisenzio	“	/	/	SI
13	Comune di Castelfiorentino	“	SI	/	SI
14	Comune di Certaldo	“	SI	/	SI
15	Comune di Empoli	“	SI	/	SI
16	Comune di Figline V.no	“	SI	/	SI
17	Comune di Fucecchio	“	/	/	SI
18	Comune di Lastra a Signa	“	/	/	SI
19	Comune di Pontassieve	“	SI	/	SI
20	Comune di Reggello	“	SI	/	SI (b)
21	Comune di S.Casciano V.P.	“	SI	SI	SI

22	Comune di Scandicci	“	SI	SI	SI
23	Comune di Sesto F.no	“	/	SI	SI
24	Comune di Signa	“	/	/	SI
25	Provincia di Grosseto	GR	/ (a)	/	SI
26	Comune di Grosseto	”	/	SI	SI (b)
27	Comune di Follonica	“	SI	SI	SI
28	Provincia di Livorno	LI	SI	SI	SI
29	Comune di Livorno	“	SI	SI	SI
30	Comune di Cecina	“	SI	SI	SI
31	Comune di Collesalveti	“	SI	/	SI (b)
32	Comune di Piombino	“	SI	/	/
32	Comune di Rosignano M.	“	SI	SI	SI
34	Provincia di Lucca	LU	SI	/	SI
35	Comune di Lucca	“	SI	SI	SI
36	Comune di Altopascio	“	/	/	SI
37	Comune di Camaiore	“	/	SI	SI
38	Comune di Capannori	“	SI	SI	SI (b)
39	Comune di Massarosa	“	SI	/	SI
40	Comune di Pietrasanta	“	/	/	SI (b)
41	Comune di Viareggio	“	/	/	SI (b)
42	Provincia di Massa Carrara	MS	SI	/	SI (b)
43	Comune di Carrara	“	SI	/	SI
44	Comune di Massa	“	/	/	SI
45	Provincia di Pisa	PI	/	/	SI
46	Comune di Pisa	“	SI	SI	SI
47	Comune di Cascina	“	/	/	SI
48	Comune di Ponsacco	“	/	/	SI
49	Comune di Pontedera	“	/	/	SI
50	Comune di S.Giuliano T.	“	/	/	SI
51	Comune di S.Miniato	“	SI	SI	SI
52	Provincia di Pistoia	PT	SI	SI	SI
53	Comune di Pistoia	“	SI	/ (a)	SI
54	Comune di Agliana	“	/	/	SI
55	Comune di Monsummano	“	NR	/	SI
56	Comune di Montecatini T.	“	SI	/	SI
57	Comune di Pescia	“	/	/	SI
58	Comune di Quarrata	“	/	/	SI
59	Provincia di Prato	PO	SI	/	SI
60	Comune di Prato	”	SI	/	SI
61	Comune di Montemurlo	“	SI (a)	/	SI
62	Provincia di Siena	SI	/	/	SI
63	Comune di Siena	“	/	/	SI (b)
64	Comune di Colle V. d'E.	“	SI	SI	SI
65	Comune di Poggibonsi	“	/	/	SI

(a) V. le precisazioni di cui alle note nn.127 a 131.

(b) V. le precisazioni di cui al testo, *ut supra*.

Le modalità di rilevazione (quesito n.2.14/c) sono solo contabili per n.9 enti¹³³, solo extracontabili per n.6 (Sansepolcro, Sesto F.no, Cecina, Ponsacco, Pontedera, Prato), sia contabili che extracontabili per n.42 enti¹³⁴ (n.7 enti non hanno risposto¹³⁵ e n.1, S.Giuliano T., ha risposto “nessuna”); e la frequenza delle rilevazioni (idem) è annuale per n. 22 enti¹³⁶, semestrale per n.15 enti¹³⁷, quadrimestrale per n. 3 enti (Arezzo, Scandicci, Siena), trimestrale per n. 6 enti¹³⁸, bimestrale per n. 1 ente (Borgo S.L.), mensile per n. 1 ente (Colle V.E.), mensile/trimestrale per n. 1 ente (provincia di Massa), continua per n. 2 enti¹³⁹, e di due volte l’anno (30 settembre e 31 dicembre) per n. 2 enti (Rosignano M. e Reggello), mentre n. 12 enti non hanno fornito risposta¹⁴⁰.

Per quanto concerne gli indicatori di risultato prescelti per

¹³³Arezzo, Cortona, Castelfiorentino, Signa, Livorno, Piombino, Pistoia, Agliana, e la provincia di Lucca.

¹³⁴Montevarchi, S.Giovanni V.; Firenze, Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Certaldo, Empoli, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, S.Casciano V.P., Scandicci; Follonica; Collesalveti, Rosignano M.; Lucca, Altopascio, Capannori, Massarosa, Viareggio; Massa, Carrara; Pisa, Cascina, S.Miniato; Montecatini T., Quarrata, Montemurlo, Siena, Colle V.E., e le provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Massa, Pistoia, Prato, Siena.

¹³⁵ Grosseto, Camaiore, Pietrasanta, Monsummano T., Pescia, Poggibonsi, e la provincia di Pisa.

¹³⁶ Cortona, Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Calenzano, Empoli, Figline, S.Casciano V.P., Signa; Livorno, Piombino; Lucca, Altopascio, Massarosa; Ponsacco; Pistoia, Montecatini T., Quarrata; Prato; province di Livorno, Pistoia, Lucca.

¹³⁷ Montevarchi, S.Giovanni V., Certaldo, Castelfiorentino, Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Sesto F., Cascina, Pontedera, S.Miniato, Agliana; provincie di Grosseto e Siena; nonché Montemurlo (sub 2.14/c parla di rilevazioni “a seconda delle esigenze in corso d’anno e comunque a consuntivo”, ma sub 2.16 di “rilevazione semestrale”).

¹³⁸ Follonica, Cecina, Collesalveti, Viareggio, Massa, e provincia di Arezzo

¹³⁹ Capannori, e (deve ritenersi) Pisa (“i costi relativi all’acquisizione di beni e servizi vengono fatti sorgere al momento della registrazione della fattura, il costo continua a sorgere al momento della liquidazione contabile”).

¹⁴⁰ Grosseto, Campi B., Camaiore, Pietrasanta, S.Giuliano T., Monsummano T, Pescia, Poggibonsi, provincie di Pisa e Prato; oltre Carrara (rilevazioni ‘intermedie’) e provincia di Firenze (“sulla base della tipologia di spesa il monitoraggio ha cadenza diversa;...per quelle soggette a limitazione viene fatto un monitoraggio costante, ...”).

misurare il grado di realizzazione degli obiettivi (**quesito n.2.15**), gli enti hanno fornito risposte molto articolate (in alcuni casi integrate/modificate nel primo semestre rispetto al primo) e diversificate, di cui appare perciò difficile la *reductio ad unitatem*.

Orbene, pur con le differenze testé richiamate, possono riunirsi in un primo gruppo n. 28 enti che hanno riferito di utilizzare degli indicatori di efficacia, efficienza, economicità, e, in alcuni casi, anche temporali, come meglio riportato nella tabella che segue.

Tabella n. 9

INDICATORI DI RISULTATO PRESCELTI - parte 1a		
1	C. di Arezzo	Di efficacia, efficienza, output, qualità
2	C. di Montevarchi	Temporali, di attività, efficacia quantitativa e qualitativa, efficienza
3	P. di Firenze	Di attività, finanziari, di efficacia, di efficienza
4	C. di Firenze	Di performance (efficienza, qualità) e di risultato (efficacia)
5	C. di Borgo S L.	Di efficacia, efficienza, quantità, e rispetto tempi di attuazione
6	C. di Reggello	Di efficacia e efficienza
7	P. di Grosseto	Di risultato, erogazione, efficacia, efficienza, economicità
8	P. di Livorno	Di efficacia, efficienza, temporali
9	C. di Cecina	Di efficienza, efficacia, economicità.
10	C. di Rosignano M.	Quantitativi, di efficienza, efficacia, economicità
11	C. di Pietrasanta	Di risultato in termini di tempi/costi/efficacia.
12	P. di Massa C.	Economici, di efficienza, di efficacia (3 per ciascuna tipologia).
13	C. di Massa	Sistema informativo a servizio della performance organizzativa per la misurazione dei target raggiunti per singolo obiettivo, basato su una banca dati di (attualmente n.784) indicatori, valorizzati storicamente per 5 anni, di efficacia, efficienza, coinvolgimento, gradimento, innovazione.
14	C. di Carrara	Temporali, finanziari, di efficacia, di efficienza e indicatori on/off.
15	C. di Cascina	Di output, per misurare, per singolo obiettivo, rispetto dei tempi previsti e raggiungimento dei risultati quantitativi e qualitativi fissati.
16	C. di Ponsacco	Di efficaci, efficienza, qualità.
17	C. di Pontedera	Di efficacia, di efficienza, di qualità (grado soddisfazione utenza)
18	C. di S. Giuliano T.	Di economicità, efficienza, efficacia, di qualità (grado di soddisfazione dell'utenza, interna o esterna), di attività (in termini di quantità di prodotto), di 'sviluppo organizzativo' (partecipazione a iniziative o attività volte a qualificare o innovare organizzazione o metodologia di lavoro); tenendo conto anche dei parametri gestionali ex art.228/7° Tuel.
19	P. di Pistoia	Qualitativi e quantitativi, temporali (t. di risposta, t. di lavoro), valutazione del risparmio conseguente ad internalizzazione di attività e in generale miglioramento servizi anche sotto il profilo dei risultati attesi.
20	C. di Pistoia	Di attività (gestione ordinaria e output), di risultato (efficacia) e temporali (rispetto dei tempi indicati per le singole azioni)

21	C. di Montecatini T	Economico-finanziario-patrimoniali, indicatori di attività, di output
22	C. di Pescia	Di attività (gestione ordinaria e output), di risultato (efficacia).
23	C. di Quarrata	Di efficacia, efficienza e temporali
24	P. di Prato	Di attività, di efficienza, di efficacia e di economicità.
25	C. di Prato	Indicatori diversi per tipo di obiettivo (es. temporali per oo.pp.; di output ed efficacia per servizi al cittadino).
26	C. di Montemurlo	Di output (che misurano anche rispetto tempi e raggiungimento risultati quantitativi e qualitativi) e di outcome.
27	P. di Siena	Temporali, di efficienza, efficacia interna ed esterna e in alcuni casi rilevazioni sul gradimento dei servizi.
28	C. di Siena	Temporali e di risultato quantitativi

In un secondo gruppo possono essere, invece, riuniti n. 22 enti i quali hanno dichiarato di fare uso di indicatori temporali, di performance e risultato, e quantitativi, come più in dettaglio riportato nella tabella che segue.

Tabella n.10

INDICATORI DI RISULTATO PRESCELTI - parte 2°		
1	C. di S.Giovanni V.	Indicatori di natura temporale
2	C. di Certaldo	Indicatori specifici per obiettivo: temporali o per risultati quantitativi.
3	C. di Figline V.	Indicatori economici e temporali, e anche legati ad aumento dell'affluenza ad un servizio
	C. di Fucecchio	Indicatori di conseguimento e quantitativi
5	C. di Lastra a Signa	Gli indicatori di risultato variano in ragione della tipologia di obiettivo
6	C. di Pontassieve	Indicatori di risultato
7	C. di S.Casciano VP	Indicatori quantitativi di sostenibilità ambientale (acqua, carta, energia)
8	C. di Scandicci	Indicatori specifici per obiettivo, e rilevazione del risultato atteso.
9	C. di Sesto F.no	Indicatori di risultato e di grado di realizzazione degli obiettivi
10	C. di Grosseto	Vari indicatori, in riferimento sia ai procedimenti/processi sia al grado di realizzazione del singolo obiettivo.
11	C. di Follonica	A ogni obiettivo indicatori di risultato: temporali e quali-quantitativi.
12	C. di Livorno	Indicatori qualitativi e quantitativi, di rispetto di tempi e adempimenti.
13	P. di Lucca	Attività ordinaria: parametro quantitativo/temporale. Attività straordinaria: percentuale di raggiungimento conseguita
14	C. di Lucca	Indicatori di attività, di tipo quantitativo e qualitativo, per misurare il grado di raggiungimento degli obiettivi
15	C. di Altopascio	Indicatori quantitativi di costi/ricavi per centri di costo.
16	C. di Camaiore	Temporali, quantitativi, fattori comportamentali dei dirigenti.
17	C. di Capannori	Sia temporali che quantitativi e qualitativi, per ogni obiettivo.
18	C. di Massarosa	Rispetto dei tempi, del budget, miglioramenti qualitativi
19	C. di Viareggio	Quantitativi e temporali
20	C. di S.Miniato	Indicatori numerici, di risultato, finanziari ecc. più idonei per obiettivo.
21	P. di Pisa	Per ogni obiettivo misurabile in termini quantitativi o qualitativi vi sono uno o più specifici indicatori di risultato. L'obiettivo è scomposto in azioni procedurali, ognuna con una scadenza temporale e con un peso percentuale ai fini del raggiungimento del risultato (la somma è il 100%).
22	C. di Agliana	Quantitativi e temporali

Infine, n.7 enti non specificano gli indicatori utilizzati, rimandando genericamente al PEG ¹⁴¹; n.1 (Signa) non ne ha individuati; n.7 hanno dato risposte generiche o nessuna risposta (Piombino, Monsummano T.)¹⁴².

* * *

Circa le metodologie utilizzate per l'analisi e la correzione degli scostamenti (**quesito n.2.16**), premesso che n.8 enti non hanno risposto ¹⁴³, n.7 hanno dato risposta negativa ¹⁴⁴ e n.2 risposte del tutto generiche¹⁴⁵, le risposte evidenziano per molti enti criticità nel sistema di controllo di gestione che, per risultare obiettivo ed

¹⁴¹ Al PEG da solo (Bagno a R., Campi B., Empoli, Pisa, Poggibonsi) o unitamente al Pdo (Sansepolcro) o al Piano della Performance (Cortona).

¹⁴² *Provincia di Arezzo* (“percentuale di raggiungimento”); *Calenzano* (non precisa indicatori, sostenendo: “nell'ambito del sistema Bilancio di sostenibilità è stata individuata una "batteria" di indicatori articolata secondo una lettura orientata agli aspetti economici, sociali, ambientali e, in ultimo a partire dal 2011, di "genere". [con cui sono] ... valutate le politiche attivate dall'AC, in termini di raggiungimento degli obiettivi programmati e, mediante indicatori 'chiave', l'effetto delle politiche intraprese”. Giove rilevare che il richiamo agli indicatori del bilancio di sostenibilità sembra denotare non chiara la distinzione tra obiettivi politici del programma di mandato e obiettivi di gestione assegnati ai dirigenti col Peg/Pdo e la funzione stessa del c. di g. quale strumento di verifica e indirizzo della gestione al raggiungimento degli obiettivi, il che pare confermato dalla risposta sub 2.16: “verifica almeno annuale in ordine allo stato di attuazione del programma di mandato a mezzo del report bilancio di sostenibilità”); *Castelfiorentino* (non meglio precisati indicatori di natura finanziaria); *Collesalvetti* (indicatori di fase di natura temporale e qualitativi); *Colle VE* (indicatori volumetrici su atti e attività).

¹⁴³ O non dando affatto risposta: *Piombino, Altopascio, Pisa, Monsummano T.*; o dando apparenti risposte prive di reale significanza: *Arezzo* (scostamenti dei costi basati sul confronto temporale e quelle degli obiettivi tra dati previsti e raggiunti), *Montevarchi* (riferisce sia nel 1° che nel 2° semestre che Peg con Pdo e relativi indicatori per il raggiungimento degli obiettivi sono stati adottati nel 2° semestre 2013), *Carrara* (lo scostamento, espresso in %, è dato dalla differenza tra risultato ottenuto e valore definito nel Pdo), *provincia di Lucca* (consolidamento del percorso intrapreso e attivazione di nuovi percorsi per un ulteriore miglioramento quali/quantitativo dei servizi pubblici, tenendo conto delle risorse di bilancio, del tetto di spesa, del personale, delle opportunità, ...).

¹⁴⁴ Non hanno usato (*Castelfiorentino, Fucecchio, Grosseto, Quarrata*) o individuato (*Signa, Cecina*; nonché *Cortona*: ‘analisi non effettuata’) alcuna metodologia.

¹⁴⁵ *Borgo S.L.* (analisi degli scostamenti e modalità correttive attivate dai singoli uffici con modalità differenziate) e *Reggello* (dovranno essere effettuate verifiche utilizzando i dati risultanti dalla contabilità che extracontabili).

efficace, deve fondarsi su valutazioni mediante metodologie conosciute *a priori* che utilizzino parametri e indicatori affidabili atti a misurare il grado di raggiungimento degli obiettivi: n.21 enti ¹⁴⁶ hanno dichiarato di utilizzare modalità varie di *reporting*, n.15 genericamente verifiche e monitoraggi più o meno periodici ¹⁴⁷, n.7 enti riunioni e conferenze¹⁴⁸, n. 1 (provincia di Firenze) apposito programma informatico, n. 1 (provincia di Livorno) autovalutazione dei dirigenti e verifiche a campione dell'ufficio controllo di gestione, n. 1 (provincia di Pistoia) l'analisi dei tempi di risposta ¹⁴⁹, n. 2 (Follonica, Pontassieve) altri sistemi¹⁵⁰.

¹⁴⁶ S.Giovanni V., Calenzano, Lastra a S., Rosignano M., Capannori, Viareggio, Massa, Cascina, S.Giuliano T., Agliana, Montecatini T., Montemurlo, Prato, Siena, Colle V.E.; provincie di Arezzo, Grosseto, Massa, Pisa, Prato e Siena.

¹⁴⁷ Sansepolcro, Firenze, Bagno a R., Campi B., Empoli, S.Casciano V.P., Sesto F., Collesalveti, Lucca, Camaiole, Pietrasanta, Ponsacco, Pontedera, S.Miniato, Poggibonsi.

¹⁴⁸ *Figline V.* (incontri dell'ufficio di direzione); *Certaldo* (valutazione collegiale degli obiettivi); *Scandicci* (incontri periodici in sede di redazione dei report quadrimestrali e di apposite conferenze di programmazione); *Livorno* (interviste e riunioni), *Massarosa* (confronto con i dirigenti), *Pistoia e Pescia* (entro il 30/9, con la verifica degli equilibri di bilancio, si effettua la verifica intermedia dello stato di attuazione degli obiettivi assegnati col Peg/Pdo, attraverso incontri con i singoli dirigenti di servizio, alla presenza dell'assessore di riferimento, dell'assessore al bilancio, del dirigente del servizio finanziario e patrimonio e dell'Ufficio Controllo di Gestione).

¹⁴⁹ Cfr: "E' stato misurato il tempo medio di risposta, per quanto riguarda i servizi internalizzati si è valutato il risparmio tenendo conto dell'eventuale costo derivante da un affidamento esterno, per la riduzione del tempo di lavoro è stato valutato il costo medio, poi viene calcolato il risparmio."

¹⁵⁰ Follonica riferisce che il controllo di gestione si basa su 2 metodologie: (a)il controllo budgetario (continuo raffronto fra i dati preventivi e consuntivi per individuare eventuali deviazioni, ricercare le cause e predisporre gli interventi correttivi); (b)il controllo sugli obiettivi, per cui assumono importanza fondamentale i "report" redatti per valutare il grado di conseguimento degli obiettivi contenuti nei budget.

Pontassieve riferisce che: i sistema si articola nelle seguenti fasi: (a)partecipazione alla predisposizione ed analisi del PEG; (b)elaborazione di indici e parametri finanziari, economici e di attività riferiti ai centri di costo ed ai servizi; (c)rilevazione dei dati concernenti costi, entrate e proventi nonché i risultati raggiunti in riferimento a singoli centri di responsabilità e centri di costo o a specifici servizi, con elaborazione di report periodici; (d)misurazione dei risultati raggiunti e analisi finale dei dati detti in rapporto al Pdo per monitorare lo stato di attuazione e misurare efficacia, efficienza ed economicità dell'azione intrapresa

La valutazione della congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi definiti dai piani (**quesito n.2.17**) è stata effettuata da n. 61 enti (anche se in alcuni casi solo nel primo semestre: Lastra a S.; o solo nel secondo¹⁵¹ o, o parzialmente¹⁵²); n. 2 (Pisa, Viareggio) hanno risposto di ‘no’¹⁵³; n. 2 (Montevarchi, Monsummano T.) non hanno risposto.

La valutazione di fattibilità dei programmi tenendo conto dei flussi di cassa e degli obiettivi legati al rispetto del patto di stabilità (**quesito n.2.17/a**) risulta essere stata effettuata da n. 61 enti (anche se da parte di alcuni di essi solamente nel 2° semestre¹⁵⁴, o con precisazioni¹⁵⁵); n. 2 (Borgo S.L., Viareggio) non l’hanno effettuata; n. 2 (Monsummano T., provincia di Siena) non hanno risposto.

Così come tutti gli enti (salvo Piombino, Pisa, Firenze¹⁵⁶ e provincia di Siena) hanno confermato di aver rilevato la coerenza tra le dotazioni finanziarie, strumentali e umane e gli obiettivi contenuti

¹⁵¹ Calenzano, Reggello, Grosseto (che, peraltro, nel 2° semestre ha dichiarato che “la valutazione degli obiettivi è ancora in corso”), Lucca, Siena.

¹⁵² Il comune di Firenze ha specificato che “In sede di verifica finale PEG-PDO e dello stato di attuazione dei programmi e degli obiettivi strategici vi è, anche se parziale, un esplicito riconoscimento della congruenza nelle valutazioni conclusive dei responsabili degli obiettivi”.

¹⁵³ Viareggio ha chiarito che la risposta positiva nel 1° semestre è da ritenersi erronea.

¹⁵⁴ Montevarchi, Grosseto, Massarosa, Carrara, Siena rispondono ‘si’ solo nel 2° sem.

¹⁵⁵ Arezzo ha specificato che “Viene effettuata dai dirigenti in fase di predisposizione degli obiettivi gestionali. Non è previsto un controllo di merito”.

Pietrasanta ha risposto ‘si’, dando conto di anticipazione (€3.125.048,90) di Cassa DD.PP. per pagare debiti certi liquidi e esigibili, per la cui coerenza col patto di stabilità 2013 gli son stati attribuiti spazi finanziari per pagamento di debiti per ll.pp. certi, liquidi e esigibili al 31.12.2012 (€4.564.000) con decreto Mef 14.5.2013 e di residui passivi in c/ capitale (€362.636,28) con delibera G.R. Toscana 27.5.2013.

¹⁵⁶ Firenze ha risposto ‘no’, e nel referto del 1° semestre ha fatto rinvio alla risposta fornita al quesito n.2.12 relativo al controllo strategico (“E’ stato messo a punto un sistema di controllo, *ex ante* ed *ex post*, teso a verificare la conformità tra gli obiettivi dell’amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché tra gestione ed allocazione delle risorse umane, materiali e finanziarie?”), risposta che leggesi *infra* alla nota n. 235.

nel PEG (quesito n.2.19), anche se Montevarchi, Reggello, Grosseto, Pietrasanta, Siena hanno risposto positivamente solo per il 2° semestre, e S.Giovanni V. e provincia di Massa, pur avendo risposto positivamente già dal primo semestre, hanno precisato in nota che il PEG è stato approvato dopo che esso era decorso.

Tutti gli enti (salvo Viareggio e la provincia di Siena¹⁵⁷) confermano che il PEG adottato traduce le strategie in obiettivi, con indicatori di risultato idonei a verificarne lo stato di attuazione (quesito n.2.20); anche se alcuni (Montevarchi, Firenze, Reggello, Grosseto, Piombino, Pietrasanta, Monsummano T. e Siena) hanno risposto positivamente solo nel 2° semestre (taluni specificando che il Peg è stato approvato dopo il primo semestre) e se S.Giovanni V. pur rispondendo positivamente già dal 1° semestre ha precisato che il PEG è stato approvato dopo.

Circa le problematiche riscontrate da quegli enti (n. 8) i quali abbiano risposto negativamente alle domande da 2.17 a 2.20¹⁵⁸ (quesito n.2.20/a), si rileva che n. 3 di essi (Pisa, Borgo S.L., Monsummano T.) non hanno fornito risposta, e che gli altri hanno rispettivamente riferito quanto segue:

- Montevarchi, che il Peg con Pdo e relativi indicatori per il raggiungimento degli obiettivi sono stati adottati nel 2° semestre 2013¹⁵⁹;

¹⁵⁷ Il comune di Viareggio ha chiarito che la risposta positiva nel 1° semestre è da ritenersi erronea. E nella risposta discorsiva e cumulativa della provincia di Siena sui quesiti relativi al controllo di gestione non si rileva risposta positiva sul punto.

¹⁵⁸ Trattasi, per quesito n.2.17 di Pisa e Viareggio nonché Montevarchi e Monsummano T. che non hanno risposto; per quesito n.2.17/a di Borgo SL e Viareggio, nonché Monsummano T. e-provincia di Siena che non hanno risposto; per quesito n.2.18 di Piombino; per quesito n.2.19, di Firenze, Piombino, Pisa, provincia di Siena; per quesito n.2.20, di Viareggio e provincia di Siena.

¹⁵⁹ Si noti che al quesito n.2.20/a han risposto, richiamando la tardiva approvazione del Peg, molti enti che sub nn.2.17 a 2.20 avevano risposto NO nel solo 1° semestre.

- Piombino, che il Peg non è stato adottato nel primo semestre in quanto il bilancio di previsione non era ancora approvato;
- Firenze, che manca ancora nell'attuale sistema, una interfaccia diretta tra pianificazione e allocazione delle risorse umane e programmazione degli obiettivi. La dotazione di personale è valutata solo in funzione del singolo obiettivo di settore e dunque in maniera parcellizzata, non in armonia all'intero Ente.
- Viareggio, che è stato approvato il Pdo contenente solo attività ordinaria.
- Provincia di Siena, che la difficoltà maggiore riscontrate nel definire i risultati degli obiettivi è trovare l'indicatore che meglio sintetizzi la dimensione di risultato più significativa (quantità, qualità, efficienza, efficacia).

Al tema se il controllo di gestione valorizzi una dimensione comparativa nello spazio (con altri enti simili) o nel tempo (con valori dello stesso servizio/centro di costo in periodi precedenti) (quesito n.2.21), n. 21 enti hanno risposto negativamente ¹⁶⁰, n. 2 non hanno risposto affatto (Monsummano T., provincia di Siena), e n. 42 hanno risposto positivamente ¹⁶¹ (anche se Reggello e Sesto F. solo nel 2° semestre; e Firenze, parzialmente ¹⁶²).

¹⁶⁰ Cortona; Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Certaldo, Signa; Grosseto (che peraltro nel 2° semestre ha risposto che “*Con il PEG 2013 sono stati inseriti indicatori relativi a procedimenti/processi rilevanti di ogni Servizio per gli anni 2012 e 2013.*”), Follonica, Piombino; Altopascio, Pietrasanta, Viareggio; Ponsacco; Agliana, Pescia, Quarrata; Poggibonsi; e province di Pistoia e Lucca.

¹⁶¹ Arezzo, Montevarchi, S.Giovanni V., Sansepolcro; Firenze, Empoli, Figline V., Fucecchio, Lastra a S. (ha chiarito essere errata la risposta ‘no’ del 2° semestre), Reggello, Pontassieve, S.Casciano V.P., Scandicci, Sesto F.no; Livorno, Cecina, Collesalveti, Rosignano M.; Lucca, Camaiore, Capannori, Massarosa, Montecatini T. (si per i servizi dell'ente), Massa, Carrara; Pisa, Cascina, Pontedera, S.Miniato; Pistoia; Prato, Montemurlo; Siena, Colle V.E.; e province di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Massa, Pisa, Prato.

¹⁶² Precisa : “*La comparazione viene effettuata solo laddove gli indicatori si esprimano in termini di percentuali di miglioramento o simili. In sintesi, essa avviene non con riferimento ai servizi nella loro completezza, ma a singoli obiettivi di PEG-PDO relativi*

La più parte degli enti, n. 54¹⁶³, non ha rilevato criticità dai referti sul controllo di gestione ex art. 198-bis Tuel (**quesito n.2.22**); n. 2 non hanno risposto (Monsummano T. e provincia di Siena); mentre solo n. 9 enti¹⁶⁴ hanno riferito che dai referti ex art. 198-bis sono emerse delle criticità, all'uopo descrivendo le stesse e le misure correttive adottate (**quesito n.2.22/a**), come segue:

- ***Sansepolcro***: pur in carenza di dotazioni umane e finanziarie (l'UO Controllo di Gestione non ha personale assegnato) la Ragioneria ha cercato di impostare una procedura di controllo che, soprattutto sotto il profilo economico e finanziario, fornisca a responsabili dei servizi e amministratori un positivo supporto alle scelte gestionali, che necessita però di perfezionamenti, strettamente connessi alla possibilità di allocare nuove risorse al potenziamento della struttura che svolge il c. di g., con i seguenti obiettivi di miglioramento: (1)miglioramento del sistema di controllo quantitativo atto a monitorare il grado di raggiungimento degli obiettivi PEG; (2)miglioramento del sistema di rilevazione quantitativa per uffici ampliando l'attuale formulazione ad una analisi dell'efficienza e della produttività come avvenuto, in via sperimentale nei precedenti referti, per l'ufficio tributi ed anagrafe; (3)miglioramento della qualità dei dati forniti dagli uffici eliminando gli indicatori ridondanti e ampliando la verifica a campione della veridicità e della precisione

ai suddetti servizi e agli indicatori in essi contenuti... Laddove ciò si verifici, i valori degli indicatori raggiunti nei due anni precedenti, sono consultabili nelle schede di pianificazione. Il controllo di gestione ne verifica la completezza chiedendo di mettere in evidenza nel testo dell'obiettivo la causa degli scostamenti in occasione delle verifiche finali."

¹⁶³ Lastra a S., Reggello, Grosseto, han precisato che il referto non è stato ancora effettuato, che la rilevazione dei dati è ancora in corso o che il sistema del c. di g. è ancora in fase iniziale. Carrara ha precisato che "il referto ... "fotografia" la situazione relativa all'andamento gestionale senza trarne conclusioni." (sic!).

¹⁶⁴ Sansepolcro; Firenze, ma solo nel 2° semestre, Borgo S.L., Empoli, Scandicci; Collesalveti; Massa, ma solo nel 1° semestre; Pisa; provincia di Livorno.

della rilevazione; (4)miglioramento del sistema di definizione degli obiettivi rendendoli omogenei e pienamente conformi alle prescrizioni dell'art.40 del Regolamento Uffici e Servizi; (5)inserimento nell'ambito del ciclo della performance di una serie di indicatori attinenti alla performance organizzativa incluso meccanismi di verifica del gradimento dell'utenza.

- Firenze: (solo nel 2° semestre ¹⁶⁵): Nel referto di controllo di gestione per l'anno 2012 sono state segnalate autonomamente dal N.d.V. e dalla Direzione Generale, criticità riguardo: all'applicazione del nuovo sistema di valutazione della performance in relazione al condizionamento che deriva dal suo essere concepito come unitario per tutto il personale dell'ente sul processo di pianificazione, a discapito della strategicità di questo ultimo; all'elevata media di raggiungimento degli obiettivi che parrebbe scaturire dal sistema che necessita tale riguardo di correttivi sia in fase di pianificazione che di verifica, alla necessità di garantire un maggior margine valutativo al Nucleo senza ancorarlo aritmeticamente e per la maggior parte del processo valutativo alle risultanze del computo della percentuale di raggiungimento degli obiettivi, incentivando la meritocrazia anche per i cosiddetti comportamenti organizzativi; all'esigenza di razionalizzare il controllo sugli organismi partecipati, con maggior responsabilizzazione del servizio esistente all'interno della Direzione risorse finanziarie.
- Borgo S.Lorenzo: ha rilevato carenze di personale e di strumenti informatici;
- Empoli: ha rilevato l'esigenza di migliorare (e integrare con una contabilità analitica) la metodologia della rilevazione dei costi, esigenza la cui attuazione risulta di fatto ostacolata da carenze di personale e

¹⁶⁵ Infatti, nel 1° semestre alla domanda sub n.2.2 aveva risposto negativamente.

dall'approvazione dei bilanci di previsione dopo un semestre già trascorso;

- Scandicci: ha rilevato in alcuni casi ritardi nella realizzazione dei programmi, per i quali si provvede ad una rimodulazione dei tempi, o non effettivo finanziamento degli obiettivi programmati, per cui vengono eliminati.
- Provincia di Livorno: ha rilevato in alcuni casi il non pieno grado di realizzazione degli obiettivi;
- Collesalvetti: dall'analisi del controllo di gestione sono risultati centri di costo non più rispondenti all'attuale organizzazione dei servizi, e si è ritenuto perciò opportuno procedere ad una loro revisione sostanziale, accompagnata dalla implementazione di un software ad hoc - in corso di collaudo - per la rilevazione di indicatori di efficacia/efficienza degli stessi.
- Massa: (solo nel 1° semestre¹⁶⁶): La tipologia delle criticità indicate dal servizio del controllo ha seguito il progressivo radicarsi della cultura "dell'operare mediante obiettivi" e l'acquisizione graduale di esperienza rispetto a strumenti - sino al 2010 non conosciuti nel comune di Massa - quali risultati, indicatori, target e valutazione della performance organizzativa. Per questo si è passati da tipologie di criticità più strettamente legate alla misurazione dei risultati raggiunti (anno 2010) a tipologie che si ricollegano a una valutazione, in itinere, dell'andamento dell'obiettivo per rilevarne o anticiparne eventi -di carattere normativo, temporale, finanziario e/o di strumentazione disponibile- che ne hanno impedito o limitato -o ne potevano impedire o limitare- la piena realizzazione (anni 2011 e 2012). Le criticità complessive emerse dai report analizzati al termine dell'anno 2010 sono state ricondotte nelle seguenti 5 tipologie di cause

¹⁶⁶ Infatti, nel 2° semestre sub n.2.2 aveva risposto “*essendo stato approvato il bilanci di previsione il 15 ottobre 2013, l'unico report relativo agli obiettivi di Peg è ancora in corso alla data attuale.*” (NB: il referto è stato trasmesso con nota del 31.3.2014).

influenti negativamente sul raggiungimento e/o su una corretta valutazione dei risultati effettivi dell'obiettivo: (1)target non chiaramente misurabili o non valutabili o non utilizzabili rispetto all'obiettivo; (2)target poco sfidanti o sottovalutati rispetto alle potenzialità di raggiungimento; (3)mancato rispetto di termini e/o modalità previste per gli adempimenti; (4)mancato raggiungimento dei target degli indicatori; (5)mancata o intempestiva richiesta di variazione dei target in sede di report; (6) comportamenti o decisioni non direttamente imputabili al Responsabile dell'obiettivo. Si tratta di cause che evidenziano una difficoltà più di ordine empirico e concettuale che non operativo, dipendenti dalla poca dimestichezza ad applicare all'attività programmata scansioni temporali collegate a risultati misurabili, seppure parziali. I target, in molti casi ancora approssimativi e generici, registrano un'insufficiente padronanza della portata dell'indicatore ed una non pertinente scelta della tipologia dell'indicatore - indicatore di qualità, di efficacia- all'effettivo risultato che si vuole misurare. Di fatto il target non sempre è stato espresso in termini quantitativi ovvero, se in termini qualitativi, non in modo da poter essere misurabile; se indicato in forma percentuale, la stessa risulta in svariati casi senza un reale significato in quanto non raffrontabile con un dato numerico di partenza rispetto al quale valutare la bontà e la qualità della percentuale raggiunta. Non a tutti è stato chiaro da subito che il target, essendo un parametro, necessita di almeno due dati di riferimento da porre in relazione; in altri casi l'indicatore ed il relativo target sono risultati appropriati e non generici ma decisamente poco sfidanti, determinando l'invito, da parte della struttura del controllo di gestione, ad una "programmazione più realistica stante la rilevanza degli scostamenti" o ad una "programmazione più attendibile e ragionata stante il gap tra i valori programmati e quelli raggiunti".

Decisamente da riportarsi alla mancanza di esperienza ed alla circostanza che l'anno 2010 ha rappresentato, per la struttura, il primo confronto con la nuova procedura di rendicontazione, la criticità che ricollega il mancato raggiungimento dell'esito finale a comportamento o decisioni non direttamente imputabili al Responsabile dell'obiettivo. Dal 2011 i report sono stati redatti seguendo l'apposita procedura informatica appositamente implementata e che riporta codificate le seguenti cause di criticità: - NESSUNA; - criticità dovute ad un incremento non preventivato delle risorse necessarie; - criticità dovute a fatti imprevisti che hanno inciso sulla disponibilità di risorse umane già preventivate; -criticità collegate a fatti gestionali di competenza di altri centri di responsabilità, interni od esterni, chiamati a contribuire all'attuazione dell'obiettivo; -criticità dovute a nuove disposizioni normative sopravvenute, le quali cambiano il contesto giuridico sul quale si fonda l'obiettivo; -criticità dovute a nuove insorgenze amministrative che hanno imposto o impongono oggettivamente un nuovo assetto delle priorità e/o dei carichi di lavoro. Con percentuale maggiore sono state barrate le cause riconducibili a fatti gestionali imputabili ad altri CdR, interni od esterni e a nuove disposizioni normative intervenute che hanno determinato slittamenti o cambiamenti nell'obiettivo; nel 95% dei casi gli obiettivi sono stati raggiunti, anche se non pienamente (2011=90 obiettivi, 2012=83 obiettivi).

- Pisa: ha rilevato criticità afferenti: Controllo organizzativo (mancato, parziale o tardivo adeguamento delle microstrutture alle variazioni intervenute); Controllo dei servizi e delle correlate attività dell'Ente (necessità di ridefinire e aggiornare le batterie di dati richieste alle direzioni e i sistemi informativi per la loro rilevazione); Rilevazione di costi e proventi e misurazione di efficacia, di efficienza e di economicità (sia

quanto alla acquisizione dei dati sia quanto al metodo di alimentazione dei dati che stanno alla base del sistema di contabilità generale, nonché alla loro attendibilità).

E' appena il caso di rilevare che - come, del resto, già emerso dal referto sul "Funzionamento dei Controlli Interni negli Enti Locali della Toscana" approvato da questa Sezione con delibera n.525/2011 (v. *supra*, al §.4) - l'obbligo, contemplato dall'art. 198-bis Tuel, e posto a carico della struttura che svolge il controllo di gestione, di comunicare gli esiti del controllo stesso (oltre che agli amministratori dell'ente, anche) a questa Sezione regionale di controllo risulta sovente inadempito, come risulta dalla tabella che segue.

Tabella n. 11

RISPETTO DELL'OBBLIGO DI INVIO DEL REFERTO EX ART.198-BIS TUEL <i>(Aggiornamento al 23-10-2015)</i>					
ENTE		PR	REFERTO 2011 (prot. arrivo)	REFERTO 2012 (prot. arrivo)	REFERTO 2013 (prot. arrivo)
1	PROVINCIA AREZZO	AR	3777/2012	5793/2013	4809/2014
2	AREZZO	AR	3164/2012	5908/2013	3901/2014
3	CORTONA	AR	3444/2012	4784/2013	3521/2014
4	MONTEVARCHI	AR	6715/2012	6034/2013	7087/2014
5	SAN GIOVANNI V.NO	AR	7762/2012	0874/2014	/
6	SANSEPOLCRO	AR	/	5356/1203	0922/2015
7	PROVINCIA FIRENZE	FI	1944/2011	3678/2013	/
8	FIRENZE	FI	6955/2012	6196/2013	6887/2014
9	BAGNO A RIPOLI	FI	4129/2012	5265/2013	3464/2014
10	BORGO SAN LORENZO	FI	7786/2012	6152/2013	7135/2014
11	CALENZANO	FI	/	/	/
12	CAMPI BISENZIO	FI	/	/	/
13	CASTELFIORENTINO	FI	/	/	/
14	CERTALDO	FI	5264/2013	/	/
15	EMPOLI	FI	5301/2012	6153/2013	/
16	FIGLINE VALDARNO	FI	3944/2012	/	/
17	FUCECCHIO	FI	5385/2012	5329/2013	4520/2014
18	LASTRA A SIGNA	FI	/	/	/
19	PONTASSIEVE	FI	/	4996/2013	3993/2014
20	REGGELLO	FI	/	/	5219/2014
21	SAN CASCIANO V. P.	FI	5065/2012	/	6761/2014
22	SCANDICCI	FI	3294/2012	4419/2013	/
23	SESTO FIORENTINO	FI	3028/2012	4738/2013	/

24	SIGNA	FI	4430/2012	5459/2013	/
25	PROVINCIA Grosseto	GR	4230/2012	5188/2013	5345/2014
26	GROSSETO	GR	/	6148/2013	7202/2014
27	FOLLONICA	GR	3293/2012	3338/2013	3054/2014
28	PROVINCIA Livorno	LI	5328/2012	5536/2013	3336/2014
29	LIVORNO	LI	3527/2012	5101/2013	3855/2014
30	CECINA	LI	2518/2011 4287/2011 6321/2011 0484/2012	2604/2012 4241/2012 6713/2012 0941/2013	0957/2014 3803/2014 5324/2014 5911/2014
31	COLLESALVETTI	LI	3163/2012	4792/2013	3268/2014
32	PIOMBINO	LI	0027/2013	0693/2014	0706/2015
33	ROSIGNANO M.MO	LI	4790/2013	/	3503/2014
34	PROVINCIA Lucca	LU	1952/2013	4655/2013	3453/2014
35	LUCCA	LU	/	/	4211/2014
36	ALTOPASCIO	LU	3760/2012	/	/
37	CAMAIORE	LU	0001/2013	6192/2013	0709/2015
38	CAPANORI	LU	5791/2012	/	/
39	MASSAROSA	LU	7474/2012	5704/2013	3976/2014
40	PIETRASANTA	LU	3707/2012	5853/2013	7207/2014
41	VIAREGGIO	LU	7030/2012	5226/2013	/
42	PROVINCIA Massa C.	MC	/	/	/
43	MASSA	MC	4690/2012	5148/2013	0941/2015
44	CARRARA	MC	7566/2012	2368/2014	1065/2015
45	PROVINCIA PISA	PI	/	/	/
46	PISA	PI	4238/2012	/	0191/2015
47	CASCINA	PI	4993/2011 3566/2012	4598/2012 5330/2013	3566/2014 0871/2014
48	PONSACCO	PI	7792/2012	4663/2013	/
49	PONTEREDERA	PI	6829/2012	6136/2013 3856/2014	7203/2014
50	SAN GIULIANO TERME	PI	2865/2013	0691/2014	0707/2015
51	SAN MINIATO	PI	1497/2014	/	/
52	PROVINCIA Pistoia	PT	5995/2013	/	/
53	PISTOIA	PT	4624/2012	5848/2013	5514/2014
54	AGLIANA	PT	/	/	/
55	MONSUMMANO TERME	PT	/	6101/2013	5146/2014 4550/2014
56	MONTECATINI TERME	PT	3166/2012	4370/2013	3199/2014
57	PESCIA	PT	/	/	8915/2015
58	QUARRATA	PT	2264/2012	3574/2013	2600/2014
59	PROVINCIA Prato	PO	4291/2012	5566/2013	3052/2014
60	PRATO	PO	4480/2012	5745/2013	/
61	MONTEMURLO	PO	/	/	/
62	PROVINCIA Siena	SI	/	/	/
63	SIENA	SI	0839/2013	5361/2013	5252/2014
64	COLLE VAL D'ELSA	SI	5821/2012	5999/2013	0382/2015
65	POGGIBONSI	SI	/	/	/
Fonte: Corte dei conti.					

La grande maggioranza degli enti (n. 56, ma n.2 solo nel 2° semestre ¹⁶⁷ ; n.1 “*parzialmente*” ¹⁶⁸ ; n.1 con precisazioni ¹⁶⁹) ha confermato che l'organo preposto al controllo di gestione ha fornito all' organo politico elementi e valutazioni idonei a supportare lo stesso nei suoi compiti d'indirizzo (**quesito n.2.23**); mentre n.1 ente (Monsummano T.) non ha risposto, e solamente n.8 enti (San Giovanni Valdarno, Campi Bisenzio, Signa, Castelfiorentino, Piombino, Pisa, Pescia; oltre la provincia di Siena, la quale ha risposto in termini discorsivi ma con sostanziale significato negativo¹⁷⁰) hanno risposto di ‘no’.

¹⁶⁷ Trattasi di Sesto F. (che nel 1° semestre dichiara: “*l'unità organizzativa preposta al controllo di gestione è di recente istituzione pertanto gli elementi e le valutazioni idonee a supportare l'organo politico nei suoi compiti d'indirizzo sono stati finora fornite dal Direttore Generale con il supporto di tutti i dirigenti e dei responsabili*”, sebbene al quesito n.2.13 ut supra avesse riferito di avere un c. di g. operativo da ben 14 anni); e Calenzano (che nel secondo semestre ha precisato che il reporting all'organo politico avviene mediante lo strumento del “bilancio di sostenibilità”).

¹⁶⁸ Si tratta di Firenze, che ha risposto in tal modo, vieppiù precisando, nel 1° semestre, che “*Oltre ai documenti contenenti lo stato di attuazione, intermedio e finale, dei programmi e degli obiettivi strategici, viene fornito lo stato di attuazione della dirigenza al 31/12 come previsto dall'art. 59 dello Statuto, trasmessa al Consiglio comunale e al Sindaco in sede di presentazione del conto consuntivo. A partire dal 2011 viene elaborata la Relazione sulla Performance che costituisce il rendiconto annuale sul ciclo di gestione della performance. Essa è approvata dalla Giunta, trasmessa al Consiglio comunale e pubblicata in rete ai sensi del regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi (art.31.2). Ulteriori informazioni utili ai compiti di indirizzo dell'organo politico sono contenute nella reportistica relativa al progetto ‘100 luoghi’ (si veda il precedente punto 2.6). Occorre incentivare il momento del confronto dialogico anche preventivo del PEG/PDO, analogamente a quanto avviene nel progetto ‘100 luoghi’.*”.

Nel 2° semestre, omesso l'ultimo periodo, ha aggiunto quanto segue: “*A seguito dell'insediamento del Nucleo di Valutazione e che ha sostituito il precedente OIV dimissionario si è intrapresa, con l'avvalimento del Servizio pianificazione controllo e qualità, un'attività di analisi del sistema di pianificazione e valutazione, tendente all'obiettivo di cui al presente quesito mediante riduzione del numero degli obiettivi strategici e maggior correlazione tra gli stessi e il loro “peso” e gli indirizzi effettivi e non di gestione ordinaria dell'Amministrazione comunale.*”.

¹⁶⁹ Carrara ha precisato che vengono forniti gli elementi relativi alla gestione la cui valutazione è lasciata però all'organo politico.

¹⁷⁰ “*Il Servizio programmazione e controllo cerca di supportare i Dirigenti di Settore in una più puntuale definizione degli obiettivi e degli indicatori mentre spetta al Direttore generale fornire elementi di valutazione agli organi politici per meglio definire gli indirizzi di governo.*”.

Viceversa, meno di metà degli enti (n. 32¹⁷¹) ha risposto di ‘si’ (Montevarchi e Siena solo nel 2° semestre) al quesito se, tenuto conto anche dell’art. 162, comma 5, Tuel, l’analisi degli organi di controllo interno sulla gestione contribuisca alla quantificazione degli stanziamenti di competenza in bilancio (**quesito n.2.24**); mentre n. 2 enti (Agliaia e Monsummano T.) non hanno risposto affatto e n. 31 enti hanno risposto ‘no’.

Peraltro, rilevato che per i n. 32 enti che hanno risposto ‘si’ al quesito precedente, l’indicazione di modalità operative e di metodi di quantificazione (**quesito n.2.24/a**) si esplicita in risposte generiche¹⁷² o poco attinenti¹⁷³ o palesemente inconferenti¹⁷⁴, mentre i pochi enti le cui risposte sono più attinenti al quesito descrivono piuttosto il percorso di definizione degli stanziamenti e danno conto

¹⁷¹ Arezzo, Montevarchi, Sansepolcro; Bagno a R., Certaldo, Figline V., Fucecchio, S.Casciano V.P., Scandicci, Sesto F.; Follonica; Livorno, Cecina, Rosignano M.; Capannori, Pietrasanta; Carrara; Cascina, S. Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Montecatini T.; Prato, Montemurlo; Poggibonsi, Siena; e le provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Pistoia, Prato.

¹⁷² Es. Carrara (“nell’ambito della redazione del bilancio di previsione sono tenute in giusta considerazione le rilevazioni effettuate riguardanti la gestione nel quadro più complessivo delle risorse disponibili e delle esigenze di bilancio con riguardo alla programmazione in generale ed alla programmazione strategica in particolare”); Arezzo (“Vengono predisposti i documenti di programmazione sulla base degli studi e delle relazioni formulate in sede di pianificazione e controllo con particolare riferimento a quelle relative al medio e lungo periodo e con opportuni raffronti (analisi dei costi dei beni dei servizi, analisi dei costi e piani tariffari...)”); provincia di Prato (“Il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di cui all’art. 162 co. 5 del Tuel sostenuto da analisi riferite ad un arco di tempo triennale.”); Poggibonsi (“Viene utilizzato, unitamente ad altre valutazioni, come strumento di supporto nelle scelte.”).

¹⁷³ Es. Rosignano M. (“La quantificazione degli stanziamenti di competenza scaturisce da appositi monitoraggi e analisi eseguiti dal Settore Risorse e Controllo che: aggiorna il trend storico delle poste di bilancio; effettua l’analisi degli scostamenti, verifica la sussistenza delle poste di bilancio anche grazie all’ausilio e alle informazioni richieste ai vari settori di riferimento; verifica la congruità degli stanziamenti rispetto agli eventuali limiti disposti dalle normative vigenti”); Montecatini T. (“rilevazioni temporali delle spese, report di proiezione delle entrate, monitoraggi e flussi di cassa”); Bagno a Ripoli (“secondo modalità statistiche”).

¹⁷⁴ Es. Certaldo (“Qualora dal Controllo di gestione emergano criticità in merito al mantenimento degli equilibri, il dato è inviato immediatamente quantificato e utilizzato per predisporre idonea variazione di bilancio”).

dell'inesistenza di procedure formalizzate e della circostanza che l'apporto conoscitivo è affidato a rapporti diretti tra organi e funzionari ¹⁷⁵.

Per quanto concerne l'utilizzo o meno dei rapporti del controllo di gestione ai fini della valutazione della *performance* del personale (**quesito n.2.25**), si rileva che n. 45 enti hanno risposto di 'si' ¹⁷⁶ (anche se n.2 di essi solamente nel 1° semestre ¹⁷⁷; n.2 con

¹⁷⁵ Es. **Fucecchio**: “La quantificazione degli stanziamenti avviene sulla base del rapporto collaborativo/funzionale tra Giunta, Dirigente del servizio finanziario e Dirigenti.”; **S.Casciano VP**: “la circolazione delle informazioni tra l'apparato tecnico e quello politico avviene mensilmente in sede di "comitato di direzione"; **Sesto F.**: “costantemente assicurato dal Resp. Serv. Finanziari”; **Livorno**: a quantificare gli stanziamenti di competenza si giunge attraverso “Programmi e incontri tra la ragioneria, controllo di gestione, centri di responsabilità ed assessori”; **Pietrasanta**: “Periodicamente vengono effettuate apposite riunioni della conferenza dei dirigenti in cui si sottopongono all'organo politico le eventuali criticità...”; **Capannori**: “Lo strumento utilizzato è il cosiddetto “Bilancio Tecnico” che consiste in riunioni tra Dirigente referente, Assessore di riferimento, Ragioniere Capo e Segretario e Direttore Generale nelle quali vengono eseguite le verifiche di compatibilità delle risorse finanziarie stanziare per il raggiungimento degli obiettivi. In sede di predisposizione dei documenti di programmazione annuale e pluriennale e quindi di quantificazione degli stanziamenti di competenza, al fine di esprimere un motivato giudizio di attendibilità e congruità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, così come per garantire il rispetto dei principi di veridicità e attendibilità previsti dall'art.162 del tuel, si procede alle verifiche di seguito riportate:...”; **Cascina**: “i report sono trasmessi ai singoli responsabili che potranno meglio monitorare gli stanziamenti di competenza”; **Montemurlo**: “in sede di predisporre dei documenti di programmazione annuale e pluriennale e, quindi, di quantificazione degli stanziamenti di competenza ... si procede alle verifiche di seguito riportate:...”; **P. Grosseto**: “La valutazione degli stanziamenti di competenza è garantita dal flusso di approvazione del Bilancio che prevede la necessaria partecipazione della Direzione Generale e Dirigenti alla predisposizione della proposta in approvazione al Consiglio”; **P. Pistoia**: “nell'ambito delle attività di ricognizione periodica e finale sullo stato di attuazione dei programmi e sulle risultanze degli obiettivi gestionali, anche attraverso un coinvolgimento degli organi di controllo interno, del servizio finanziario e dei responsabili dei programmi.”.

¹⁷⁶ Arezzo, Cortona, Montevarchi, Sansepolcro; Firenze, Certaldo, Figline V., Fucecchio, S.Casciano V.P., Scandicci, Sesto F.; Grosseto, Follonica; Livorno, Cecina, Collesalveti, Rosignano M.; Lucca, Altopascio, Camaiore, Capannori, Massarosa, Pietrasanta, Viareggio; Massa, Carrara; Pisa, Cascina, Ponsacco, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia; Prato, Montemurlo; Siena, Colle VE, Poggibonsi; provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Pistoia, Prato, Siena.

¹⁷⁷ **Viareggio** (i rapporti sono stati utilizzati solo per la valutazione della *performance* dei dirigenti; ma sub n.2.4 riferiva l'assenza di sistema di misurazione e valutazione della performance ex d.lgs. 150/2009) e **Massa** (“alla data attuale, non è ancora disponibile il Referto finale del controllo di gestione sugli obiettivi PEG 2013 che verrà poi utilizzato per la valutazione della performance del personale da parte del Nucleo”).

precisazioni¹⁷⁸; mentre per n.2 la risposta risulta incongrua¹⁷⁹); mentre n.1 ente non ha risposto affatto (Monsummano T.) e, infine, n.19 enti hanno risposto ‘no’¹⁸⁰ (seppure in alcuni casi aggiungendo talune osservazioni e precisazioni¹⁸¹).

§ § §

¹⁷⁸ Firenze (i report sono usati da “Direzione Risorse umane per la parte collegata ai risultati degli obiettivi di Peg” e da Servizio Pianificazione controllo e qualità e “la performance organizzativa e, in parte, quella individuale sono collegate alla realizzazione degli obiettivi del PEG-PDO. A tal fine le percentuali di raggiungimento degli obiettivi sono trasmesse dal servizio pianificazione controllo e qualità alla direzione risorse umane per l’applicazione del sistema”) e Carrara (“Sulla base di specifiche relazioni predisposte dai responsabili dei servizi, facendo riguardo agli esiti dei relativi indicatori di risultato, vengono predisposti dei report riguardanti il grado di realizzazione degli obiettivi affidati”).

¹⁷⁹ S.Giuliano T. e Viareggio hanno infatti riferito (sub n.2.4) che non è stato introdotto un sistema di misurazione e valutazione della performance individuale e organizzativa ex d.lgs. n. 150/2009.

¹⁸⁰ S.Giovanni V., Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Empoli, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, Signa; Piombino; Pontedera; Agliana, Montecatini T., Pescia, Quarrata; provincie di Massa, Pisa.

¹⁸¹ S. Giovanni V. (la valutazione di dirigenti e responsabili avviene giusta schede recanti il grado di raggiungimento degli obiettivi); Calenzano (non esistono report del controllo di gestione; ma sub n.2.13 aveva riferito che esso era già attivo da 4 anni); Empoli (le conclusioni dell’attività del NdV sul raggiungimento degli obiettivi PEG sono riportati nel referto annuale); Reggello (nel 1° semestre precisa che il controllo di gestione non è ancora attivo; nel 2° che la valutazione del personale avverrà nel 2014, senza specificare se utilizzerà i report del controllo di gestione. Peraltro, si noti che l’ente riferisce che il sistema contabile è basato solo sulla contabilità finanziaria e che non ha contabilità generale e analitica); provincia di Massa (il sistema della Performance dispone di propri indicatori di risultato); provincia di Pisa (ha risposta di ‘no’ perché “non è stato adottato il piano della performance, mentre i report del controllo di gestione sono uno dei presupposti nel sistema di valutazione dei dirigenti”); Montecatini T. (spiega la risposta negativa richiamando quella sub n.2.4 circa la mancanza d’un sistema di misurazione e valutazione della performance individuale e organizzativa, ex d.lgs. n. 150/2009).

Proseguendo l'esame dei questionari, viene a questo punto in rilievo la parte relativa al ***controllo sugli equilibri finanziari***, per cui essi (strutturati per acquisire notizie su modalità del controllo - attuazione art. 147-quinquies Tuel, struttura deputata, frequenza delle verifiche - e possibili ricadute della gestione sugli equilibri stessi - valutazione degli effetti degli organismi partecipati sul bilancio dell'ente, disponibilità di cassa rispetto ai pagamenti programmati e scaduti, eventuali procedure di riconoscimento di debiti fuori bilancio o di riequilibrio, monitoraggio sul rispetto del Patto di stabilità) recano (sub §.2.D) n. 6 quesiti (da 2.35 a 2.40), e relativi sottoquesiti, come segue:

- **Q.2.35.** - *L'Ente ha fatto ricorso alla Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell'art. 243-quater del TUEL?* (2.35.a-In caso di risposta positiva, è in corso l'attuazione del piano di riequilibrio?)
- **Q.2.36.** - *E' stato modificato il regolamento di contabilità tenendo conto delle disposizioni di cui all'art. 147-quinquies del TUEL?* (2.36.a-In caso di risposta positiva, indicare con quale unità organizzativa e con quali metodologie).
- **Q.2.37.** - *Nell'ambito del controllo sugli equilibri finanziari indicare: -la frequenza con cui il Consiglio Comunale verifica il permanere degli equilibri di bilancio; -se è effettuata una valutazione degli effetti prodotti dai risultati di gestione degli organismi esterni, sul bilancio finanziario dell'ente* (2.37.a-Riferire sugli esiti del monitoraggio).
- **Q.2.38.** - *E' stato verificato, in corso di esercizio, se il programma dei pagamenti sia compatibile con le disponibilità di cassa?* (2.38.a-E' stato riscontrato se le disponibilità di cassa, alla data di riferimento della relazione, siano capienti rispetto all'importo totale di fatture, notule, richieste di pagamento, incluse spese per il personale e ratei di ammortamento dei prestiti scaduti alla stessa data?

(2.38.b-Evidenziare eventuali criticità emerse).

- **Q.2.39.** - *Sono in corso procedure per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio (ex art. 194 TUEL), o altre passività non coperte da impegno di spesa e non ancora sottoposte a tali procedure?* (2.39.a-In caso di risposta positiva, si forniscano informazioni dettagliate in riferimento alle sentenze esecutive, alla ricapitalizzazione, alle procedure espropriative o di occupazione d'urgenza, ai lavori pubblici di somma urgenza).
- **Q.2.40.** - *Descrivere lo stato del monitoraggio sul rispetto del Patto di stabilità interno.*

Orbene, riguardo al primo punto, tra i n. 65 enti in esame solo il comune di Pescia ha, correttamente, dichiarato di aver fatto ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale ex art. 243-bis Tuel e che essa è in corso (**quesiti n.2.35 e n.2.35/a**); il che collima coi documenti agli atti della Sezione, che infatti nell'esercizio 2013 ha, con delibera 27.11-23.12.2013 n.278/2013/PRSP, giudicato la non congruenza ai fini del riequilibrio del piano adottato dal comune ¹⁸²; delibera annullata dalle Sezioni riunite giurisdizionali in speciale composizione ex art. 243-quater, comma 5, Tuel, che, con sentenza 18.3.2014 n. 3, accogliendo il relativo ricorso del comune di Pescia, hanno acceduto a una valutazione di attendibilità e di congruenza del piano, con effetti sostanziali sulla gestione finanziaria del Comune, chiamato a darvi esecuzione.

¹⁸² Il comune di Pescia, con delibera C.C. 5.4.2013 n.18, immediatamente esecutiva, trasmessa alla Sezione con nota 9.4.2013 n.10134 (ricevuta il 10.4.2013 prot.3239) ha deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio ex art.243-bis; e poi, con delibera C.C. 3.6.2013 n.31, immediatamente esecutiva, ha approvato il piano di riequilibrio pluriennale, che, corredato del parere favorevole dell'organo di revisione, è stato inviato alla Sezione con nota 11.6.2013 n.15838 (ricevuta il 18.6.2013 n.4624). Con nota 9.10.2013 n.84911 (ricevuta il 28.10.2013 prot. 5852) il Ministero dell'Interno, Dipartimento affari interni e territoriali - Direzione centrale finanza locale, ha trasmesso alla Sezione la propria Relazione istruttoria sul piano.

Sul secondo punto, sono n. 35¹⁸³ gli enti che hanno dichiarato (anche se Bagno a R. solo nel 2° semestre) di avere modificato il regolamento di contabilità secondo l'art.147-quinquies Tuel¹⁸⁴ (**quesito n.2.36**); cui vanno aggiunti (per totali n.60 enti): n.6 enti i quali pur avendo risposto 'no' hanno tuttavia precisato o che il regolamento di contabilità era già conforme alle norme in parola (comune di Carrara) o che è stato disposto in merito nel Regolamento sui controlli interni (Sansepolcro, Follonica, Capannori, Monsummano T., provincia di Arezzo); n.19 enti che pur avendo risposto 'no' senza specificazioni (forse per non corretta interpretazione del quesito) di fatto si sono adeguati all'art.147-quinquies Tuel cit. *disciplinando* (più o meno dettagliatamente) il controllo *de quo* nel regolamento sui controlli interni¹⁸⁵. Di talché, gli enti che *sic et simpliciter* non hanno modificato il regolamento di

¹⁸³ Arezzo, Montevarchi, S.Giovanni V.; Bagno a R., Borgo S.L., Certaldo, Empoli, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Reggello, Scandicci, Sesto F., Signa; Livorno, Cecina, Collesalvetti, Rosignano M.; Camaiore, Massarosa; Pisa, Cascina, Ponsacco, Pontedera, S.Miniato; Montecatini T.; Prato, Montemurlo; provincie di Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Pisa, Pistoia, Prato.

¹⁸⁴ Art.147-quinquies (Controllo sugli equilibri finanziari) – “**1.** Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità. **2.** Il controllo sugli equilibri finanziari è disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente ed è svolto nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, e delle norme che regolano il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione. **3.** Il controllo sugli equilibri finanziari 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.”.

¹⁸⁵ In particolare: **(A)** in alcuni casi, senza rinvio (se non generico) e/o integrazione al regolamento di contabilità (*Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Grosseto, provincia di Massa*); **(B)** in altri, rinviando, per quanto non previsto e/o per le modalità di svolgimento del controllo, al regolamento di contabilità (*Lucca, S.Giuliano T., Siena, Pontassieve, Pistoia*); **(C)** in altri ancora, richiamando e/o integrando espressamente la disciplina del regolamento di contabilità (*Cortona, Firenze, S.Casciano V.P., Altopascio, Agliana, Pescia, Quarrata, Colle V.E., Poggibonsi*).

contabilità a seguito dell'entrata in vigore dell'art.147-quinquies Tuel sono n.5: Piombino, Pietrasanta, Massa, Viareggio, provincia di Siena) ¹⁸⁶.

L'unità organizzativa deputata al controllo in discorso (**quesito 2.36/a**) risulta, per la totalità degli enti che hanno risposto positivamente (e, tra gli altri 7, anche per Sansepolcro), il Servizio finanziario (variamente denominato) con il coinvolgimento del Responsabile e, in alcuni casi, degli altri organi di governo e dei revisori; tra le metodologie adottate sono stati segnalati incontri, riunioni, monitoraggi, vigilanza dei revisori, verbali e relazioni periodiche.

Scendendo ai dettagli inerenti modalità e contenuto del controllo sugli equilibri finanziari, il questionario chiede anzitutto (**quesito n.2.37**) di specificare (**1**) con quale frequenza il Consiglio Comunale provveda a verificare la permanenza degli equilibri finanziari: e sul punto n. 34 enti hanno dichiarato di provvedere almeno annualmente, alla scadenza del 30 settembre prevista dall'art. 193 Tuel testo previgente (ricognizione stato di attuazione dei programmi e verifica degli equilibri generali di bilancio) ¹⁸⁷; n. 14 enti due volte all'anno, al 30 settembre nonché al 30 novembre in fase di

¹⁸⁶ N.1 (*Viareggio*) ha risposto 'no' precisando di aver provveduto nel regolamento sui controlli, nel quale, però, ha inserito un mero richiamo al controllo sugli equilibri finanziari; n.3 (*Piombino, Pietrasanta, Massa*) han risposto 'no' senza specificazioni e nel regolamento sui controlli hanno *previsto* il controllo *de quo* rinviando al regolamento di contabilità; n.1 (*provincia di Siena*) ha risposto 'no' precisando che *“la revisione del regolamento di contabilità è in corso per recepire le novità relative all'armonizzazione dei sistemi contabili disposta con il D.Lgs. n. 188/2011”*.

¹⁸⁷ Cortona, S.Giovanni V.; Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Empoli, S.Casciano V.P., Sesto F.; Grosseto, Follonica; Livorno, Cecina, Piombino; Lucca, Altopascio, Capannori, Massarosa, Pietrasanta, Viareggio; Carrara; Pisa, Cascina; Agliana, Monsummano T., Montecatini T., Quarrata; Prato; Poggibonsi; provincie di Arezzo, Grosseto, Livorno, Massa, Pisa, Pistoia.

assestamento al bilancio di previsione ex art. 175 Tuel¹⁸⁸; e i rimanenti n. 17 enti hanno riferito di effettuare, oltre alle predette scadenze, più verifiche infrannuali, ad ogni variazione di bilancio o periodicamente (ogni trimestre, quadrimestre o semestre)¹⁸⁹; **(2)** se è effettuata la valutazione degli effetti prodotti dai risultati di gestione degli organismi esterni sul bilancio dell'ente: e sul punto hanno risposto positivamente n.51 enti¹⁹⁰ (anche se n. 1 solo nel secondo semestre e n.2 solo nel primo¹⁹¹), e 'no' gli altri n.14¹⁹² (anche se n.4 di essi hanno poi risposto al quesito successivo)¹⁹³; ed altresì **(3)** di riferire sugli esiti del monitoraggio (**quesito n.2.37/a**), come segue:

- n.14 enti non hanno risposta¹⁹⁴ (rientrano, salvo la provincia di Siena¹⁹⁵, tra quelli che hanno risposto 'no' al

¹⁸⁸ Arezzo, Sansepolcro; Firenze, Certaldo, Lastra a S., Reggello, Signa; Camaiore; S.Giuliano T.; Pistoia; Montemurlo; Siena; provincie di Firenze e Siena.

¹⁸⁹ Montevarchi; Bagno a R., Castelfiorentino, Figline V., Fucecchio, Pontassieve, Scandicci; Collesalveti, Rosignano M.; Massa; Ponsacco, Pontedera, S.Miniato; Pescia; Colle V.E.; provincia Lucca e Prato.

¹⁹⁰ Arezzo, Montevarchi, Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Certaldo, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, S.Casciano V.P., Scandicci, Sesto F.; Grosseto, Follonica; Livorno, Cecina, Piombino, Rosignano M.; Lucca, Camaiore, Capannori, Pietrasanta, Viareggio; Pisa, Cascina, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Montecatini T.; Montemurlo; Siena, Poggibonsi; province di Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Massa, Pistoia, Prato, Siena; *nonché* (i chiarimenti sulla risposta 'no' consentendo di ritenerla frutto di fraintendimento del quesito) Prato e provincie di Arezzo e Pisa (quest'ultima ha precisato che la valutazione di che trattasi è fatta a consuntivo).

¹⁹¹ La Provincia di Prato ha risposto di 'si' solo nel 2° semestre, richiamando in nota "*la relazione allegata alla delibera consiliare n.40/2013*" peraltro non allegata al referto. Viceversa, i comuni di Grosseto e Siena hanno risposto di 'si' nel primo semestre ma negativamente nel secondo: l'uno, Grosseto, senza fornire ulteriori motivazioni, l'altro, Siena, precisando in nota: "*rapporto sui risultati globali della gestione di Enti e Organismi*" presa d'atto con delibera di CC n. 70 del 26.09.2013".

¹⁹² Cortona, S.Giovanni V.; Empoli, Signa; Collesalveti; Altopascio, Massarosa; Massa, Carrara; Agliana, Monsummano T., Pescia, Quarrata; Colle V.E.

¹⁹³ Si tratta di: Cortona, S.Giovanni V.; Empoli, Collesalveti.

¹⁹⁴ Signa; Altopascio, Massarosa; Carrara, Massa; Agliana, Monsummano T., Pescia, Quarrata; Prato; Colle V.E.; provincie di Arezzo, Pisa e Siena.

¹⁹⁵ La provincia di Siena ha risposto 'si' al quesito precedente.

quesito precedente; n.5 di essi ¹⁹⁶ hanno invece risposto al presente quesito).

- n.1 ente (Cortona, che ha risposto ‘no’ al quesito che precede) ha risposto “al 30/6/2013 non ancora effettuata”.
- n.1 ente (Siena, che al quesito precedente ha risposto ‘si’ nel 1° semestre e ‘no’ nel 2°) ha risposto solo nel 1° semestre, nel senso che l’approvazione dei bilanci degli organismi esterni è in via di completamento al 30.6.2013.
- n.12 enti hanno fornito risposte generiche e incongruenti, descrivendo le modalità del monitoraggio piuttosto che, come richiesto, gli esiti dello stesso ¹⁹⁷.
- n.32 enti ¹⁹⁸ hanno dichiarato di non avere rilevato problemi di sorta (riferendo, di volta in volta: non esservi nulla da segnalare; non aver rilevato alcuna discrasia o criticità o anomalia o situazione pregiudizievole; perdurare gli equilibri finanziari dell’ente, in linea con la previsione di bilancio, e senza necessità di interventi correttivi; stato di attivo o equilibrio di bilancio degli organismi partecipati, con risultati gestionali privi di effetti negativi sul bilancio dell’ente, in particolare mancanza di richieste di ripiano perdite, anzi in alcuni casi - Sansepolcro, Firenze, provincia di Massa - effetti positivi per utili incassati, iscrizione in bilancio comunale di entrate da dividendi, o aumento del valore netto delle partecipazioni sociali).
- n.5 enti hanno riferito di situazioni di criticità riscontrate,

¹⁹⁶ V. note n. 193 che precedono.

¹⁹⁷ Arezzo; Borgo S.L., Castelfiorentino, Figline V.; Grosseto, Rosignano M., Viareggio; Pistoia, Montecatini T.; Montemurlo; provincie di Lucca e Pistoia

¹⁹⁸ Montevarchi, S.Giovanni V., Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Calenzano, Campi B., Certaldo, Empoli, Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, S.Casciano VP, Scandicci, Sesto F.; Follonica, Cecina, Collesalveti, Piombino; Camaiore, Capannori, Pietrasanta; Pisa, Ponsacco, S.Giuliano T., S.Miniato; Poggibonsi; provincie di Firenze, Grosseto, Massa, Prato.

come di seguito sinteticamente descritte:

- Provincia di Livorno: l'analisi e valutazione della documentazione relativa al monitoraggio del 2013 delle controllate, ha rilevato un risultato economico negativo per una società, senza ripercussioni sul bilancio dell'ente.
- Comune di Livorno (nel 2° semestre): criticità che hanno generato ripercussioni prevalentemente finanziarie, pur senza originare particolari problematiche sulla cassa comunale, da imputare: (a) a importanti uscite finanziarie a favore di A.A.M.P.S. per il servizio di igiene ambientale; (b) a ingenti somme da incassare dalle partecipate ASA, LIRI, Casalp e Farma.Li relative ai contratti di servizio.
- Comune di Lucca: dal monitoraggio sui risultati di gestione delle partecipate è emersa sostanziale rispondenza dei risultati e delle previsioni degli atti di programmazione (consentendo quindi all'Ente di reperire dal proprio gruppo ben oltre le risorse programmate), e la riconciliazione delle partite attive e passive verso gli organismi partecipati ha richiesto di procedere al riconoscimento di d.f.b.
- Comune di Cascina: il verbale n.1/2013 sulla verifica degli equilibri finanziari evidenzia che un organismo partecipato (la "Fondazione Sipario Toscana") presenta consistente diminuzione del fondo di dotazione a causa di perdite registrate negli ultimi esercizi finanziari.
- Comune di Pontedera: non è stato necessario procedere a stanziamenti per ripiano perdite delle partecipate, e, rispetto alle previsioni di bilancio 2013, sono state effettuate due variazioni (di cui una sola in diminuzione) di modesta entità sui capitoli di entrata relativi ai dividendi provenienti dalle società partecipate.

Per quanto riguarda la gestione di cassa, tutti gli enti (ad eccezione del comune di Prato) hanno dichiarato di avere verificato,

in corso di esercizio, la compatibilità delle disponibilità di cassa col programma dei pagamenti (**quesito n.2.38**); tutti gli enti (anche se S.Giuliano T. solo per il 2° semestre), con l'eccezione di Massa e di Prato ¹⁹⁹) hanno dichiarato di aver riscontrato, alla data di riferimento della relazione, la capienza della disponibilità di cassa in ordine al totale di fatture, notule, richieste di pagamento, incluse spese per il personale e ratei di ammortamento di prestiti scaduti (**quesito 2.38/a**); e solo n. 29 enti ²⁰⁰ hanno riferito (anche se n.3, Firenze, Rosignano M., Lucca, solamente nel 2° semestre) di avere rilevato delle criticità (**quesito n.2.38/b**), consistenti in carenze di liquidità, ascritte a incertezza e ritardi delle entrate rivenienti da Imu, morosità Tares e morosità ruoli coattivi ²⁰¹, a difficoltà di riscossione del gettito tributario o a ritardo nei trasferimenti, o, più in generale, alla situazione economica ²⁰², alla mancata riscossione di alcune poste del bilancio 2013 con particolare riferimento alle somme dovute da Publiacqua SpA a titolo di canone di depurazione come da accordo di programma” ²⁰³, alla presenza di consistenti residui attivi

¹⁹⁹ Prato, pur avendo risposto 'no' sub n.2.38, ha risposto 'si' sub 2.38/a; e, soprattutto, ha poi risposto sub 2.38/b indicando, tra le criticità rilevate, l'incapienza dei previsti pagamenti nella disponibilità di cassa.

²⁰⁰ Arezzo, San Giovanni V.; Firenze, Calenzano, Campi B., Certaldo, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve; Grosseto; Rosignano M., Piombino; Lucca, Camaiore, Capannori, Massarosa, Pietrasanta, Viareggio; Massa, Carrara; Cascina, S.Miniato; Pescia; Prato (*v. nota n. 199 che precede*); Siena, Colle VE; province di Siena e Grosseto.

Gli altri n.36 o non hanno risposto (Cortona, Sansepolcro; Bagno a R., Borgo S.L., Castelfiorentino, Empoli, Reggello, S.Casciano V.P., Sesto F., Follonica, Livorno, Cecina, Collesalveti, Altopascio, Pisa, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., Pistoia, Agliana, Monsummano T., Montecatini T., Quarrata e Montemurlo; province di Arezzo, Firenze, Livorno, Massa, Pisa e Prato) o hanno dichiarato non essere emerse criticità (Montevarchi; Scandicci, Signa; Poggibonsi; province di Pistoia e Lucca).

²⁰¹ Calenzano, Certaldo, Figline V., Fucecchio, Grosseto, Cascina, S.Miniato, Colle VE.

²⁰² Arezzo, S.Giovanni V., Pontassieve, Piombino, Capannori, Massarosa, Pietrasanta, Massa, Siena, province di Siena e Grosseto

²⁰³ Comune di Lastra a Signa.

rivenienti da annualità pregresse di scarsa esigibilità ²⁰⁴, a cause plurime e diverse riguardanti anche gli effetti delle manovre di finanza pubblica²⁰⁵, a oppure a cause non meglio specificate ²⁰⁶.

Relativamente alla esistenza, o meno, di procedure di riconoscimento di debiti fuori bilancio (da ora in avanti, d.f.b.) ai sensi e per gli effetti ex art. 194 Tuel ²⁰⁷ o altre passività non coperte

²⁰⁴ Comune di Campi Bisenzio.

²⁰⁵ Il comune di Carrara ha dichiarato che *“nel corso del 2013 ha dovuto ricorrere all'anticipazione di tesoreria, in parte per effetto delle problematiche originate dalla normativa relativa alla fiscalità locale (ritardo incasso Tares, sospensione IMU prima abitazione, ritardato incasso fondo di solidarietà), in parte per il pagamento integrale dei debiti c/capitale al 31/12/2013 senza ricorrere all'anticipazione di liquidità da parte della CDP ed in parte per effetto delle problematiche incontrate negli incassi di alcune specifiche partite cui l'Ente sta cercando di porre rimedio”*.

Il comune di Rosignano M.mo ha riferito che *“sta emergendo la necessità di ricorrere ad anticipazioni di tesoreria causate dal disallineamento del gettito tributario rispetto alle necessità di pagamento, da un inasprimento delle manovre di finanza pubblica (Fondo di Solidarietà Comunale 2013 negativo con obbligo di riversamento allo Stato), dai ritardi sulla riscossione di taluni crediti, così come indicato al punto 1.17.a.”*.

²⁰⁶ Così Camaiore, Viareggio e Pescia (che hanno segnalato il ricorso ad anticipazioni di cassa) come pure Firenze e Lucca (che hanno riferito di non avervi fatto ricorso, sopperendo, rispettivamente, con l'utilizzo di entrate a specifica destinazione e di fondi vincolati relativi a giacenze mutui presso il tesoriere). Come già precisato *supra*, alla nota n.199, il comune di Prato, che pure aveva dato risposta positiva al quesito n.2.38/a, ha poi indicato, nella risposta al successivo quesito n.2.38/b, tra le criticità rilevate, l'incapienza dei previsti pagamenti nella disponibilità di cassa.

²⁰⁷ Si riporta, per comodità, l'art.194 (*Riconoscimento di legittimità' di debiti fuori bilancio*); **1.**Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità' stabilita dai regolamenti di contabilità', gli enti locali riconoscono la legittimità' dei debiti fuori bilancio derivanti da: (a) sentenze esecutive; (b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione; (c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società' di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali; (d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità'; (e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità' ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza. **2.**Per il pagamento, l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori. **3.**Per il finanziamento delle spese suddette, ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli articoli 202 e seguenti. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità' di utilizzare altre risorse.”.

da impegno di spesa e non ancora sottoposte a tali procedure (**quesito n.2.39**), la maggior parte degli enti (n. 39) ha risposto negativamente, mentre hanno fornito risposta positiva solo n. 26 enti ²⁰⁸ (ma n. 5 per il solo primo semestre ²⁰⁹, e n. 9 solo per il secondo semestre²¹⁰); i quali hanno altresì fornito dettagliate informazioni sulle sentenze esecutive, le ricapitalizzazioni, le procedure espropriative o di occupazione d'urgenza, i lavori pubblici di somma urgenza (**quesito n.2.39/a**): tutti gli enti (salvo n.4, Campi B., Figline V., Prato e provincia di Livorno) hanno segnalato in prevalenza (anche se talvolta unitamente a fattispecie mettenti capo ad altre tipologie) debiti fuori bilancio di cui alla lett. a) dell'art.194 Tuel (“sentenze esecutive”) specificandone, in alcuni casi, estremi e oggetto; i n. 4 enti testé citati, e non solo (v. tra gli altri, Figline V., Massa, Carrara, Cascina, Pescia, provincia di Firenze), hanno, come già detto, segnalato fattispecie riferibili alla lett. e) dell' art.193 Tuel (“acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191...”), mentre non risultano indicati debiti fuori bilancio sussumibili nelle tipologie di cui alle lett. b) (“copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e istituzioni”) e c) (“ricapitalizzazione [...] di società' di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali”) del medesimo art.193 Tuel, né direttamente quelle sub lett. d) (“procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità”) che però

²⁰⁸ Montevarchi, Sansepolcro; Bagno a R., Campi B., Castelfiorentino, Certaldo, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Scandicci, Grosseto, Follonica; Piombino; Massa, Carrara; Cascina, S.Miniato; Montecatini T., Pescia, Prato; provincie di Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Pistoia, Prato.

²⁰⁹ Fucecchio, Cascina, Montecatini T., provincie di Livorno e Prato.

²¹⁰ Sansepolcro, Campi B., Figline V., Lastra a S., Follonica, Piombino, Pescia, Prato, provincia di Lucca.

risultano sovente segnalate come oggetto di contenziosi che hanno portato a sentenze esecutive. Per quanto riguarda le cifre oggetto di debiti fuori bilancio, esse (laddove sono indicate) presentano la più diversa entità, dal momento che variano da poche migliaia di euro a cifre nell'ordine dei milioni di euro; mentre in pochi casi sono state fornite notizie specifiche sulla provvista finanziaria per la relativa copertura ²¹¹, nella maggior parte dei casi essendo stata dichiarata genericamente la sussistenza di risorse in bilancio od omessa del tutto ogni indicazione al riguardo ²¹².

Giova, da ultimo, segnalare che Pescia e provincia di Firenze hanno dichiarato altresì l'esistenza di consistenti "partite pregresse" e "passività potenziali", e mentre la provincia di Firenze ha segnalato un "costante monitoraggio" nel corso del 2013 senza fornire dati definitivi a fine esercizio, Pescia ha precisato che "con delibera C.C. n.6 del 31.1.2014 sono stati riconosciuti d.f.b. per complessivi euro 970.294,70 finanziati con risorse provenienti dal 2013 per euro 376.357,25 e per euro 593.937,45 da ricercarsi sul bilancio di previsione 2014".

Infine, circa lo stato del monitoraggio sul rispetto del Patto di stabilità interno (**quesito n.2.40**), giova rilevare che tutti gli enti esaminati risultano aver rispettato il Patto per il 2013, come risulta dalle certificazioni inviate al MEF (agli atti della Sezione in allegato

²¹¹ Cfr. "residui passivi accantonati prudenzialmente negli anni precedenti", risorse ordinarie o "proprie del bilancio dell'ente già stanziare", "disponibilità del bilancio di parte corrente", "variazione del bilancio che ha utilizzato l'avanzo di amministrazione 2012", risorse sui capitoli "Oneri straordinari gestione corrente" e "sgravi e restituzione tributi".

²¹² E' appena il caso di evidenziare che tra gli enti che hanno indicato l'adozione della delibera consiliare di riconoscimento di d.f.b., solo i comuni di Montevarchi e di Pescia hanno segnalato l'adempimento all'obbligo di trasmissione dei relativi atti alla Procura regionale della Corte dei conti, previsto dall'art.23 co.5 l. n. 289/2002.

ai questionari ex L. n.266/2055 art.1 co.166 s.), sebbene non tutti abbiano provveduto a descrivere, in risposta al quesito, lo “stato del monitoraggio”. Infatti, alcuni si sono limitati a rispondere in modo generico in entrambi i semestri ²¹³; altri a dichiarare nel primo semestre il rispetto (o previsto rispetto) del Patto (segnalando a volte dati o proiezioni, ma) senza fornire specifiche indicazioni sui monitoraggi e, nel secondo semestre, ad attestare detto rispetto spesso richiamando la certificazione inviata al MEF ²¹⁴; altri (provincia di Arezzo) ad allegare al referto copia delle certificazioni inviata al MEF; altri ancora (Viareggio) a dichiarare nel solo secondo semestre che “viene continuamente monitorato e da queste verifiche emerge li rispetto del patto”. Solo i restanti n.44 enti ²¹⁵ hanno risposto (alcuni negli stessi termini nei due semestri: Arezzo, Bagno a R., Certaldo, S.Casciano V.P., Signa, Colle V.E., provincia di Siena²¹⁶) esponendo procedure e/o risultati ottenuti.

§ § §

²¹³ Cfr. “in linea con il dettato normativo” (Cortona); “monitoraggio continuo con attesa di rispetto dell’obiettivo” (Piombino); “costante ed al 30/6/2013 il bilancio è in linea con gli obiettivi imposti dal patto di stabilità interno” (Altopascio); “in linea con le previsioni” (Massarosa).

²¹⁴ Montevarchi, Calenzano, Campi B., Figline V., Lastra a S., Reggello, Scandicci, Sesto F.no, Cecina, Massa, Ponsacco, Pontedera, Agliana, Pescia e Quarrata.

²¹⁵ Arezzo, San Giovanni V.no, Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Borgo S.L., Castelfiorentino, Certaldo, Empoli, Fucecchio, Pontassieve, S.Casciano VP, Signa; Grosseto, Follonica; Livorno, Collesalveti, Rosignano M.; Lucca, Camaiore, Capannori, Pietrasanta; Carrara; Pisa, Cascina, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Monsummano T., Montecatini T.; Prato, Montemurlo; Siena, Colle V.E., Poggibonsi; provincie di Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Massa, Pisa, Pistoia, Prato, Siena.

²¹⁶ Per Montecatini T. si deve considerare la risposta solo per il 2° semestre, poiché nel 1° l’ente ha (si presume per errore) riportato la risposta al quesito precedente.

Proseguendo l'esame del questionario, viene a questo punto in rilievo la parte relativa al primo delle tre forme di controllo che per l'esercizio 2013 si applicano solo agli enti (n. 13 ²¹⁷) con più di 100mila abitanti, il ***controllo strategico***, per cui esso reca (sub §.2.B) n. 7 quesiti (da 2.5 a 2.9, e da 2.11 a 2.12), e relativi sottoquesiti, come segue:

- ***Q.2.5.*** - *E' stato istituito un sistema di controllo strategico ex art. 147-ter del TUEL, così come introdotto dal d.l. 174/2012, convertito dalla legge n.213/2012? (2.5.a-In precedenza l'Ente aveva organizzato un sistema di controllo strategico? 2.5.b-La funzione di controllo strategico è stata organizzata in forma associata? 2.5.c-Quale struttura esercita il predetto controllo e dove risulta allocata nell'organigramma?)*
- ***Q.2.6.*** - *E' stata effettuata una valutazione sullo stato di attuazione dei programmi, analizzando sia la congruenza che gli scostamenti? (2.6.a-Quali sono gli strumenti di monitoraggio utilizzati?)*
- ***Q.2.7.*** - *Con quale periodicità è effettuato il monitoraggio dello stato di attuazione dei programmi? (2.7.a-Gli esiti del predetto monitoraggio confluiscono nella/e deliberazione/i di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi di cui all'art. 193, comma 2, del TUEL?)*
- ***Q.2.8.*** - *Il controllo strategico analizza gli aspetti economico finanziari connessi ai risultati ottenuti? (2.8.a-Nel caso di risposta positiva, specificarne le metodologie).*
- ***Q.2.9.*** - *Il Controllo strategico, effettua un monitoraggio periodico dello stato di attuazione delle previsioni mettendo a raffronto i tempi previsti e quelli di attuazione delle procedure di gestione? (2.9.a-In caso affermativo, specificare le metodologie).*

²¹⁷ Cioè, le n.10 province e i comuni di Firenze, Prato, Livorno.

- **Q.2.11.** - *Quali metodologie adotta il controllo strategico per monitorare l'impatto socio-economico dei programmi dell'Ente?* (2.11.a-Nell'ultimo esercizio concluso sono stati prodotti report sul controllo strategico? 2.11.b-Nel semestre sono stati prodotti report sul controllo strategico? (solo per la relazione del primo semestre) 2.11.c-In caso di risposta positiva, in entrambi i casi, allegarne copia.).
- **Q.2.12.** - *E' stato messo a punto un sistema di controllo, ex ante ed ex post, teso a verificare la conformità tra gli obiettivi dell'amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché tra gestione ed allocazione delle risorse umane, materiali e finanziarie?*

Va premesso, *in limine*, che, pur essendo solo n.13 gli enti tenuti ad attivare il controllo strategico fin dal 2013, la talora non chiara formulazione dei quesiti (alcuni chiaramente riferibili al nuovo assetto: es. n.2.5; altri riferibili *anche* al 'vecchio': es. il n.2.6 posto che il previgente art.147 Tuel già prevedeva “valutare l'adeguatezza delle scelte in sede di attuazione dei piani...”), ha prodotto talora risposte incomplete o incongruenti per l'incertezza degli enti “non tenuti” sul dovere rispondere o meno. Qualcuno (es. Lucca) non ha risposto ad alcun quesito, alcuni hanno sempre indicato “non ricorre la fattispecie” (es. Cascina), altri (es. Certaldo) hanno risposto così al primo quesito e non hanno risposto ai successivi. E, vieppiù, enti che già avevano un controllo strategico (es. Arezzo, che al primo quesito ha riferito addirittura di far parte, con altri sette enti non toscani, d'un progetto pilota di valutazione delle performance del Dipartimento della Funzione Pubblica col supporto operativo di FormezPA) non sempre hanno risposto ai successivi quesiti, cui hanno invece risposto enti che non l'avevano.

Ciò detto, va precisato che delle risposte degli ‘enti non tenuti’, siccome esulanti dal controllo devoluto alla Corte, il presente referto non dà conto.

Orbene, solamente n. 11 dei n. 13 enti obbligati (sono inadempienti le province di Massa e Siena²¹⁸) hanno riferito di avere istituito un sistema di controllo strategico ai sensi dell’art. 147-ter Tuel (**quesito n.2.5**), riferendo altresì (anche qui escluse le province di Massa e Siena) che già in precedenza avevano organizzato un controllo strategico (**quesito n.2.5/a**). Nessuno di essi ha organizzato il controllo strategico in forma associata (**quesito n.2.5/b**)²¹⁹, ma tutti utilizzano proprie strutture interne (**quesito n.2.5/c**)²²⁰ che hanno

²¹⁸ La *provincia di Massa* ha motivato dichiarando che “poiché l'amministrazione è commissariata non si è dato corso ad una attività di controllo strategico non essendo presente un programma di legislatura”. La *provincia di Siena* (che, come detto, ha dato risposte cumulative sui vari tipi di controllo) ha dichiarato: “Con la revisione del Sistema di Programmazione e Controllo è stata avviata una riflessione sul controllo strategico, anche in virtù delle norme introdotte dal D.Lgs. n. 150/2009, in particolare quelle riguardanti la misurazione e valutazione della performance organizzativa e la valutazione delle politiche. Nel 2012 la Segreteria generale/Direzione generale, Servizio Programmazione e Controllo ha realizzato uno studio sulla configurazione di controllo strategico maggiormente adatto al grado di maturità del Sistema di P&C e alle esigenze conoscitive dei vertici politici/amministrativi dell'ente. Ogni anno in occasione della ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e progetti (art. 193, comma 2 del TUEL) ogni dirigente verifica il grado di realizzazione dei programmi e progetti della RPP e tale verifica è fatta, anche se in modo non strutturato, in occasione dell'aggiornamento della RPP in sede di predisposizione del Bilancio di previsione annuale. Attualmente, considerata anche l'incertezza che dal dicembre 2012 grava sul futuro dell'Ente Provincia, la sperimentazione del controllo strategico in termini di metodologie di valutazione di impatto socio economico delle politiche promosse ha subito un ridimensionamento anche se in occasione della redazione della relazione di fine mandato il servizio programmazione e controllo ha verificato sulla base dei documenti di pianificazione e programmazione e dei report del controllo di gestione il grado di realizzazione e i risultati conseguiti dalle principali linee di intervento attuate nel corso del mandato 2009-2014.”.

²¹⁹ Solo Altopascio (che è tra gli enti ‘non tenuti’ nel 2013) ha risposto positivamente. In merito risulta che, giusta convenzione 28.4.2012 Rep. n.8428, gestisce in forma associata coi comuni di Porcari, Villa Basilica, Montecarlo, le funzioni del Nucleo di Valutazione, e che l’OIV è la struttura di riferimento per il controllo strategico.

²²⁰ Al quesito n.2.5/c hanno risposto oltre a n. 12 degli enti ‘tenuti’ nel 2013, anche altri n. 17 enti “non tenuti” (gli 8 che hanno risposto sì al quesito 2.5 (v. *supra*) e altri 9).

indicato, riconducibili al Direttore Generale²²¹.

Alla domanda diretta a conoscere se sia stato valutato lo stato di attuazione dei programmi, analizzandone sia congruenza sia scostamenti (**quesito n.2.6**), hanno risposto in termini positivi n.11 degli enti ‘tenuti’ (incluso la provincia di Massa ²²², ma escluse quelle di Prato e Siena ²²³), e n. 12 di essi (in questo caso ha risposto anche

²²¹ Provincia di Firenze: Ufficio Controllo Strategico e Controllo di Gestione sotto la direzione del Direttore Generale; Comune di Firenze: Servizio Pianificazione Controllo e Qualità collocato sotto il Direttore Generale; Comune di Livorno: 1° semestre: Staff Segretario /Direttore Generale, 2° semestre: Staff Sicurezza Urbana e Organizzazione, Gabinetto del Sindaco; Provincia di Lucca: Servizio: Organizzazione e personale, politiche comunitarie e di sviluppo. Protezione Civile. Ufficio: Direzione Generale, programmazione e controllo personale, ufficio Assegnato ad interim al Direttore Generale; Provincia di Pisa: U.O. programmazione e controllo, allocata nella struttura afferente il direttore generale; Provincia di Pistoia: Posizione organizzativa implicante direzione di struttura relativa a ‘Supporto tecnico alla programmazione strategica e al controllo strategico, al collegio di Direzione Generale, alla qualificazione dei Settori produttivi e allo sviluppo’, assegnata al Servizio "Sviluppo economico, Attività manifatturiere, Statistica, S.U.A.P., Supporto e Segreteria tecnica all' Associazione Pistoia Futura, Contratti, Gare, Trasporto Pubblico Locale, Autotrasporto merci, Autofficine di revisione, Agenzie Pratiche Automobilistiche, Autoscuole"; Provincia di Prato: l'Unità preposta al controllo strategico è posta sotto la direzione della Direzione Generale (art.4 Regolamento); Comune di Prato: Ufficio Pianificazione strategica, controlli e partecipate, collocato nell'Area amministrativa e risorse, e che *ratione materiae* risponde funzionalmente al D.G. (art.3 Regolamento); Provincia di Grosseto: Organismo di Valutazione, che *ratione materiae* risponde funzionalmente al D.G. (art.16 Regolamento); Provincia di Arezzo: Organismo di Valutazione (struttura “in posizione di staff ovvero esterna alla linea gerarchica interna”), che *ratione materiae* risponde funzionalmente al D.G. (art.4 Regolamento); Provincia di Livorno: Unità di Servizio Staff Centrale di Coordinamento e Controllo, in staff al Segretario Generale (art.3 Regolamento), che riveste anche le funzioni di D.G.

²²² Lascia alquanto perplessi la risposta positiva della provincia di Massa, che ai precedenti quesiti ha risposto di non avere e non aver avuto prima un controllo strategico.

²²³ La provincia di Prato ha dichiarato: “per l'annualità 2013, nel primo semestre non si è proceduto ad una verifica successiva dello stato di attuazione dei programmi in quanto il Bilancio e la RPP sono stati approvati in data 3 luglio 2013. E' stato effettuato comunque un controllo concomitante dell'attuazione degli indirizzi della Giunta e degli obiettivi gestionali comunque realizzati; ma la stessa risposta è stata fornita anche per il 2° semestre. La provincia di Siena ha indicato, nella risposta (aggregata: v. supra) che “ogni anno in occasione della ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e progetti (art. 193, comma 2 del TUEL) ogni dirigente verifica il grado di realizzazione dei programmi e progetti della RPP e tale verifica è fatta, anche se in modo non strutturato, in occasione dell'aggiornamento della RPP in sede di predisposizione del Bilancio di previsione annuale”.

la provincia di Prato ²²⁴) hanno indicato, anche se in modo stringato e poco preciso, gli strumenti di monitoraggio utilizzati (**quesito n.2.6/a**) per lo più quelli proprie del controllo di gestione ²²⁵.

²²⁴ Hanno risposto a tale quesito n.40 enti (38 in entrambi i semestri: tra essi Firenze, Livorno, Prato, e tutte le province, salvo Siena; 2 solo nel 2° semestre) di massima: quelli che han risposto al quesito precedente (oltre Agliana e provincia di Prato).

²²⁵ Per i più (province di Arezzo, Firenze, Livorno, Lucca, Massa, Pisa e Pistoia) sono quelli tipici del controllo di gestione (e la valutazione di realizzazione degli obiettivi ha valenza di breve periodo in quanto riguarda quelli del PEG (Livorno, Lucca, Massa, Pistoia) o della RPP (Pisa e Firenze); per altri (comune di Firenze, comune e provincia di Prato) oltre al monitoraggio in corso d'opera degli obiettivi PEG, "la reportistica ... di attuazione degli obiettivi strategici viene prodotta in seguito alle verifiche - intermedia e finale - dei programmi di cui tali obiettivi costituiscono esplicitazione"; per altri ancora (provincia di Grosseto) pare che il controllo sia svolto non dalla struttura burocratica ma attraverso "consultazione della popolazione con incontri organizzati dagli organi politici" per verificare se l'indirizzo politico-amministrativo soddisfa i bisogni delle popolazione.

Si riportano, ad ogni buon conto, le singole risposte. Provincia di Arezzo: strumenti tipici del c. di g.: analisi scostamenti costi e proventi, stato raggiungimento obiettivi dei servizi e dei dirigenti, monitoraggio indicatori. Provincia di Firenze: avanzamento semestrale dei Programmi e Progetti della R.P.P. tramite apposito sw. Firenze: I° semestre: il sistema informatico di gestione obiettivi PEG/PDO consente il monitoraggio in corso d'opera. II° semestre: La reportistica sullo stato di attuazione degli obiettivi strategici viene prodotta in seguito alle verifiche (intermedia e finale) dei programmi di cui tali obiettivi costituiscono esplicitazione. Un ulteriore strumento di monitoraggio delle politiche strategiche è rappresentato dal report in merito allo stato di attuazione delle attività collegate al progetto "100 luoghi". Per ciascun luogo della città, individuato come punto di osservazione sul territorio dell'attuazione delle politiche prioritarie, viene effettuato un monitoraggio georeferenziato delle attività. A garanzia della partecipazione dei cittadini al progetto, ogni anno sono state svolte assemblee in siti ubicati presso ciascuno dei luoghi di riferimento, per socializzare lo stato di attuazione del programma, acquisire suggerimenti e critiche. Provincia di Grosseto: Consultazione della popolazione in incontri con organi politici. Provincia di Livorno: I semestre: data la interdipendenza fra Piano Strategico e PEG/PDO si provvede alla rilevazione dello stato di attuazione al 30/9 di ogni esercizio; è fatta salva la possibilità da parte dei singoli Dirigenti o del Direttore Generale di segnalare criticità o eventi che comportino modifiche organizzative o gestionali e talvolta della programmazione stessa. II° semestre: E' stato redatto nell'ottobre 2013 il report sullo stato di avanzamento degli obiettivi Peg/Pdo 2013. Livorno: Interviste, software dedicati con la compilazione via web in merito anche alla progressione delle attività e produzione di report dedicati su richiesta. Provincia di Lucca: Monitoraggio attività attraverso l'inserimento dati nel programma di gestione del PEG - Relazione d a parte dei dirigenti sullo stato di attuazione dei progetti -Elaborazione dati Ufficio Programmazione e controllo - Redazione Referto sulla gestione delle attività svolte. Provincia di Massa: Piano Operativo di Gestione. Provincia di Pisa: Reportistica sulla RPP con elaborazione di programmi effettivamente attuati, evidenziazione motivata di scostamenti e individuazione criticità rilevate. Provincia di Pistoia: I singoli Dirigenti predispongono rapporti periodici contenenti informazioni sullo stato di attuazione degli obiettivi assegnati, sulla relativa utilizzazione delle risorse,

Tutti i n. 13 enti ‘tenuti’ hanno riferito in ordine alla periodicità (una, due, quattro volte l’anno) del monitoraggio relativo allo stato di attuazione dei programmi (**quesito n.2.7**)²²⁶, anche qui palesando la commistione tra controllo strategico e controllo di gestione²²⁷; e tutti (eccetto la provincia di Siena, di cui non si desume risposta positiva) ne hanno fatto confluire gli esiti nelle delibere di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi ex art.193, comma 2, Tuel (**quesito n.2.7/a**).

Di contro, solo n.8 enti (Livorno, Prato, provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Lucca²²⁸, Pistoia, Prato), hanno confermato che il controllo strategico analizza gli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti (**quesito n.2.8**); mentre Firenze e provincie di Livorno e Pisa hanno risposto di ‘no’, la provincia di

sul rispetto dei vincoli di contenimento della spesa, sui tempi di realizzazione delle procedure utilizzate rispetto ai termini previsti per la conclusione dei procedimenti, sulla qualità dei servizi erogati e sul grado di soddisfazione della domanda espressa dagli utenti. L’Unità preposta al controllo strategico elabora tali dati e li sottopone all’O.I.V., alla Giunta e al Consiglio Provinciale e al Segretario Generale. Il Consiglio Provinciale confronta i risultati conseguiti con quelli programmati ed adotta le eventuali azioni correttive. Provincia di Prato: Ricognizione dello Stato di attuazione dei programmi. Relazioni Finali di Gestione. Specifici report del D.G. alla G.P. su obiettivi strategici. Prato: Poiché il sistema di pianificazione e controllo prevede il collegamento fra programmi e progetti triennali della RPP e obiettivi annuali PEG, l’avanzamento dei Programmi e Progetti è predisposto in base ai dati provenienti da stato d’avanzamento degli obiettivi annuali, chiesto ai dirigenti. La periodicità prevede redazione di uno stato d’avanzamento infrannuale (entro 30/9) e uno a consuntivo. Per quanto, infine, concerne la Provincia di Siena vedasi quanto da essa dichiarato in relazione al quesito n.2.5 segg., come riportato *supra* alla nota n. 218.

²²⁶ 1 volta/anno (provincie di Grosseto, Massa, Pistoia), 2 volte/anno (Firenze, Prato, provincie di Livorno, Lucca, Firenze, Pisa, Siena), 4 volte/anno (Livorno, provincie di Arezzo e Prato).

²²⁷ Infatti: **(a)** provincie di Grosseto, Massa, Pisa, Pistoia, hanno dichiarato di provvedere almeno annualmente, alla scadenza prevista dal Tuel (30/9) per verifica equilibri e salvaguardia di bilancio; **(b)** Firenze, Prato; provincie di Livorno, Lucca, Siena, hanno dichiarato di provvedere due volte l’anno, al 30/9 e al 30/11 in fase di assestamento al bilancio di previsione; **(c)** Livorno; provincie di Arezzo, Firenze, Prato) oltre a dette scadenze, effettuano più verifiche infrannuali, a ogni variazione di bilancio o periodicamente (ogni trimestre, quadrimestre o semestre).

²²⁸ La provincia di Lucca precisa che la risposta è positiva per “solo aspetti finanziari”.

Massa che ‘non ricorre la fattispecie’ (all’uopo richiamando la risposta al quesito n.2.5 ²²⁹), provincia di Siena ha richiamato la risposta al quesito 2.5. Sulle metodologie utilizzate (**quesito n.2.8/a**) gli enti hanno fornito indicazioni generiche e poco significative, per lo più riconducibili a controllo di gestione e contabilità finanziaria²³⁰.

Sono, invece, n. 11 gli enti tenuti - escluse le provincie di Siena (di cui non si desume la risposta) e Massa (per cui “non ricorre la fattispecie”, come e per i motivi del precedente quesito) - ad aver confermato che il controllo strategico monitora periodicamente lo stato di attuazione delle previsioni confrontando tempi previsti e tempi impiegati (**quesito n.2.9**); ma anche qui, come per il quesito che precede, l’indicazione delle metodologie utilizzate (**quesito n.2.9/a**) appare (salvo che per la provincia di Pistoia, la cui risposta si palesa più esaustiva) generica e poco significativa, per lo più riconducibile a

²²⁹ Cfr. “*Poiché l’amministrazione è commissariata non si è dato corso ad una attività di controllo strategico non essendo presente un programma di legislatura.*”

²³⁰ **P.Arezzo**: informazioni della contabilità analitica desunta dal controllo di gestione; **P.Firenze**: Le metodologie sono costituite da apposito sw di gestione relativo alle informazioni contenute nella RPP in grado di evidenziare lo stato di attuazione dei vari programmi progetti sia in termini finanziari che quantitativi e sono strettamente integrate, con le altre rilevazioni relative al controllo di gestione e con le attività di misurazione e valutazione della Performance previste dagli artt.17 e segg. del Regolamento sull’ordinamento degli Uffici e dei servizi; **P.Grosseto**: Definizione di indicatori per l’analisi degli scostamenti; **P.Lucca**: estrapolazione dati contabilità finanziaria - elaborazione degli stessi attraverso indici prestabiliti - inserimento nei report; **P.Pistoia**: I singoli dirigenti predispongono rapporti periodici contenenti informazioni sullo stato di attuazione degli obiettivi assegnati, sulla utilizzazione delle risorse specificatamente destinate, sul rispetto dei vincoli sul contenimento della spesa, sui tempi di realizzazione delle procedure utilizzate, sulla qualità dei servizi erogati. Sulla base di ciò il Controllo strategico elabora reports periodici; **P.Prato**: Lo stato di attuazione dei programmi e le relazioni finali di gestione contengono la movimentazione delle risorse finanziarie connesse ai risultati ottenuti. Indici complessivi per macro-aggregati di spesa indicano inoltre i risultati complessivi sia con riferimento ai programmi sia con riferimento all’Ente nel suo complesso; **Livorno**: Contabilità analitica collegata alla contabilità finanziaria; **Prato**: in sede di verifica dello stato di attuazione dei programmi e progetti della Relazione Previsionale e Programmatica – che si effettua entro il 30/09 di ogni anno e a consuntivo – si verifica anche il grado di attuazione degli stessi dal punto di vista finanziario.

controllo di gestione e contabilità finanziaria ²³¹. Mentre solamente n.10 di essi - escluse le provincie di Siena (di cui non si desume risposta positiva), di Massa (“non ricorre la fattispecie”, come e per i motivi del precedente quesito) e di Lucca (che non ha risposto) - hanno riferito in ordine alle metodologie adottate dal controllo strategico al fine di monitorare l'impatto socio-economico dei programmi dell'ente (quesito n.2.11), fornendo risposte assai diversificate, per lo più generiche o poco conferenti o riferite a metodologie approssimative, da cui, in linea generale, non sembra

²³¹ P.Arezzo: monitoraggio al 30/9 e al 31/12 dello stato di attuazione degli obiettivi assegnati e tempi di realizzazione rispetto alle previsioni; P.Firenze: Attraverso sw di gestione il PEG per ogni obiettivo individuato rende visibili varie informazioni tra cui fasi di attuazione e relative tempistiche, il cui mancato rispetto incide sullo stato di attuazione dell'obiettivo; P.Grosseto: Definizione di indicatori per l'analisi degli scostamenti; P.Livorno: dato che il PEG/PDO rappresenta la declinazione delle priorità individuate nel Piano Strategico, il monitoraggio dei tempi e delle performance misurabili contenute nel richiamato PEG consente di verificare anche lo stato di attuazione del Piano strategico; P.Lucca: Per l'acquisizione dei dati e informazioni sugli andamenti gestionali l'Ufficio competente per il controllo strategico si avvale dei risultati del controllo di gestione; P.Pisa: nei report sullo stato di attuazione dei programmi per ciascuno dei principali risultati gestionali conseguiti è evidenziato l'eventuale scostamento dalla tempistica prevista in sede di programmazione e fornita la relativa motivazione; P.Pistoia: l'unità preposta al Controllo Strategico elabora reports periodici sui risultati del controllo, da inviare all'O.I.V., al C.P., alla G.P. e al Segretario Generale, recanti indicazioni sintetiche su stato di attuazione dei progetti e utilizzo delle risorse; P.Prato: in fase di programmazione: previsione delle fasi delle attività rilevanti - per il raggiungimento del risultato atteso per i singoli obiettivi. In fase di monitoraggio: movimentazione della tempistica di attuazione delle fasi e analisi degli scostamenti. Utilizzo di specifici indicatori "temporali" (target: entro la data XXXX) nei casi in cui la conclusione di un'attività entro una certa scadenza sia misurazione dell'efficacia e dell'efficienza della gestione; Firenze: "1° semestre: è in corso di implementazione il monitoraggio basato su indicatori specifici degli obiettivi, anche temporali. 2° semestre: La verifica rispetto ai tempi viene effettuata attraverso il monitoraggio degli obiettivi di PEG che, se di sviluppo o miglioramento, sono articolati in fasi temporali per ciascuna delle quali è indicato l'inizio effettivo e la fine effettiva nonché evidenziati gli scostamenti eventuali. E' stata avviata l'implementazione del sistema di monitoraggio con indicatori, anche temporali, specifici degli obiettivi strategici che troverà attuazione a partire dal 2014; Livorno: Interviste ai centri di responsabilità e condivisione con la parte politica dell'amministrazione. Riunioni periodiche. Prato: il monitoraggio avviene attraverso la verifica del grado di realizzazione del Piano della Performance, che riporta le tempistiche previste per la realizzazione delle strategie. Le verifiche avvengono sia infrannualmente (una volta entro il 30/09) che a consuntivo.

emergere un effettivo riscontro positivo ²³².

In ogni caso, solo in n. 8 enti - esclusi Livorno e le provincie di Lucca, Massa, Pisa (che hanno risposto di no) e di Siena (di cui non si desume risposta positiva) - sono stati prodotti nel 2013 dei report sul controllo strategico (**quesito n.2.11/a**) ²³³ - già nel primo semestre solo in due casi: le provincie di Firenze e Pistoia (**quesito n.2.11/b**) - anche se solo n. 5 (provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Pistoia) li hanno indicati ed allegati (**quesito n.2.11/c**)²³⁴. Così come

²³² **P.Arezzo**: bilancio sociale; **P.Firenze**: confronto attraverso le direzioni preposte con soggetti portatori di vari interessi socio economici; **P.Grosseto**: individuazione di specifici indicatori di impatto sul territorio; **P.Livorno**: il modello implementato tende a misurare il grado di soddisfacimento della collettività mediante il rispetto dei tempi/obiettivo attribuiti ai singoli procedimenti amministrativi unitamente ad obiettivi di efficacia interna con evidenti riflessi sul contesto socio-economico (...). E' in corso di definizione una valutazione complessiva degli outcome prodotti dall'azione amministrativa sulla collettività; **P.Pistoia**: i reports dell'unità preposta al controllo strategico recano indicazioni sintetiche su stato di attuazione dei progetti e utilizzo delle risorse; **P.Pisa**: solo strumenti minimali statistici; **P.Prato**: un sistema di Osservatori dei fenomeni socio-economici del territorio in sinergia con la Regione, i cui report sono pubblicati o divulgati con conferenze-stampa; **Firenze**: metodologie ancora non compiutamente definite/attuate. RPP 2013-2015 (delibera C.C. n.39/25.7.2013) individua i criteri generali per la valutazione di impatto sul territorio e di efficacia esterna, ex art.9 del Regolamento sui controlli interni. In particolare sono enunciati alcuni criteri e principi generali. Il passaggio successivo sarà, nel 2014, l'individuazione di indicatori che misurino la realizzazione delle azioni strategiche ed eventuali indicatori di impatto; **Livorno**: nessuna metodologia; **Prato**: utilizzate sia le indagini di customer di cui al quesito 2.10, che gli indicatori di efficacia presenti nel Piano della Performance.

²³³ Il **comune di Firenze** dichiara che nel 2013 sono stati prodotti 2 report sullo stato di attuazione dei programmi e degli obiettivi strategici: il primo riferito alla verifica finale 2012 unito al rendiconto della gestione approvato con del. C.C. n.20/29.4.2013; l'altro è lo stato di avanzamento degli obiettivi strategici, verifica intermedia del settembre 2013 (del. C.C. n.57/18.11.2013). La **P.Grosseto** segnala una relazione di accompagnamento al rendiconto della gestione con stato di attuazione obiettivi strategici della RPP al 30/9/2012 e monitoraggio sullo stato di attuazione degli obiettivi strategici al RPP al 30/9/2013. Con del. n.48/17.12.2013 il C.C. ha approvato il piano della performance organizzativa 2013. **La P. Prato** ha specificato che "è stato prodotto, oltre ai documenti già richiamati, un documento specifico a uso interno della G.C. per relazionare al C.C. sullo stato di attuazione delle strategie indicate nel Programma di Mandato del Presidente - luglio 2012).

²³⁴ Anche se per lo più è difficile considerarli *tout court* report sul controllo strategico (v. verbale delle riunioni del nucleo di valutazione; relazione previsionale e programmatica; ricognizione stato di attuazione dei programmi ex art.193 Tuel; relazione di accompagnamento al rendiconto con stato di attuazione obiettivi RPP;

solo n. 8 enti tenuti - escluse le provincie di Siena (non si desume la risposta) e quelle di Lucca, Massa e Pisa che hanno risposto di no, come il comune di Firenze ²³⁵ - hanno dato risposta positiva all'ultima domanda del questionario sul controllo strategico, tesa a conoscere se sia stato messo a punto un sistema di controllo, *ex ante* ed *ex post*, che verifichi la conformità tra obiettivi dell'ente e scelte dei dirigenti, nonché tra gestione ed allocazione delle risorse umane, materiali e finanziarie (**quesito n.2.12**).

§ § §

referto monitoraggio sullo stato di attuazione degli obiettivi strategici della RPP; piano e relazione sulla performance organizzativa.

²³⁵ Il Comune di Firenze ha risposto 'no', ma specificando, nel 2° semestre, che: *“il sistema di pianificazione e quello sulla valutazione delle performance consentono le verifiche di conformità tra gli obiettivi (strategici e non) e l'attività dirigenziale sia nella fase di assegnazione degli obiettivi di performance organizzativa e individuale sia nella rendicontazione degli obiettivi stessi pur con qualche criticità in corso di valutazione. Gli obiettivi del PEG/PDO-comprendono anche le risorse umane e quelle finanziarie (di parte corrente e d'investimento); ciò permette una valutazione coerente delle risorse associate agli obiettivi medesimi ma non la valutazione inversa, della corretta allocazione delle risorse umane in funzione della distribuzione degli obiettivi tra le varie Direzioni. Da affinare in particolare il raccordo tra pianificazione dei piani occupazionali e attualità delle previsioni di fabbisogno in relazione agli obiettivi che l'ente vuol perseguire, in conformità agli indirizzi di programmazione”*.

Proseguendo l'esame dei questionari, viene ora in esame la parte relativa alla seconda delle tre forme di controllo che per l'esercizio 2013 si applicano solo agli enti (n. 13) con più di 100mila abitanti ²³⁶, il **controllo sugli organismi partecipati**, per cui essi recano (sub §.2.D) n. 8 quesiti (da 2.26 a 2.33), e relativi sottoquesiti, come segue:

- **Q.2.26.** - *E' stata regolamentata e/o predisposta una struttura di controllo sulle società partecipate ai sensi dell'art 147- quater del TUEL, introdotto dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012? (2.26.a-In caso di risposta positiva, indicare gli estremi dell'atto di attuazione, la struttura individuata, la sua allocazione nell'organigramma).*
- **Q.2.27.** - *E' stato attuato l'art. 147, co. 2. lettera d), del TUEL, in merito: a) alla graduale attuazione della norma che impone la redazione del bilancio consolidato? b) in ordine alla verifica di efficacia, efficienza ed economicità della gestione degli organismi esterni dell'ente?*
- **Q.2.28.** - *Indicare quale modello organizzativo e modalità di governance sono stati adottati per il controllo interno, ovvero per il controllo analogo sulle società partecipate.*
- **Q.2.29.** - *Nel caso di organismi partecipati da più Enti pubblici ovvero nelle ipotesi di società mista, sono stati adottati "patti parasociali"? (2.29.a-In caso di risposta positiva specificare l'oggetto e le finalità).*
- **Q.2.30.** - *L'Ente ha stipulato contratti di servizio con tutte le società ed organismi partecipati ai quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali?*
- **Q.2.31.** - *L'Ente effettua il monitoraggio: a) sui rapporti finanziari con la partecipata; b) sulla situazione contabile, gestionale ed organizzativa della partecipata; c) sui contratti di servizio; d) sulla qualità dei servizi erogati; e) sugli effetti*

²³⁶ Cioè, le n.10 province e i comuni di Firenze, Prato, Livorno.

prodotti dai risultati di gestione sul bilancio finanziario dell'ente).

- **Q.2.32.** - *L'Ente effettua periodicamente il monitoraggio sulla solidità economica, patrimoniale e finanziaria degli organismi partecipati? (2.32.a Con quale frequenza?)*
- **Q.2.33.** - *Sono previsti momenti di raccordo tra la gestione degli organismi partecipati e la gestione del bilancio dell'Ente, con specifico riferimento agli equilibri di bilancio? (2.33.a-In caso di risposta positiva, con quale cadenza?).*

Tutti gli enti tenuti - salvo la provincia di Firenze (che l'ha disciplinata ma non resa operativa²³⁷) - hanno confermato di aver regolamentato e predisposto la struttura di controllo sulle “società partecipate” giusta l'art. 147-quater Tuel (**quesito n.2.26**). Tuttavia, sebbene l'art. 147-quater cit. nel riferirsi *tout court* alle “partecipate” mostri di non distinguere: **(a)** la provincia di Arezzo - che ha risposto ‘si’ aggiungendo "*gli strumenti di controllo posti in essere riguardano le società controllate: nel caso di specie una sola società controllata affidataria in house di servizi strumentali*" - ha regolamentato²³⁸ il controllo solo sulle ‘controllate’ (i.e. “*le società di capitali di cui la provincia dispone della totalità del capitale sociale o della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria*”), dunque non su tutte le

²³⁷ La provincia di Firenze ha risposto ‘no’ al quesito (n.2.26), aggiungendo, nel referto del 1° semestre, che “*E’ comunque in corso l’individuazione della struttura competente. Ancorché sia istituita la P.O. “Segreteria generale, Affari generali e Partecipate”, occorre costituire apposita struttura per le funzioni di controllo puntualmente indicate all’art.147-quater.*”; e, in quello del 2° semestre, che: “*Occorre costituire apposita struttura per le funzioni di controllo puntualmente indicate all’art.147-quater. Si precisa comunque che per quanto riguarda le società in house providing l’Amministrazione con dGP n.152 del 29.11.2013 ha approvato linee di indirizzo per l’esercizio del controllo analogo, che rispecchiano il contenuto dell’art.147-quater. Inoltre dall’annualità 2014 è stata avviata un’attività di monitoraggio su atti e provvedimenti le società partecipate dell’Ente ed in particolare gli affidamenti di servizi ed relativi flussi economici.*”.

²³⁸ V. art.5 del Regolamento di disciplina dei controlli interni, approvato con Delibera C.P. 20.12.2012 n.111; articolo che, a dispetto del suo contenuto, è rubricato “*Controlli sulle società partecipate*”.

partecipazioni societarie dell'ente nel 2013 ²³⁹; **(b)**il comune di Prato, che ha risposto 'si', ha regolamentato²⁴⁰ solo il controllo (oltre che sugli enti non societari soggetti a sua 'influenza determinante') sulle "affidatarie dirette secondo i principi dell' in house providing di servizi pubblici locali, strumentali o di interesse generale" e le "controllate e collegate ai sensi dell'art.2359 del codice civile" (precisando che per quelle diverse da queste ultime "la presente parte costituisce solo un compendio di principi non vincolanti"), dunque non su tutte le partecipazioni societarie dell'ente nel 2013 ²⁴¹.

Per quanto concerne la struttura individuata e la sua collocazione nell'ambito dell'organigramma (**quesito n.2.26/a**), essi hanno riferito scelte piuttosto diversificate (ovviamente non ha risposto al quesito la provincia di Firenze). Infatti, un gruppo ha riferito di avere strutturato il controllo *de quo* in modo che esso metta capo al Segretario o al Direttore Generale, come Comune di

²³⁹ Si tratta - in base ai prospetti ex art.1, commi 587, 588, 735, l. n. 296/2006, pubblicati sul sito web dell'ente - di: **(1)**Arezzo fiere e congressi srl (quota comunale 10,42%, poi salita al 13,12%); **(2)**Arezzo telematica spa (72,75%); **(3)**Banca popolare etica scpa (0,007% poi scesa allo 0,001%); **(4)**Consorzio alpe luna scarl (10,00%); **(5)**Consorzio Arezzo innovazione (20,00%); **(6)**Fidi toscana spa (0,04%); **(7)**Nuove acque spa (0,15%); **(8)**Polo universitario (3,90%); **(9)**Sat spa (0,23%); **(10)**Societa' consortile energia toscana scarl (0,42%); **(11)**Cortona sviluppo srl (0,71%); **(12)**Etruria innovazione scpa (7,41%; il 14/10/2011 l'assemblea straordinaria ha deciso la messa in liquidazione); **(13)**L.f.i. spa (5,30%); **(14)**S.i.l. scarl (2,87%); **(15)**Valdarno sviluppo spa (11,24%; il 14/10/2011 l'assemblea straordinaria ha deciso la messa in liquidazione).

²⁴⁰ V. art.15 del Regolamento sui controlli interni (Delibera C.C. 11.4.2013 n.22).

²⁴¹ Si tratta - sulla base delle Relazione della G.M. sui Rendiconti relativi agli anni 2012 e 2013 - di: **(1)**Asm spa (quota comunale: 99,8%, poi salita al 99,8004%); **(2)**Consiag spa (37,8%, poi scesa al 36,6%); **(3)**Edilizia Pubblica Pratese spa (67,51%); **(4)**Fidi Toscana spa spa (0,1%, poi scesa allo 0,0835%); **(5)**F.i.l. spa (18%, poi dismessa); **(6)**Firenze Fiera spa (7,29%, poi salita al 7,293%); **(7)**Gida spa (46,92%); **(8)**Interporto della Toscana Centrale spa (45,471%); **(9)**Mps - Banca per le imprese spa (0,0001%); **(10)**Politeama Pratese spa (35%); **(11)**Pratofarma spa (20%); **(12)**Publiacqua spa (0,06%); **(13)**So.Ri. spa (89,86%); **(14)**Consiag Servizi srl (1%); **(15)**Panglos scooparl (5%); **(16)**Pin sconsarl (20,44%); **(17)**Publies - Energia Sicura srl (1%); **(18)**Creaf srl (10,76%); **(19)**Asm servizi srl (99,8%); **(20)**Banca popolare etica scoop (0,001%).

Livorno²⁴², Provincia di Livorno²⁴³, Comune di Prato²⁴⁴, Provincia di Prato²⁴⁵, e Provincia di Arezzo ²⁴⁶. La Provincia di Lucca ha, invece, una struttura in staff al Presidente (Servizio società partecipate, fundraising e sponsorizzazioni).

Altri, come la Provincia di Massa ²⁴⁷ e quella di Pistoia ²⁴⁸, e il Comune di Firenze ²⁴⁹, hanno strutture poste nel Servizio Finanziario.

La Provincia di Pisa ha un sistema basato sull'Ufficio società partecipate (funzione svolta dal Servizio Sviluppo Economico, allocato nel Dipartimento per lo sviluppo Locale), che raccorda ente ed organi societari e coordina e supporta gli altri servizi (che gestiscono i rapporti di contenuto tecnico con le società); e parimenti nella Provincia di Grosseto il controllo è coordinato dal dirigente di

²⁴² Gruppo di indirizzo e Gruppo operativo sotto la direzione di S.G. (o D.G., se c'è).

²⁴³ Gruppo di lavoro, in staff al S.G., per le società controllate.

²⁴⁴ Ufficio Partecipate dipendente dalla D.G. e Comitato di controllo, composto da S.G., o D.G. se c'è, dirigente Servizi finanziari, dirigente Ufficio partecipate, dirigente Ufficio Pianificazione e controllo, dirigenti responsabili di contratti di servizio affidati alle partecipate.

²⁴⁵ All'organizzazione del sistema dei controlli partecipano S.G., dirigenti dei Servizi, cui spetta la verifica di efficacia ed efficienza dei servizi erogati dalla partecipata, e la Unità Operativa di Controllo su regolarità amministrativa e società partecipate, costituita con decreto del S.G. con personale interno, cui compete l'istruttoria e la raccolta e sistematizzazione dei dati afferenti i rapporti con le partecipate.

²⁴⁶ Dichiarò che "la struttura individuata a coordinare tale controllo è il Direttore generale", che, infatti, ex art.5 regolamento sui controlli, coordina un gruppo di controllo composto da dirigenti e tecnici dell'ente che valuta le attività relazionate dalla società, coordina il controllo economico-patrimoniale della società e l'ufficio di presidenza che per tutte le partecipate predispose una relazione annuale.

²⁴⁷ V. Ufficio società partecipate, collocato di norma e salvo diversa disposizione PEG, nel Settore Finanziario; si raccorda col dirigente risorse umane per l'indirizzo e controllo sulla gestione del personale da parte delle partecipate e con i Settori provinciali competenti per ogni singola società.

²⁴⁸ Il coordinamento tecnico del controllo spetta al dirigente del Servizio Finanziario e Sistema delle partecipazioni, all'uopo con la partecipazione degli altri dirigenti.

²⁴⁹ Nella Direzione Risorse Finanziarie è allocato un servizio denominato "Società Partecipate", cui è preposta una figura dirigenziale.

apposita “*struttura competente in materia di rapporti con le partecipate*”, funzione in atto assegnata all'Inter-Area Patrimonio e Protezione civile ²⁵⁰, (che altresì effettua il controllo societario e quello sull'efficienza gestionale) coadiuvato dai responsabili apicali interessati dall'attività della partecipate (i quali svolgono il controllo sull'efficacia gestionale).

Infine, la Provincia di Siena si è limitata a riferire che il controllo è esercitato congiuntamente da organi di governo, dirigenti di settore competenti per materia, Servizio finanziario per la rilevazione dei risultati complessivi della gestione, e dall'ufficio partecipate, che, collocato all'interno del settore AA.GG., fornisce supporto tecnico amministrativo a tutti gli altri soggetti.

Diversificate sono state anche le risposte circa l'avvenuta attuazione dell'art.147 co.2 lett. d) (**quesito n.2.27**) circa:

- **a)** *la graduale attuazione della norma che impone la redazione del bilancio consolidato*, cui hanno risposto negativamente le provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Lucca, Massa ²⁵¹, Pisa, Prato; quella di Pistoia, che “non ricorre la fattispecie”; la provincia di Siena ha dichiarato che sta “verificando le modalità di redazione del bilancio consolidato anche in relazione alle novità che saranno introdotte dall'entrata in vigore della riforma sull'armonizzazione”; ed hanno risposto

²⁵⁰ Così dopo la riorganizzazione giusta del. G.P. 20.11.2012 n.228. In precedenza la funzione era assegnata all'Inter-Area politiche finanziarie e patrimoniali (v. referto 1° semestre) o Inter-Area Gestione e Sviluppo risorse interne (referto 2° semestre).

²⁵¹ Essa ha risposto negativamente in entrambi i semestri, ma nel primo ha dichiarato, in nota, che “verranno adottate opportune metodiche entro il 31/12/2013 per il consolidamento del bilancio, peraltro minimale, dell'unica società controllata”, e nel secondo ha poi aggiunto che “Così come previsto dal D.L. 118/2011, a seguito delle procedure di armonizzazione dei bilanci pubblici, si adotteranno le opportune metodiche per il bilancio consolidato”.

positivamente solo la provincia di Livorno e i comuni di Firenze ²⁵², Livorno e Prato). Tuttavia, va rilevato che le modifiche apportate all'art.147-quater, comma 5, Tuel dall'art.9, comma 9-ter, d.l. 31.8.2013 n.102 conv. con l. n.124/2013, ha reso obbligatoria la redazione del bilancio consolidato solo a decorrere dall'anno 2015.

- **b)** *la verifica di efficacia, efficienza ed economicità della gestione degli organismi esterni dell'ente:* cui han dato risposta negativa le province di Arezzo, Firenze, Lucca e Massa, e positiva gli altri 9 enti obbligati ²⁵³.

Alla domanda concernente il modello organizzativo e le modalità di *governance* adottati per il controllo interno, ovvero per il controllo analogo sulle società partecipate (**quesito n.2.28**), gli enti hanno fornito risposte discorsive che si palesano di difficile categorizzazione, alla stregua delle quali, peraltro, risulta arduo, in ordine al modello dell' *in house providing*, valutare l'intensità del

²⁵² Il comune di Firenze ha aggiunto nel primo semestre ha aggiunto che “L'ente ha provveduto a consolidare le spese del personale ai sensi dell'art.76 D.L. n.172/2008, come modificato dall'art.20 co.9 D.L. n.98/2011. Ha inoltre provveduto alla parifica delle posizioni debitorie/creditorie con tutte le società partecipate dell'Ente, in ottemperanza dell'art. 6 del D.L. 95/2012.”.

²⁵³ La provincia di Pisa ha dichiarato che vengono verificati semestralmente i risultati economico-patrimoniali e finanziari delle società; vengono convocate semestralmente in sede di Commissione Consiliare per illustrare l'attività ed i risultati di bilancio chiuso e in corso nonché le attività da realizzare per l'esercizio successivo, vengono inoltre richieste ad ogni società le previsioni contabili al 31 dicembre per l'esercizio in corso e quelle relative all'esercizio futuro. Inoltre, il servizio provinciale competente per materia che abbia affidato a una società un servizio mediante contratto verifica il raggiungimento degli standard quantitativi e qualitativi.

Il comune di Firenze ha specificato nel primo semestre che “il controllo sullo svolgimento dei servizi in conformità ai disciplinari viene effettuato dalle singole Direzioni competenti per materia. Il controllo generale, anche con riferimento all'art.170 co.6 Tuel, nonché alla redazione del bilancio consolidato, spetta alla direzione risorse finanziarie con specificità del Servizio Società partecipate. E' in corso di sviluppo un modello organizzativo che valorizzando il Servizio Società partecipate, centralizzi il controllo anche degli altri organismi gestionali esterni.”.

controllo sulla partecipata e la sua idoneità ad integrare il richiesto ‘controllo analogo’ a quello esercitato sui propri servizi. In particolare:

- Provincia di Arezzo: si è limitata a trascrivere l’art. 5 del regolamento sui controlli interni che disciplina “modalità e procedure con le quali l’ente esercita le funzioni di indirizzo, programmazione e controllo sulle società controllate... [cioè] ai fini del presente regolamento, le società di capitali di cui la provincia dispone della totalità del capitale sociale o della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria”.
- Provincia di Firenze: ha dichiarato che il controllo interno è organizzato secondo il Regolamento dell’ente sui controlli interni; il controllo analogo sulle società *in house* è effettuato in base agli Statuti ed ai contratti di servizio.
- Comune di Firenze: ha dichiarato (1° semestre) che il controllo analogo sui servizi è affidato alle singole direzioni competenti per materia, mentre un controllo generalizzato, anche in ragione della parcellizzazione su più settori del controllo analogo, che necessita di una regia unica con analisi dei dati di bilancio, compete al servizio Società Partecipate della Direzione Servizi Finanziari. Resta allocato presso le singole direzioni il controllo totale sugli organismi partecipati non societari. Successivamente (2° semestre) ha aggiunto che presso la Direzione risorse finanziarie è allocato il “Servizio società partecipate”, cui è preposto un dirigente, che, ferma la competenza esclusiva in materia di equilibri finanziari, si avvale e in qualche modo coordina l’attività di controllo prevalentemente gestionale delle varie Direzioni titolari di contratti o disciplinari di servizio. A tale fine l’art.20 del Regolamento sui controlli del 2013 prevede l’inoltro da parte delle società della documentazione necessaria al monitoraggio, ciascuno ovviamente per quanto di competenza, delle relative informazioni. Allo scopo di migliorare ulteriormente la qualità dei controlli e garantirne omogeneità procedurali, nell’anno 2013 al servizio in questione è stato assegnato (v. delibera G.C.

11.8.2013 n.277) apposito obiettivo strategico (“Focus su partecipate”) teso a valorizzarne il ruolo di cabina di regia, estendendolo agli enti partecipati non societari, per i quali a oggi provvede autonomamente ciascun settore di riferimento. Per il controllo analogo, secondo quanto riferito dalla Direzione risorse finanziarie, ne sono attuate forme congiunte sulle società partecipate da più enti pubblici (Casa SpA, Linea Comune SpA, CET scarl), svolte attraverso organismi appositamente individuati. I componenti dei consigli di amministrazione delle società sottoposte a controllo analogo sono nominati direttamente dal Sindaco, ex art.2449 c.c., o designati, nel caso di società a partecipazione di più enti pubblici, dai predetti organismi, e l’istruttori relativa alle nomine fa capo a Gabinetto del Sindaco (ferme restando le competenze dei soggetti cui è attribuito *ex lege* il controllo su incompatibilità e inconfiribilità).

- Provincia di Grosseto dichiara (con evidente riferimento al solo ‘controllo analogo’) che “le tipologie di controllo previste nel regolamento sono”: *Controllo societario*, in capo al Dirigente della Struttura competente sulle partecipate (monitoraggio di atto costitutivo, statuto e aggiornamenti; monitoraggio dell’ Odg, della partecipazione alle assemblee soci e relative deliberazioni; monitoraggio del rispetto degli adempimenti di legge a carico delle società), *Controllo sull’efficienza gestionale*, in capo al Dirigente della Struttura competente sulle partecipate col supporto dei Servizi finanziari (monitoraggio del bilancio di previsione; monitoraggio periodico sullo stato di attuazione dello stesso e analisi dei relativi scostamenti; monitoraggio consuntivo attraverso l’analisi dello scostamento col bilancio di previsione e l’analisi degli indici e dei flussi); *Controllo sull’efficacia gestionale*, spettante ai dirigenti dei servizi cui afferiscono le partecipazioni (definizione preventiva degli obiettivi gestionali a cui devono tendere le società non quotate partecipate, dei contratti di servizio e degli impegni qualitativi anche attraverso eventuali carte di servizio; monitoraggio periodico sullo stato di attuazione degli

obiettivi gestionali, sul rispetto degli indicatori previsti dal contratto di servizio e degli impegni qualitativi assunti attraverso anche eventuali carte di servizio; monitoraggio finale su raggiungimento degli obiettivi, rispetto di indicatori previsti dal contratto di servizio e impegni qualitativi assunti attraverso anche eventuali carte di servizio).

- Provincia di Livorno: “E' stato adottato apposito regolamento consiliare (richiamato sopra) diretto al controllo ex ante, concomitante ed ex post sulle società controllate. Ciò mediante l'approvazione da parte dell'ente di documenti di programmazione (budget economico preventivo, piano strategico e nota delle variazioni patrimoniali) oggetto di controllo in corso di gestione ed a consuntivo.”.
- Comune di Livorno: l'ente ha anzitutto richiamato lo strumentario normativo di cui si è dotata per l'esercizio del controllo analogo sulle partecipate: a) delibera C.C.n.187/2006 (“*Linee di governo delle società controllate*”); b) delibera C.C. n.95/2009 (“*Modalità operative per l'espletamento delle funzioni d'indirizzo e di controllo da parte dell'Amministrazione comunale ed indirizzi per la nomina, la designazione e la revoca dei rappresentanti presso enti, aziende ed istituzioni*”); c) delibera G.C. n.443/2010 (“*Criteri per la determinazione dei compensi spettanti ai componenti dell'organo amministrativo ed al collegio sindacale delle società possedute interamente dal Comune di Livorno (direttamente ed indirettamente)*”). Ha poi specificato, circa le “modalità di governance operativa delle attività di controllo e di indirizzo delle società partecipate”, che viene effettuata: (a) l'analisi trimestrale dei report economico/finanziari delle società controllate e collegate, con particolare riferimento a quelle che gestiscono servizi pubblici locali, in affidamento diretto o in gara; (b) l'analisi economico/patrimoniale e finanziaria dei bilanci d'esercizio delle partecipate (controllate, collegate e non) prima dell'approvazione nelle relative assemblee; (c) per le società controllate affidatarie di un servizio pubblico *in house* e per le altre società controllate, l'analisi preventiva relativa ai punti

all’Odg di tutte le assemblee (ordinarie e straordinarie), con particolare riferimento a Piani d’impresa, Piani industriali, Assunzioni di finanziamento, Esternalizzazioni o Internalizzazioni di servizi, Budget economici e personale modifiche statutarie ed operazioni societarie straordinarie.

- Provincia di Lucca: ha dichiarato: “Messa a punto graduale di un programma di *governance* che possa integrare al meglio:
◆la pianificazione e la programmazione dell’Ente per orientare le decisioni nei confronti degli organismi partecipati e dare indicazioni operative ai rappresentanti negli organismi;
◆la rilevazione dei dati delle partecipate, al fine di effettuarne la valutazione rispetto agli obiettivi programmati e fornire indirizzi sempre aggiornati alle società tramite i propri rappresentanti, al fine di influire sulla gestione per la realizzazione degli obiettivi stabiliti, il tutto in un circuito di informazioni e direttive che permetta all’Ente l’effettiva influenza sulla gestione degli organismi partecipati; ◆per quanto attiene il controllo analogo sulla S.E.VA.S. srl si allega statuto (vedere art. 4).
- Provincia di Massa: ha dichiarato: “Nel caso dell’unica società *in house* e controllata si prevede un controllo analogo tramite l’approvazione di specifici budget di costo e di attività, con cadenza annuale, una opportuna reportistica e la possibilità di imposizione di un diritto di veto su qualunque atto del Consiglio di Amministrazione della società stessa.”.
- Provincia di Pisa: ha dichiarato che giusta la sezione D del regolamento dei controlli, il controllo analogo è strutturato in base al “modello dipartimentale”, adottato dall’ente: dentro il Dipartimento Sviluppo Locale, il Servizio Sviluppo Economico, con la collaborazione del responsabile del servizio economico-finanziario, crea e mantiene un collegamento stabile tra l’Ente e le sue società, operando in stretta sinergia col C.P., l’Organo di Governo ed i Servizi competenti per materia. Il controllo analogo è esercitato: in fase di costituzione della società mediante elaborazione di statuti recanti clausole di *governance* che rafforzino il potere di

indirizzo e controllo dell'ente; mediante una penetrante azione propulsivo-propositiva sulle linee e/o decisioni strategiche ed operative della società. In particolare, la Provincia elabora gli atti d'indirizzo e verifica la coerenza dei piani industriali, definisce i contratti di servizio e verifica le attività intraprese nel rispetto di standards di qualità, quantità ed economicità; raccoglie ed analizza semestralmente i dati economico-finanziari al fine di individuare opportune azioni correttive anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'Ente; partecipa alle decisioni strategiche quali ... realizzazione di investimenti e modalità di finanziamento, acquisizione di partecipazioni in società, gestione di nuovi servizi e/o attività... La Provincia verifica il rispetto dei principi di cui al d.lgs.163/2006 nell'acquisizione di beni e servizi, dei principi di cui all'art.35 d.lgs. n.165/2001 relativamente all'assunzione di personale e affidamento di incarichi di studio, ricerca e consulenza nonché il rispetto delle varie disposizioni normative. Nel caso di società partecipate da più enti pubblici, il controllo è esercitato congiuntamente dai soci, previa stipula di convenzione, ex art. 30 Tuel, (Agenzia Energetica Pisana srl e Navicelli spa).

- Provincia di Pistoia: sono stabiliti nel Titolo V della delibera C.P. 7/3/2013 n.40 (Regolamento sui controlli interni.). In particolare i rappresentanti della Provincia nominati negli organismi hanno l'obbligo di assolvere al loro incarico in modo da garantire il rispetto delle norme, degli indirizzi impartiti dal Consiglio, secondo quanto stabilito dalla delibera C.P. 13/11/2007 n.325 ("Indirizzi per l'adozione di strumenti di presidio e informazione in ordine alle società a partecipazione della Provincia. Ricognizione delle procedure e delle relative competenze degli Organi Provinciali").
- Provincia di Prato: s'è limitata a dichiarare che il modello di *governance* è stato disciplinato dall'art.24 del Regolamento per la disciplina dei controlli interni DCP 11/2013).
- Comune di Prato: ha dichiarato il controllo analogo è realizzato sulle società interamente pubbliche che svolgono la

loro attività verso i soci committenti, e si articola attraverso le disposizioni contenute nello statuto della società e nei contratti di servizio. In particolare, ai sensi del regolamento dei controlli interni (art.18) il modello di *governance* individua i tipi di controllo e gli strumenti attraverso cui il Comune esercita il proprio ruolo di indirizzo e coordinamento sulle società partecipate, disciplinando le relazione con gli organi di amministrazione degli stessi. Le tipologie di controlli esercitati sulle società si articolano nel modo seguente: (A)*Controllo societario* (si esplica: nella formazione dello statuto e suoi aggiornamenti; nell'esercizio del voto negli organi sociali; nella definizione del modello di gestione e controllo; nella scrittura di patti parasociali e di sindacato; nel potere di nomina degli amministratori; nella costante verifica del rispetto degli adempimenti a carico degli enti previsti dalla legge, dalle circolari e dagli altri atti amministrativi comunali; nella definizione e verifica del grado di attuazione di indirizzi programmatici e obiettivi gestionali definiti nella relazione previsionale e programmatica); (B)*Controllo Economico/Finanziario* (teso a rilevare la situazione economico-finanziaria e patrimoniale della società e i rapporti finanziari con l'Ente attraverso l'analisi dei documenti contabili e relative relazioni sia in sede previsionale che a consuntivo); (C)*Controllo di Regolarità sulla Gestione* (teso a verificare il rispetto delle norme su assunzioni, consulenze, incarichi professionali, appalti, attraverso visione dei regolamenti delle società e richieste specifiche di documenti e informazioni); (D)*Controllo di Efficienza ed Efficacia sui Servizi Affidati* (monitoraggio contratti di servizio, loro sostenibilità economica e rispetto di standard di qualità).

- *Provincia di Siena*: non fornisce risposta specifica, limitandosi a dichiarare che il controllo sugli organismi partecipati è esercitato congiuntamente da organi di governo, dirigenti, servizio finanziario per quanto riguarda la rilevazione dei risultati di gestione e l'Ufficio Partecipate (collocato nel settore AA.GG., che fornisce un supporto tecnico-amministrativo a tutti gli altri soggetti); e che essa monitora

regolarmente i rapporti finanziari, la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle partecipate, e, col supporto del Collegio dei Revisori, la loro solidità economica, finanziaria, patrimoniale, e gli effetti dei risultati di gestione sul bilancio dell'ente.

Sono n.4 (Prato, provincie di Prato e Siena; provincia di Arezzo, che ha dichiarato che non ricorre la fattispecie) gli enti che non hanno stipulato 'patti parasociali'²⁵⁴ relativi a società miste o organismi partecipati da più enti pubblici (**quesito n.2.29**), mentre i restanti n. 9 enti ne hanno confermato l'esistenza, specificandone oggetto e finalità (**quesito n.2.29/a**), come riportato in sintesi nella tabella che segue.

²⁵⁴ La nozione di 'patto parasociale', elaborata dalla dottrina negli anni '40 del sec. XX (Oppo), denota l'accordo con cui i soci dispongano dei diritti derivanti dal contratto sociale, contraddistinto dalla natura personale (mera efficacia obbligatoria) dei vincoli che astringono i soli contraenti a fronte di quelli derivanti dal contratto sociale che vincolano tutti i soci e i terzi che contrattano con la società (cd. efficacia reale), e dalla sua accessorietà al contratto sociale, le cui le vicende influiscono su di esso (ma non viceversa).

La dottrina tradizionale (Oppo) distingue (1)patti aventi effetto verso i soci contraenti e riflessi di mero fatto sulla società (es. patto sugli utili), (2)patti che prevedono prestazioni dei soci a favore della società (es. finanziamenti, aumenti di capitale, cessione di beni, prestazione d'opera, divieto di concorrenza), validi come contratti a favore di terzo ex art.1411 c.c., anche prima della costituzione della società; e (3)patti direttamente incidenti sull'attività o gli organi della società (es. sindacato di voto).

La dottrina più recente opera invece una *summa divisio* tra (A)p.p. a carattere organizzativo o di organizzazione (sindacati di voto, nelle varie configurazioni, caratterizzati da ciò che la convenzione di voto si inserisce in un più ampio e stabile contesto pattizio volto a disciplinare non il singolo voto ma il comportamento tutto dei contraenti nell'organo collegiale, costituendo perciò un'autentica organizzazione a struttura corporativa con un suo statuto che ne regola funzionamento, organi, sede, etc.) e (B)p.p. a carattere non organizzativo (categoria residuale che include tutti gli altri tipi, tra cui vanno ricordati: ♦il patto (peraltro ritenuto illecito per violazione delle prerogative assembleari) che stabilisca una rappresentanza paritetica dei soci nel CdA, senza creare alcuna struttura organizzativa; ♦il 'sindacato di blocco', con cui i soci si impegnano a offrire agli altri soci sindacati le azioni o quote possedute prima di alienarle a terzi (diversamente dalle clausole di prelazione ha mero effetto obbligatorio, non opponibile all'acquirente); ♦il patto con cui il socio si impegni a corrispondere all'amministratore un indennizzo (patto nullo se accessorio all'obbligo di amministrare nell'esclusivo interesse del mandante poiché in conflitto col dovere di perseguire l'interesse sociale); ♦il patto (di controversa validità) con cui i soci liquidino il patrimonio sociale attribuendosi direttamente i beni sociali; ♦il patto con cui si adatti a fini consortili una società con fine di lucro.

Tabella n.12

PATTI PARASOCIALI				
Ente	Organismo Partecipato	Patto parasociale	Contraenti	Oggetto e Finalità
P. di Firenze	Società aeroporto Toscano G.Galilei – SAT SpA	Patto parasociale e Sindacato azionario	Soci pubblici (Regione Toscana; Provincie di Pisa, Lucca, Livorno, Firenze; Comuni: Pisa, Livorno, Firenze; Cam. Commercio di Pisa, di Firenze, di Livorno; Fondazione C.R. Pisa)	Assicurare governance stabile e coesa per conseguimento di ulteriori obiettivi di sviluppo, ed il rafforzamento strategico anche in vista di costituzione polo aeroportuale regionale, creazione valore per azionisti, radicamento di aeroporto col territorio ed economia locale.
C. di Firenze	Publiacqua	Patto di sindacato	Soci pubblici	Rapporti socio privato
	Publiacqua	Patto parasociale	Soci pubblici/s. privato Acque Blu Fiorentine SpA	Garantire stabilità azionaria e uniformità di indirizzo nella gestione e nel funzionamento.
	Toscana Energia	contratto di sindacato di voto	Soci pubblici	Garantire sviluppo società in rispetto interessi dei Comuni, stabilendo modi per indirizzi unitari ai sigg. rappresentanti e in decisioni assemblea soci.
	Aeroporto di Firenze ADF SpA	Patto parasociale	CCIAA Firenze e Prato	Preventiva consultazione per il voto e le elezioni del CdA, e limiti al trasferimento azioni.
	Società Aeroporto Toscano G.Galilei - SAT SpA	(v. supra)	(v. supra)	(v. supra)
	Ataf	Convenzione	Comuni soci	Coordinare attività indirizzo, vigilanza, programmazione, controllo, in primis su nomina di amministratori e sindaci, modifiche statuto, aumenti di capitale, fusioni, scissioni, acquisti e cessione di aziende, altre operazioni straordinarie.
	Linea Comune SpA	Accordo di programma	Soci (pubblici)	Regola adesione delle parti all' accordo di programma (poi realizzato in Linea SpA).
	Casa SpA	Convenzione	Enti contraenti	Disciplina collaborazione enti contraenti, reciproci obblighi, costituzione di Casa SpA, partecipazione ad organi sociali, direttive al gestore, etc.
P. Grosseto	(1)	Patto parasociale		Impegno di mantenere la maggioranza pubblica del capitale, e cariche societarie riservate a determinati soci".
P. Livorno	Società aeroporto Toscana G.Galilei – SAT SpA	(v. supra)	(v. supra)	(V. supra)
C. di Livorno	A.S.A.	Patto parasociale		Accordo relativo al contratto di capitalizzazione a favore di ASA"
	Società aeroporto Toscana G.Galilei – SAT SpA	(v. supra)	(v. supra)	(v. supra)
P. di Lucca	Società aeroporto Toscano G.Galilei – SAT SpA	(v. supra)	(v. supra)	(v. supra)
P. di Massa	Società Area SpA	Patto parasociale	Comune di Massa e Carrara (2)	Accordo per cessione contestuale 51% capitale
P. di Pisa(3)	Società aeroporto Toscana G.Galilei – SAT SpA (1)	(v. supra)	(v. supra)	(v. supra)
P. di Pistoia	n.d. (1)	Patto parasociale	n.d. (1)	Stabilire la governance e attuare il controllo analogo

(1) L'ente non ha indicato la denominazione della partecipata cui intende riferirsi.

(2) I Comuni di Massa e Carrara riferiscono di non avere stipulato alcun patto parasociale.

(3) Sub n.2.28 l'ente ha fatto riferimento a convenzione ex art.30 Tuel per l'esercizio congiunto, da parte degli enti pubblici soci, del controllo analogo sulle partecipate Agenzia Energetica Pisana srl e Navicelli spa.

I Comuni (Firenze, Livorno, Prato) hanno confermato la stipula di contratti di servizio con le società e organismi partecipati ai quali è affidata la gestione dei servizi pubblici locali (**quesito n.2.30**), mentre le provincie hanno dichiarato che non ricorrere la fattispecie (quella di Firenze ha specificato “che non gestisce Servizi pubblici locali” e quella di Siena che “non sussiste l’ipotesi di affidamento di servizi pubblici locali a società ed organismi partecipati”).

Circa il monitoraggio su gestione finanziaria degli organismi partecipati, rapporti e effetti di questa e l’ente, etc. (**quesito n.2.31**) dai questionari emerge che tutti gli enti effettuano il monitoraggio sui **(a) rapporti finanziari con le partecipate** e sugli **(e) effetti prodotti dai risultati di gestione sul bilancio finanziario dell’ente**, nonché (eccetto la provincia di Firenze) su **(b) la situazione contabile, gestionale e organizzativa della partecipata**; e (salvo Livorno nel 1° semestre²⁵⁵ e le provincie di Massa e Pistoia) sui **(c) contratti di servizi**; (del monitoraggio su **(d) la qualità dei servizi erogati**, si tratterà *infra*, a proposito del controllo sulla qualità dei servizi).

Per quanto concerne, in particolare, il periodico monitoraggio della solidità economico-patrimoniale e finanziaria degli organismi partecipati (**quesito n.2.32**) tutti gli enti (salvo la provincia di Firenze²⁵⁶) confermano di esercitarlo, con una frequenza (**quesito n.2.32/a**) annuale (Firenze, Prato, provincie di Grosseto, Livorno,

²⁵⁵ Nel primo semestre ha dichiarato che “l’Ufficio Società e Partecipazioni non dispone delle informazioni relative al monitoraggio degli standard quali-quantitativi relativi ai SPL presenti nei contratti di servizio di competenza degli altri uffici (es. ERP, Igiene Ambientale, ecc.)”.

²⁵⁶ La provincia di Firenze ha, peraltro, dichiarato (sub quesito n.2.31) di avere monitorato (a) i rapporti finanziari con le partecipate, nonché (e) gli effetti prodotti dai risultati di gestione sul bilancio finanziario dell’ente.

Lucca, Massa, Pistoia), semestrale (province di Pisa, Prato), trimestrale (Livorno), o “regolarmente” (provincia di Siena) o “in occasione dei CdA delle società partecipate” (provincia di Arezzo). Così come tutti²⁵⁷ hanno confermato il raccordo tra la gestione degli organismi partecipati e la gestione del bilancio dell’Ente, con specifico riferimento agli equilibri di bilancio (**quesito n.2.33**) a cadenza (**quesito n.2.33/a**) annuale (senza specificazioni: province di Firenze, Livorno Massa), annuale in sede di rendiconto (allegandovi nota informativa ex art. 6, comma 4, d.l. n. 95/2012²⁵⁸: Livorno), annuale e durante la gestione ricorrendone i presupposti (provincia di Pisa); semestralmente (provincia di Prato), “regolarmente” (provincia di Siena), o in varie occasioni nel corso dell’esercizio²⁵⁹.

§ § §

²⁵⁷ I chiarimenti della provincia di Arezzo sulla riposta (“no (vedi risposta 2.32)”) consentono di ritenerla frutto di fraintendimento del quesito, poiché l’ente (che, del resto, sub n.2.31/a,e ha risposto positivamente) dopo aver riferito che “in occasione della delibera di cui all’art.193 Tuel, non viene data specifica evidenza formale al raccordo tra la gestione degli organismi partecipati e quella del bilancio dell’ente, ritenendo esauriente una valutazione di carattere complessivo riguardo alla permanenza degli equilibri” ha però soggiunto che “l’ente effettua il monitoraggio sui rapporti finanziari con le partecipate e sugli effetti prodotti sul bilancio dell’ente in modo continuativo, dandone evidenza formale in diversi momenti e nei principali documenti contabili sia di carattere previsionale-programmatico che consuntivo.”.

²⁵⁸ L’art.6 co.4 d.l. n.95/2012, conv. con l. n.135/2012, dispone: “A decorrere dall’esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l’Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.”. L’art.77 co.1 lett. e) D.Lgs. n.118/2011, come modificato dal D.Lgs. n.126/2014, ne ha disposto l’abrogazione a dal 1.1.2015 “salva l’applicazione ai fini della rendicontazione dell’esercizio 2014”.

²⁵⁹ In sede di verifica degli equilibri e di assestamento di bilancio (Firenze); in sede di verifica degli equilibri e di approvazione del bilancio (provincia di Pistoia); in sede di verifica degli equilibri e di approvazione del rendiconto (Prato); in sede di redazione del rendiconto, in occasione dei CdA, nella RPP (provincia di Arezzo); in sede verifica degli equilibri, di approvazione del bilancio e del rendiconto (provincia di Grosseto); in sede di verifica degli equilibri, di assestamento generale, di approvazione del bilancio e del rendiconto, e in ogni altro momento in cui l’ente venga a conoscenza di situazioni di disequilibrio delle società (provincia di Lucca).

Da ultimo, nell'esame dei questionari, viene a questo punto in rilievo la parte relativa al **controllo della qualità dei servizi**, a proposito del quale essi recano (inseriti il primo sub §.2.B - Controllo strategico, gli altri due sub §.2.D - Altre forme di controllo) appena n.3 quesiti (n.2.10, n.2.31/d, n.2.34), con relativi sottoquesiti, come segue:

- **Q.2.10.** - *Sono stati adottati sistemi di monitoraggio per valutare la qualità dei servizi erogati e il grado di soddisfazione della domanda?* (2.10.a-In caso di risposta positiva specificarne le metodologie).
- **Q.2.31.** - *L'Ente effettua il monitoraggio: ... d)sulla qualità dei servizi erogati;...*
- **Q.2.34.** - *L'Ente locale verifica la qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni?* (2.34.a-Sono adottate metodologie per la misurazione della soddisfazione degli utenti esterni ed interni dell'ente? 2.34.b-In caso di risposta positiva, indicare quali).

Orbene, sistemi di monitoraggio per valutare la qualità dei servizi erogati e il grado di soddisfazione della domanda sono stati adottati (**quesito n.2.10**) da n. 10 enti: i tre comuni e le province di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Pistoia e Prato (hanno invece risposto di 'no' le province di Massa e di Pisa²⁶⁰, mentre per la provincia di Siena non è dato desumere risposta positiva); i quali quanto alla relativa metodologia (**quesito n.2.10/a**) hanno segnalato: l'utilizzo di questionari (province di Arezzo, Firenze, Grosseto,

²⁶⁰ Con nota di chiarimenti 9.12.2015 n.325125 (e acclusa relazione 4.12.2015 dr. Pozzana), la provincia di Pisa motiva la risposta 'no' (a fronte di quelle 'si' sub 2.34 e 2.31/d) col fatto che "l'ente non ha impostato un sistema di monitoraggio per valutare la qualità dei servizi erogati direttamente ed il relativo grado di soddisfazione della domanda (quesito 2.10) ma un monitoraggio, viene effettuato, limitatamente ai servizi erogati attraverso le società partecipate in house (quesiti 2.31/d, 2.34, 2.34/a, 2.34/b).".

Lucca, Pistoia, Prato ²⁶¹; nel caso della provincia di Pistoia in uno anche ad altro sistema ²⁶²), di ‘indagini di customer’ (Livorno), il sistema Servqual (Prato) ²⁶³, il PEG/PDO (provincia di Livorno)²⁶⁴; mentre il comune di Firenze nel primo semestre segnalava che “*il sistema previsto dal Regolamento sui controlli interni* ²⁶⁵ *per la valutazione della qualità non è completato*”, indicando poi vari settori che effettuano rilevazioni con sistemi diversi e non sempre indicati, nel secondo semestre il comune di Firenze ha integrato la risposta positiva al quesito n.2.10 chiosando che “se si prescinde dalla metodologia "assembleare" cui si è fatto riferimento al paragrafo 2.6/a (cosiddetti “100 luoghi”), possono altresì citarsi esempi virtuosi di ricorso alla *customer satisfaction latu sensu intesa*, che si riportano: ...” e indicando poi n.11 Direzioni, per ciascuna sub n.2.10/a sono poi forniti ulteriori dettagli, che possono sintetizzarsi come segue:

- ◆ n.1 Direzione (Servizi demografici) ha utilizzato specifica indagine tramite interviste, effettuate con metodo CATI ²⁶⁶, a un campione di 1.200 residenti.

²⁶¹ La provincia di Prato ha riferito solo che “*in materia di servizi per l'impiego e su corsi di formazione professionale: somministrazione di questionari di gradimento all'utente del servizio (disoccupato in percorso di orientamento, tirocinante, azienda che ospita il tirocinio, partecipante corso di formazione, ecc....) ed elaborazione dei dati raccolti*”.

²⁶² La provincia di Pistoia, infatti, segnala per i servizi per l'impiego l'esistenza della certificazione relativa al Sistema qualità ISO 9001 2008.

²⁶³ Il sistema SERVQUAL è una diffusa metodologia statistica di rilevazione della qualità dei servizi, messa a punto negli anni '80 del XX secolo dagli studiosi statunitensi A.Parasuraman, V.A.Zeithaml, L.L.Berry.

²⁶⁴ La provincia di Livorno riferisce che: “*gli obiettivi misurabili programmati del PEG/PDO e dunque la relativa verifica circa lo stato di attuazione riguardano anche i servizi erogati alla collettività. Inoltre il PEG/PDO contiene un'analitica programmazione dei tempi medi e massimi attesi dall'espletamento di ogni procedimento amministrativo di competenza dell'Amministrazione Provinciale*”

²⁶⁵ V. artt.21 a 24 del Regolamento (del. C.C. 7.2.2013 n.8).

²⁶⁶ L'acronimo CATI (*Computer-Assisted Telephone Interviewing*) indica una modalità di rilevazione statistica a mezzo interviste telefoniche le cui risposte sono registrate direttamente su dispositivo informatico ed elaborate da apposito software.

- ◆ n.1 Direzione (Corpo di PM), fa la valutazione nell'ambito delle procedure di certificazione di qualità ISO9000.
- ◆ n.9 Direzioni (Risorse Umane; Sistemi Informativi; Nuove Infrastrutture e Mobilità; Istruzione; Cultura, Turismo e Sport; Servizi sociali; Attività Economiche; Urbanistica; Ambiente) somministrano dei questionari.
- ◆ n.2 Direzioni (Istruzione ²⁶⁷; Cultura, Turismo e Sport²⁶⁸), in aggiunta ai questionari utilizzano anche ulteriori metodologie.

Sono n. 9 (i comuni e le provincie di Grosseto, Livorno, Lucca, Massa, Pisa, Prato) gli enti²⁶⁹ che han risposto 'si' alla domanda se l'ente verifichi la qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni (**quesito n.2.34**) ²⁷⁰, mentre la

²⁶⁷ La Direzione Istruzione, oltre che i questionari, utilizza le liste d'attesa e il rapporto fra domande presentate e residenti (soddisfazione della domanda). Inoltre, per i servizi educativi 0-3 anni comunali con gestione diretta, il coordinamento pedagogico 0-3 garantisce la qualità pedagogica e organizzativa attraverso il coordinamento diretto dei gruppi di lavoro, la condivisione del progetto educativo, la formazione in servizio e la pianificazione del monte ore "non frontale" gli incontri collegiali e con i genitori. Per i servizi educativi 0-3 anni che fanno parte sia dell'offerta pubblica non comunale che di quella privata sono stati approntati protocolli di verifica e valutazione a cura del coordinamento pedagogico comunale 0-3 che prevedono raccordi e lavoro in team programmato coi coordinatori del privato, visite calendarizzate, controlli a sorpresa, supporto e orientamento finalizzato al miglioramento anche attraverso percorsi formativi mirati offerti al personale educativo del privato.

²⁶⁸ La Direzione Cultura, Turismo, Sport, oltre che i questionari, utilizza un registro per osservazioni/suggerimenti (piscina Costoli, balneazione estiva). Inoltre per iniziative culturali o sportive promosse e/o affidate e/o ospitate, la metodologia è il monitoraggio del numero dei partecipanti e loro gradimento, tramite moduli da compilare e sintetizzare in statistiche periodiche e commenti sui social-networks.

²⁶⁹ Hanno risposto 'si' anche n.26 enti non tenuti nel 2013 (n.14 di essi hanno risposto anche sub 2.34/a e 2.34/b, come altri n.2 non tenuti che han risposto 'no' sub 2.34).

²⁷⁰ Con nota di chiarimenti 4.12.2015 n.152948, la provincia di Pistoia motiva la risposta 'no' data qui e sub 2.31/d (a fronte del 'si' sub 2.10) col fatto che "*le risposte ai quesiti 2.10 e 2.10/a riguardano i sistemi di monitoraggio ... [della] ... qualità dei servizi dell'ente erogati direttamente. Le risposte ai quesiti 2.31, 2.34 e 3.34/a ... sono state da noi intese come riferite unicamente ai servizi svolti dagli organismi partecipati, sui quali la Provincia di Pistoia non effettua alcun tipo di monitoraggio formale sulla qualità dei servizi, ma prevalentemente sugli aspetti contabili. Del resto, proprio a partire dal 2013 è iniziato il lavoro di revisione del sistema delle partecipate...*".

provincia di Firenze riferisce che l'attività è svolta 'direttamente dai dirigenti responsabili dei contratti di servizio', senza specificare alcunché sulla verifica della qualità dei servizi erogati direttamente.

Circa se (**quesito n.2.34/a**) e quali (**quesito n.2.34/b**) metodi siano stati adottati per misurare la soddisfazione degli utenti (esterni ed interni), hanno risposto positivamente n. 9 enti: i 3 comuni e le province di Firenze, Grosseto, Livorno, Massa, Pisa e Prato (quella di Lucca, pur avendo dichiarato di verificare la qualità dei servizi erogati, ha poi risposto negativamente al quesito n.2.34/a²⁷¹); e le indicazioni all'uopo fornite fanno riferimento a: “*feedback on line*” (provincia di Firenze); “questionari di *customer satisfaction* specifici per docenti ed interviste” (provincia di Livorno); questionari di gradimento (provincia di Pisa); “Questionari di gradimento somministrati agli utenti dei servizi di orientamento al lavoro e sui corsi di formazione” (provincia di Prato); “Servqual - metodologia statistica di rilevazione della qualità dei servizi” (Prato); “analisi dei reclami”, mailing-list e social-network (provincia di Grosseto)²⁷²; indagine di soddisfacimento dell'utenza da parte del gestore del servizio di Trasporto Pubblico Locale-TPL (provincia di Massa)²⁷³;

²⁷¹ Con nota di chiarimenti 4.12.2015 n.246131, la provincia di Lucca ha precisato che la risposta 'no' data sub n.2.34/a è “*riferita esclusivamente agli organismi partecipati*”.

²⁷² La provincia di Grosseto nel I semestre si è limitata ad indicare “analisi dei reclami pervenuti” precisando, nel II semestre che “vengono utilizzate metodologie indirette quali quelle delle analisi dei reclami pervenuti, che privilegiano il mezzo informatico ed il sito istituzionale, con 15.000 contatti medi mensili e la mailing-list di 2792 iscritti attivi, attivata alla fine del 2013. Inoltre ed in particolare, con il sistema del social-network (facebook, twitter, 2 canali you-tube) viene garantita all'utente un riscontro in tempo reale sull'attività dell'Ente. Lo strumento si è reso particolarmente utile nei momenti di allerta meteo/protezione civile”.

²⁷³ La provincia di Massa ha specificato che: nel contratto di servizio con l'Azienda gestrice del Servizio di TPL è previsto (art.24 co.2-3) l'impegno dell'Azienda di svolgere annualmente un'indagine di soddisfacimento dell'utenza e trasmettere alla Provincia entro il 31 gennaio i risultati dell'anno precedente. Al momento la Provincia ha i dati relativi al 2011, ha richiesto ed è in attesa dei dati del 2012.

alla “indagine di *Customer Satisfaction* (Livorno)”²⁷⁴. Il comune di Firenze, nel primo semestre ha rinviato a quanto già risposto sub n.2.10.a (v. *supra*); nel secondo ha evidenziato che “Per il servizio gestione e smaltimento rifiuti urbani la verifica viene effettuata mediante questionario sottoposto agli utenti. Per i servizi facenti capo alla Direzione Nuove infrastrutture e Mobilità, tramite redazione di carte di servizi, verifica rispetto dei tempi previsti, indagini di *customer satisfaction*”.

Le risposte al quesito n.2.31/d (specificatamente riferita al monitoraggio della qualità dei servizi erogati da società e organismi partecipati che gestiscono servizi pubblici locali) risultano sovrapponibili a quelle fornite sul quesito n.2.34, con le uniche eccezioni²⁷⁵: **(a)**della provincia di Massa, che qui ha risposto ‘no’ (a fronte della risposta positiva sub n.2.34); **(b)**del comune di Prato, che sub n.2.34 ha risposto ‘si’ mentre qui ha risposto ‘no’ nel primo semestre (precisando che la verifica della qualità dei servizi è svolta direttamente dalla società che gestisce il servizio) e ‘si’ nel secondo semestre (precisando che “è stata realizzata la mappatura dei servizi che potranno essere oggetto di monitoraggio da parte dell'A.C.)²⁷⁶.

§ § §

²⁷⁴ Il Comune di Livorno ha dichiarato, nel 1° semestre, di aver utilizzato una indagine di Customer Satisfaction sui servizi erogati dalle farmacie comunali; nel 2° semestre ha confermato di utilizzare “indagini di customer satisfaction sia per utenti esterni che interni” senza specificare gli ambiti di applicazione.

²⁷⁵ La provincia di Arezzo (v. nota 4.12.2015 n.227706) ha chiarito essere errata la risposta positiva, in quanto il monitoraggio *de quo* “non viene effettuato sulle società partecipate, a causa della bassa percentuale di partecipazione, fatta eccezione per la propria società strumentale di servizi tecnologici, informativi e di comunicazione, la quale proprio per la sua natura strumentale non rivolge i propri servizi ad un’utenza esterna”.

²⁷⁶ Con nota di chiarimenti 11.12.2015 n.181490, il comune di Prato ha confermato che non svolge la verifica della qualità dei servizi erogati tramite partecipate, la quale è svolta direttamente dalla società che gestisce il servizio stesso.

12. Considerazioni conclusive e rilievi critici.

1. Anzitutto, quanto all'obbligo (v. art.3, commi 1 lett. d) e 2, d.l. n. 174/2012) di adeguamento regolamentare alle disposizioni del d.l. n.174/2012 in tema di controlli interni - *premesso che di specifiche carenze o lacune della disciplina si dirà nell'ambito delle forme di controllo cui esse attengono (v. infra)* - va rilevato quanto segue:

- (a) in primo luogo, n.34 comuni aventi popolazione inferiore ai 15mila abitanti e n.8 unioni di comuni²⁷⁷ non hanno comunicato a questa Sezione l'avvenuta approvazione dei regolamenti (cui, ove vi corrisponda effettivamente la mancata approvazione, seguiranno i prescritti provvedimenti a cura del Prefetto competente per territorio).
- (b) in secondo luogo, sebbene tutti i comuni oltre i 15mila ab. e province abbiano adottato il regolamento²⁷⁸, tuttavia n.53 di essi hanno provveduto dopo il prescritto termine dell'11.1.2013²⁷⁹, con ritardi, peraltro, di entità assai diversa da

²⁷⁷ V. *supra* le tabelle nn. 4 e 5.

²⁷⁸ Anche se per n.7 di essi (Castelfiorentino, Figline V., Pontassieve, Massarosa, Pistoia, Montemurlo, Poggibonsi), mancando la prescritta comunicazione, la Sezione ha dovuto acquisirne contezza *aliunde*. E se per n. 22 di essi (Sansepolcro, S.Giovanni V., Certaldo, Figline V., Pontassieve, Reggello, Livorno, Cecina, Collesalvetti, Piombino, Pietrasanta, Carrara, Ponsacco, Agliana, Monsummano T., Montecatini T., Colle V.E., Siena, province di Livorno, Lucca, Pisa, Prato) la Sezione ha dovuto attivarsi (compulsando i siti web degli enti o richiedendone copia) per acquisire i regolamenti mancanti.

²⁷⁹ Ai sensi dell'art. 3, comma 2, d.l. n. 174/2012 deve provvedersi "...entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto..."; il quale decreto, secondo l'espresso

caso a caso²⁸⁰ (fino a interessare, in alcuni casi, quasi tutto il 2013, se non l'intero 2013, come per il comune di Pistoia che ha provveduto soltanto nell'esercizio 2014). Nei casi più rilevanti, nella misura in cui ha impedito al nuovo sistema di controlli di andare a regime nel 2013 (o in parte notevole di esso), la violazione può integrare quella 'assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo' che ex art.148, comma 4, Tuel, legittima l'irrogazione della sanzione ivi prevista.

* * *

2. Relativamente al controllo di **regolarità amministrativo e contabile**, va detto che il quadro generale della selezione degli atti da assoggettare a controllo successivo (per quanto riguarda in particolare tecniche prescelte, criteri di determinazione del campione, tipologia di atti esaminati) si palesa - anche tenuto conto che si tratta della prima applicazione dell'istituto - nel suo complesso positivo, sotto il profilo sia *tipologico* che *quantitativo*; ferma, comunque, le necessità di una continua implementazione, in funzione della sua perfetta messa a punto, alla luce dell'esperienza maturata nell'esercizio (ad es., valutando l'opportunità di procedere, come in atto avviene soltanto in parte degli enti esaminati, ad affiancare al campionamento percentuale tecniche selettive che tengano conto del

disposto del proprio art.12 "...entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale" (pubblicazione a sua volta avvenuta l' 11.10.2012 sulla G.U. n. 237 dello stesso giorno).

²⁸⁰ V. *supra* la tabella n. 6.

“rischio” specifico che connota talune categorie di atti per il loro rilievo economico e non solo²⁸¹, ed evitare, nella selezione, criteri di ciclicità di carattere ripetitivo e prevedibile). [Q.2.46.a]

L’esigenza testé indicata si palesa particolarmente significativa sul piano degli esiti del controllo, in termini di rapporto tra atti esaminati e irregolarità rilevate e sanate, laddove si manifesta - quale autentica criticità - il palese squilibrio che, anche in casi meno eclatanti di quello della provincia di Arezzo²⁸², emerge tra il numero degli atti controllati e lo scarso numero di irregolarità rilevate, di carattere vieppiù quasi esclusivamente formale e scevro da effetti in punto di legittimità degli atti. [Q. 2.46/b]

Circa la tipologie di verifiche svolte per valutare la regolarità amministrativo-contabile degli atti, sebbene molti enti (a parte n.2, Monsummano T. e Lucca, che non hanno risposto: v. *infra*) abbiano risposto - probabilmente per non aver compiutamente inteso il senso della domanda - in modo generico²⁸³, le risposte dei pur soli n.8 enti che hanno riferito più propriamente sulla tipologia delle verifiche svolte²⁸⁴ evidenziano la corretta impostazione delle stesse quanto a: correttezza e completezza del procedimento e delle sue fasi;

²⁸¹ Tale esigenza appare, peraltro, in linea con le disposizioni della l. n.190/2012 (“Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione”), il cui art.1, comma 9, nel disciplinare le funzioni del Piano triennale di prevenzione della corruzione, stabilisce che esso debba, tra l’altro, “...a) individuare le attività ...nell’ambito delle quali è più elevato il rischio di corruzione, ...; b) prevedere, per le attività individuate ... meccanismi di formazione, attuazione e controllo delle decisioni idonei a prevenire il rischio di corruzione;...”.

²⁸² Su cui v. *supra*, sub nota n. 94.

²⁸³ Richiamando tipologie e modalità di svolgimento dei controlli preventivi e successivi, senza indicare in modo specifico le ‘tipologie di verifiche’ (n.41 enti) o dichiarando *sic et simpliciter* di avere svolto le verifiche previste da legge e/o regolamento (n.14 enti).

²⁸⁴ Montevarchi, Empoli, Reggello, Follonica, Collesalveti, Pisa, Ponsacco, S.Giuliano Terme.

competenza ad adottare l'atto; rispetto norme e regolamenti, comunitari, nazionali, regionali, interne (statuto e regolamenti), incluso norme su trasparenza, pubblicazione, privacy, ed *e-procurement*); presenza degli elementi essenziali dell'atto e di vizi di legittimità; indicazione del responsabile del procedimento e dell'autorità cui ricorrere; qualità dell'atto quanto a completezza, chiarezza, adeguatezza della motivazione. Mentre paiono ultronee, in questa sede, valutazioni più direttamente inerenti altre tipologie di controlli (come l'efficienza ed economicità delle decisioni²⁸⁵, tipiche del controllo di gestione; o la coerenza con la pianificazione economico-finanziario e strategico-operativa dell'ente, pertinenti piuttosto al controllo strategico)²⁸⁶. [Q. 2.49]

Più grave, e da ritenere oggetto di veri e propri *rilievi* da parte della Sezione, sono, viceversa, le circostanze che – sebbene il controllo *de quo* debba svolgersi con “*strumenti e metodologie*” individuati dagli enti nella propria autonomia (art.147 co.1), e, in particolare, nella ‘fase successiva’ esplicitarsi “*secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente*” su atti “*scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento*” (art.147-bis co.2), e sebbene le risultanze del controllo debbano essere periodicamente trasmesse “*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*

²⁸⁵ V. comune di Ponsacco (PI).

²⁸⁶ V. comuni di Collesalveti (LI) e S.Giuliano Terme (PI).

comunale” - nondimeno, di fatto:

- (a)** il comune di Pistoia (che, come detto, ha adottato il regolamento sui controlli interni solo nel 2014 ²⁸⁷) ha, dichiaratamente omesso di determinare i suddetti principi generali e modalità. [Q.2.45]
- (b)** solo n.55 enti su n.65 hanno provveduto a introdurre apposite procedure per l’acquisizione dei dati, restando inadempienti i comuni di Montevarchi, Campi B., Certaldo, Empoli, Altopascio, Massarosa, Pistoia, Agliana, Montecatini T., Colle V.E. [Q.2.42]
- (c)** il comune di Monsummano Terme (che non ha risposto al relativo quesito n.2.46) ha omesso di utilizzare motivate tecniche di campionamento per la selezione casuale degli atti da controllare, secondo l’art.147-bis, comma 2, Tuel. [Q.2.46]
- (d)** lo stesso comune di Monsummano T. non è stato in grado di riferire alcunché nemmeno sui quesiti n.2.46.b (esiti del controllo: atti esaminati/irregolarità rilevate), n.2.46.c (comunicazione delle risultanze del controllo ai soggetti di cui all’art.147-bis co.3) e n.2.49 (tipologie di verifiche effettuate); il che desta più di un dubbio sull’effettivo svolgimento di un controllo concretamente rispondente alle prescrizioni del legislatore. Come analogamente è a dirsi per gli enti che non hanno saputo riferire alcunché sui testé citati quesiti n.2.46.b

²⁸⁷ Il comune di Pistoia, pur avendo adottato il regolamento sui controlli interni solo nel 2014, ha risposto ‘si’ sub n.2.46, sub n.2.46/a (il controllo è limitato a alcuni tipi di determine individuate annualmente dalla G.M.) e sub n.2.46.b (descrive per ambo i semestri gli esiti del controllo effettuato nel 2013). All’uopo interpellato, ha riferito (ciò che spiega le risposte, testé riportate, date sub n.2.46/a e 2.46/b) che già prima del Regolamento sui controlli interni (del. C.C. 17.3.2014 n.27) aveva introdotto e regolamentato (v. delibere G.M. n.50/2007 e n.70/2011) un sistema di controllo della regolarità amministrativa e previsto un Collegio di Auditing interno.

(Siena, Montecatini T.) e n.2.49 (Lucca).

- (e) ricorre la violazione dell'obbligo di comunicare le risultanze del controllo ai sensi dell'art.147-bis co.3 Tuel, non tanto da parte degli enti che hanno provveduto solo nel 2° semestre o con ritardo, ma principalmente da parte di quelli che non vi hanno adempiuto (v. Follonica, Pistoia, Cortona, che hanno risposto 'no'²⁸⁸; v. Agliana e Monsummano T. che non hanno risposto) e da parte di quelli che vi hanno provveduto solo in parte (Certaldo, Livorno)²⁸⁹. [Q.2.46/c]

* * *

3. Per quanto concerne il **controllo di gestione** - premesso che la mancanza (o la disfunzionalità) del controllo di gestione costituisce grave criticità oltre che manifesta violazione delle norme di legge, poiché rende l'ente non in grado di monitorare in modo costante l'attività di gestione e il raggiungimento degli obiettivi programmati, e palesa quindi un quadro di grave inadeguatezza degli strumenti di controllo interno - va segnalato quanto appresso.

- (a) Seppur non formalmente vietata, nondimeno si manifesta a dir poco opinabile, e ben poco condivisibile, la scelta di affidare il controllo di gestione ad una struttura allocata all'esterno dell'organizzazione dell'ente interessato (come accade per i comuni di *Ponsacco* e *Pontedera*, che hanno allocato il controllo *de quo* presso l'Unione Comuni Valdera), poiché tale scelta organizzativa si palesa poco compatibile con

²⁸⁸ V. *supra*, sub nota n.101.

²⁸⁹ V. *supra*, sub nota n.100.

le esigenze²⁹⁰ sia di pronta, frequente e tempestiva rilevazione degli occorrenti dati contabili ed extra-contabili (difficoltà, questa, almeno in parte ovviabile) sia, soprattutto, di pronta analisi degli scostamenti e correzione “in corso d’opera”.

- (b) Ancorché non sia formalmente imposto *de jure* (ma fortemente consigliabile sul piano delle *best practices*, e comunque rispondente a quei criteri “*di economicità, di efficacia*” costituenti ormai, ex l. n. 241/1990, veri e propri principi giuridici²⁹¹) che il controllo di gestione sia affidato ad una specifica struttura dedicata (come fatto, peraltro, dall’ 85 per cento degli enti considerati; *magna pars* dei quali l’ha allocata, condivisibilmente, dentro la - o sotto il coordinamento della - D.G.), è sicuramente da ritenere non corretta e inadeguata, sul piano organizzativo-funzionale, la scelta di affidarne (anche se solo in parte) l’esecuzione a strutture che devono ritenersi manifestamente inidonee: come (*Signa*) il collegio dei revisori, organo ‘terzo’ deputato al controllo contabile, funzionalmente incompatibile con la finalità propria del controllo di gestione: il supporto nel perseguimento degli obiettivi e nella verifica di efficacia, efficienza, economicità; o (*S. Giovanni V.*) l’economista comunale, figura che, almeno secondo l’ *id quod plerumque*

²⁹⁰ V. C.Conti, Sez. Aut., del. n. 21/SEZAUT/2013/FRG (Referto finanza locale 2011/2012), sub §.1.2 Il rinnovato assetto dei controlli interni. L’espressione è ripresa anche dalle Linee Guida adottate dalla stessa Sez. Aut., del. n. 4/2013.

²⁹¹ Cass., S.U., 29.9.2003 n.14488: “L’art.1, primo comma, della legge n.241 del 1990 stabilisce che l’esercizio dell’attività amministrativa deve ispirarsi ai criteri di “economicità” e di “efficacia”, che costituiscono specificazione del più generale principio sancito dall’art.97 Cost. e assumono rilevanza sul piano della legittimità (non della mera opportunità) dell’azione amministrativa. Pertanto, la verifica della legittimità dell’attività amministrativa non può prescindere dalla valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e i costi sostenuti.”.

accidit, è sfornito delle risorse strumentali, umane e organizzative occorrenti. [Q.2.14]

(c) Grave profilo di inadeguatezza del sistema - per i numerosi enti che presentano tale caratteristica²⁹² - è la circostanza che il controllo di gestione non venga svolto in riferimento ai costi e ricavi dei singoli servizi/centro di costo, dato che il controllo di gestione richiede come già detto la “*corretta imputazione degli atti ai centri di responsabilità, costo e servizio*”²⁹³, e che, come già osservato a suo tempo²⁹⁴, il controllo di gestione per sua natura si basa sulla misurazione giusta ben definiti parametri spazio-temporali dei singoli centri di costo, mentre l’omessa misurazione di costi e ricavi dei singoli prodotti o servizi, preclude o rende approssimativa, e perciò di scarsa utilità, la valutazione di efficienza ed economicità della gestione. [Q.2.14/b]

(d) Peraltro, poiché ai suddetti fini occorre che ❶ esista un PEG che traduca le strategie in obiettivi, con indicatori di risultato idonei a verificarne lo stato di attuazione, che ❷ gli obiettivi gestionali del PEG (che - si ricorda - ex art. 169, comma 3-bis, Tuel, come novellato ex d.l. n. 174/2012, è deliberato in

²⁹² Si tratta dei n.28 enti che al quesito n.2.14/b (“*il controllo è svolto in riferimento ai costi e ricavi dei singoli servizi/centri di costo?*”) o hanno risposto ‘no’ (Montevarchi; Borgo S.L., Campi B., Fucecchio, Lastra a S., Sesto F., Signa; Grosseto; Massa; Altopascio, Camaiore, Pietrasanta, Viareggio; Ponsacco, Pontedera, Cascina, S.Giuliano T.; Agliana, Quarrata, Pescia; Poggibonsi, Siena; e le province di Pisa, Siena, Grosseto; quest’ultima nel 2° semestre ha chiosato che il c. di g. “*è attualmente sviluppato su rilevazioni finanziarie e indicatori extra-contabili*”), o non hanno risposto al quesito e che è perciò vanno inclusi tra i casi negativi (Monsummano T.), o hanno risposto in senso positivo ma “*parzialmente*” (Bagno a R. e Firenze, su cui v. *supra*, nota n.129).

²⁹³ V. C.Conti, *Sez. Aut., del. n. 21/SEZAUT/2013/FRG* (Referto finanza locale 2011/2012), sub §.1.2 Il rinnovato assetto dei controlli interni.

²⁹⁴ V. *supra*, pag. 73.

coerenza col bilancio di previsione e col D.u.p. ed accorpa in sé il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108, comma 1, Tuel e il piano della performance ex art. 10 d.lgs. 150/2009) siano articolati per centri di costo e responsabilità, e che ❸ sia reso operativo un sistema di contabilità analitica, va rilevato che:

- ❶ in disparte difficoltà e ritardi dovuti alla circostanza che in molti enti (che hanno risposto ‘si’ solo nel secondo semestre²⁹⁵) il PEG non sia stato approvato in tempo utile a consentire il controllo sin dal primo semestre²⁹⁶, va rilevato che nel comune di Viareggio e nella provincia di Siena²⁹⁷ il PEG non traduce le strategie in obiettivi, con indicatori di risultato idonei a verificarne lo stato di attuazione²⁹⁸. [Q.2.20]
- ❷ nel comune di *Piombino* gli obiettivi del PEG non sono articolati per centri di costo e responsabilità²⁹⁹, e in n.8

²⁹⁵ V. *supra*, pag. 82: Montevarchi, Firenze, Reggello, Grosseto, Piombino, Pietrasanta, Monsummano T. e Siena; cui si aggiunge, per i motivi ivi indicati, S.Giovanni V.no.

²⁹⁶ Si ritiene che in tale caso gli enti debbano dotarsi “di strumenti provvisori di indirizzo e di programmazione finanziaria e operativa (quali ad esempio il Piano esecutivo di gestione provvisorio e/o direttive vincolanti degli organi di governo) al fine di sopperire all’assenza, all’inizio dell’esercizio, degli strumenti di programmazione previsti dall’ordinamento. [...] E’ quindi da evitare una gestione in esercizio provvisorio “al buio”, carente, cioè, di indirizzi approvati dai competenti organi di governo.”. (C.Conti, Sez. Aut., del. 17.6.2014 n.18/2014/INPR).

²⁹⁷ V. *supra*, alla nota n. 157.

²⁹⁸ Sub n.2.20.a hanno indicato quali “problematiche riscontrate” circostanze che non paiono costituire spiegazioni rilevanti in proposito né per Viareggio (“E’ stato approvato il Piano degli Obiettivi contenente solo attività ordinaria.”) né per la provincia di Siena (“Le difficoltà maggiormente riscontrate nel definire i risultati degli obiettivi e quello di trovare, appunto, l’indicatore che meglio sintetizzi la dimensione di risultato più significativa (quantità, qualità, efficienza, efficacia).”).

²⁹⁹ Sub n.2.20.a ha indicato quali “problematiche riscontrate” circostanze che non paiono costituire spiegazioni rilevanti in proposito (“Il Peg non è stato adottato nel primo semestre in quanto il bilancio di previsione non era ancora approvato”).

enti tale condizione è attuata solo in parte, in quanto l'articolazione è solo per centri di costo o solo per centri di responsabilità³⁰⁰. [Q.2.18]

③ in ben n.44 enti manca un sistema di contabilità analitica³⁰¹. [Q.2.3]

(e) E', peraltro, evidente che maggiormente grave è la condizione di quegli enti che risultano carenti rispetto a più d'uno dei (se non a tutti e tre i) parametri indicati di cui ai punti (c), (d)②, (d)③ - che, si ricorda, corrispondono alle circostanze oggetto dei quesiti nn.2.14/b, 2.18, 2.3 - come emerge dalla Tabella n.8 (v. *supra*).

(f) Meritevole di censura è poi la posizione di quei numerosi enti (ben n.51) nell'ambito dei quali le rilevazioni finalizzate al controllo di gestione hanno luogo con cadenza annuale³⁰² o (pur se l'ipotesi è di gravità minore) semestrale³⁰³ o comunque

³⁰⁰ N.7 (S.Giovanni V., Borgo S.L., Firenze, Collesalvetti, Capannori, Siena, provincia di Firenze) solo per centri di responsabilità- N.1 (Viareggio) solo per centri di costo.

³⁰¹ Cortona, Montevarchi, Sansepolcro, Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Certaldo, Empoli, Figline V., Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, Signa, Collesalvetti, Piombino, Altopascio, Massarosa, Pietrasanta, Viareggio, Carrara, Massa, Cascina, Ponsacco, Pontedera, S.Giuliano T., Pistoia, Agliana, Monsummano T., Montecatini T. Pescia, Quarrata, Prato, Montemurlo, Siena, Poggibonsi, province di Grosseto, Lucca, Massa Carrara, Pisa, Prato, Siena.

Il comune di Pistoia pur rispondendo 'no' al quesito n.2.3 ("L'Ente ha introdotto un sistema di contabilità analitica?") ha, peraltro, precisato di essere "comunque dotato di un sistema di contabilità analitica per centri di costo, di spesa e di entrata, alimentato dalle informazione del sistema di contabilità finanziaria. ... Il centro di spesa specifica una tipologia omogenea di spesa; la struttura dei centri di spesa può essere diretta se riguarda alcune spese di uno stesso centro di costo o orizzontale se riguarda spese a carattere omogeneo di più centri di costo."

³⁰² Si tratta (v. *supra*, nota n.136), infatti, dei seguenti n.22 enti: Cortona, Sansepolcro; Firenze, Bagno a R., Calenzano, Empoli, Figline V., S.Casciano V.P., Signa; Livorno, Piombino; Lucca, Altopascio, Massarosa; Ponsacco; Pistoia, Montecatini T., Quarrata; Prato; province di Livorno, Pistoia, Lucca.

³⁰³ Si tratta (v. *supra*, nota n.137) dei seguenti n.15 enti: Montevarchi, S.Giovanni V., Certaldo, Castelfiorentino, Fucecchio, Lastra a S., Pontassieve, Sesto F., Cascina, Pontedera, S.Miniato, Agliana, Montemurlo, e province di Grosseto e Siena.

due volte l'anno³⁰⁴, e comunque senza un programma e ravvicinata cadenza, come per quegli enti che non sono stati in grado di fornire risposta sul punto³⁰⁵. Infatti, tale cadenza temporale - precludendo, di fatto, quei “*tempestivi interventi correttivi*” che l'art.147, comma 2, lett. a), Tuel espressamente indica come strumento per “*ottimizzare ... il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate nonché tra risorse impiegate e risultati*” e, dunque, per perseguire “*l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa*” - dà luogo a inadeguatezza del sistema, ostando al pieno ed utile conseguimento delle finalità del controllo di gestione. Non dà adito a una vera e propria *inadeguatezza*, ma è da evidenziare come meritevole di opportuno incremento, la posizione di quegli enti nei quali la pur infrannuale frequenza risulta, tuttavia, ancora eccessivamente dilatata (es. quadrimestrale³⁰⁶). [Q.2.14/c]

- (g) Inoltre, considerato che un sistema di controllo di gestione obiettivo e efficace, ma prima ancora realmente operativo, si deve fondare ❶ su indicatori affidabili di misurazione del grado di raggiungimento degli obiettivi e ❷ su metodologie conosciute *a priori* per l'analisi e la correzione degli scostamenti, nonché ❸ su una valutazione di congruenza tra obiettivi definiti dai piani e risultati conseguiti, si deve

³⁰⁴ Avviene due volte l'anno (30/9 e 31/12) per n.2 enti: Rosignano M. e Reggello.

³⁰⁵ Grosseto, Campi B., Camaiole, Pietrasanta, S.Giuliano T., Monsummano T., Pescia, Poggibonsi, provincie di Pisa e Prato; oltre Carrara (rilevazioni ‘intermedie’) e provincia di Firenze (“*sulla base della tipologia di spesa il monitoraggio ha cadenza diversa;...per quelle soggette a limitazione viene fatto un monitoraggio costante, ...*”).

³⁰⁶ E' quadrimestrale per n. 3 enti: Arezzo, Scandicci, Siena.

rilevare che:

- ❶ sono da censurare gli enti che non hanno individuato (*Signa*) o (che è lo stesso) non sono stati in grado di specificare (n.7 enti che hanno genericamente rinviato al PEG³⁰⁷, n.5 che hanno dato risposte generiche e/o ultronee³⁰⁸, n.2 che non hanno risposto³⁰⁹) gli indicatori di risultato per misurare il grado di realizzazione degli obiettivi; [Q.2.15]
- ❷ sono da censurare, riguardo alle metodologie per analisi e correzione degli scostamenti, quegli enti i quali hanno fornito risposte negative (n.7)³¹⁰ o generiche (n.2)³¹¹; quelli che non sono stati in grado di fornire alcuna risposta (n.8)³¹²; ed altresì - per i motivi indicati sub (*e*) che precede (e anche qui con l'invito negli ulteriori

³⁰⁷ Al PEG da solo (Bagno a R., Campi B., Empoli, Pisa, Poggibonsi) o unitamente al PDO (Sansepolcro) o al Piano della Performance (Cortona).

³⁰⁸ *Provincia di Arezzo* (“percentuale di raggiungimento”); *Calenzano* (non precisa indicatori, sostenendo: “nell’ambito del sistema Bilancio di sostenibilità è stata individuata una “batteria” di indicatori articolata secondo una lettura orientata agli aspetti economici, sociali, ambientali e, in ultimo a partire dal 2011, di “genere”. [con cui sono] ... valutate le politiche attivate dall’AC, in termini di raggiungimento degli obiettivi programmati e, mediante indicatori ‘chiave’, l’effetto delle politiche intraprese”). Giove rilevare che il richiamo agli indicatori del bilancio di sostenibilità sembra denotare non chiara la distinzione tra obiettivi politici del programma di mandato e obiettivi di gestione assegnati ai dirigenti col Peg/Pdo e la funzione stessa del c. di g. quale strumento di verifica e indirizzo della gestione al raggiungimento degli obiettivi, il che pare confermato dalla risposta sub 2.16: “verifica almeno annuale in ordine allo stato di attuazione del programma di mandato a mezzo del report bilancio di sostenibilità”); *Castelfiorentino* (non meglio precisati indicatori di natura finanziaria); *Collesalveti* (indicatori di fase di natura temporale e quali-quantitativi); *Colle V.E.* (indicatori volumetrici su atti e attività).

³⁰⁹ Si tratta di Monsummano T. e Piombino.

³¹⁰ Castelfiorentino, Fucecchio, Grosseto, Quarrata, Signa, Cecina, Cortona (v. *supra*, alla nota n. 144).

³¹¹ Borgo S.L. e Reggello (v. *supra*, alla nota n. 145).

³¹² Piombino, Altopascio, Pisa, Monsummano T., nonché Arezzo, Montevarchi, Carrara, provincia di Lucca (v. *supra*, alla nota n. 143).

casi³¹³ a tenere cadenze almeno trimestrali) - quelli che utilizzano il *reporting* o altre metodologie di analisi con cadenza di una (*Calenzano, Capannori; Lucca, Pietrasanta*) o due volte l'anno (*Cascina, Montemurlo, provincia di Grosseto; Sansepolcro, Sesto F., Camaiore, Pontedera*); e censurabili sono anche quegli enti³¹⁴ che in merito alle “*metodologie per l'analisi e la correzione degli scostamenti*” hanno indicato genericamente verifiche e monitoraggi più o meno periodici, così palesando (almeno in base alle risposte fornite) un carattere empirico e non fondato - come occorre per un controllo efficace ed obiettivo - su valutazioni conseguenti a metodologie, fissate e conosciute *a priori*, le quali utilizzino parametri ed indicatori affidabili idonei a *misurare* il grado di raggiungimento degli obiettivi. [Q.2.16]

- ③ sono altresì da censurare gli enti (*Pisa, Viareggio* che hanno risposto ‘no’³¹⁵; *Montevarchi e Monsummano T.* che non hanno risposto)³¹⁶ i quali non hanno valutato la congruenza tra obiettivi pianificati e risultati conseguiti; mentre per n.1 ente (*Firenze*) la valutazione

³¹³ Nella maggior parte dei casi gli enti non hanno specificato la periodicità dei report.

³¹⁴ Sansepolcro, Firenze, Bagno a R., Campi B., Empoli, S.Casciano V.P., Sesto F., Collesalvetti, Lucca, Camaiore, Pietrasanta, Ponsacco, Pontedera, S.Miniato, Poggibonsi.

³¹⁵ V. *supra*, alla nota n. 153.

³¹⁶ Sub n.2.20.a, Pisa e Monsummano T. non hanno offerto alcuna indicazione circa le “problematiche incontrate”; mentre, non appaiono rilevanti quelle ivi addotte da Montevarchi (“*il Peg con Pdo e relativi indicatori per il raggiungimento degli obiettivi sono stati adottati nel 2° semestre 2013*”) e Viareggio (“*E' stato approvato il Piano degli Obiettivi contenente solo attività ordinaria.*”).

risulta essere stata svolta in maniera parziale e insufficiente³¹⁷. [Q.2.17]

(h) Poiché la corretta funzionalità del sistema (e segnatamente la realistica e correttezza della valutazione della gestione e del conseguimento degli obiettivi, condizioni necessarie della effettiva utilità della valutazione stessa) suppone ❶ la corretta allocazione delle risorse (finanziarie, umane, strumentali) in relazione agli obiettivi, nonché ❷ la concreta disponibilità ed azionabilità dei poteri di spesa, in quanto l'omessa, insufficiente o incongrua predisposizione di tali presupposti operativi, condizionando negativamente il conseguimento degli obiettivi e l'efficienza ed economicità della gestione, deve poter essere sempre rilevabile e valutabile, tutela della stessa genuinità delle valutazioni; va segnalato, siccome gravi vulnera alla corretta operatività del sistema, che:

- ❶ in n.4 enti: (*Borgo S.L., Viareggio, Monsummano T., provincia di Siena*)³¹⁸ non è stata valutata la fattibilità dei programmi, tenendo conto dei flussi di cassa e dei vincoli del patto di stabilità, da parte di. [Q.2.17.a]
- ❷ non è stata rilevata la coerenza tra le dotazioni finanziarie, umane e strumentali e gli obiettivi del PEG

³¹⁷ Precisa: “*In sede di verifica finale PEG-PDO e dello stato di attuazione dei programmi e degli obiettivi strategici vi è, ancorché parzialmente, un esplicito riconoscimento della congruenza nelle valutazioni conclusive dei responsabili degli obiettivi*”.

³¹⁸ Sub n.2.20.a, Borgo S.L. e Monsummano T. non hanno offerto alcuna indicazione circa le “problematiche incontrate”; mentre, non appaiono rilevanti quelle ivi addotte da Viareggio (“*E' stato approvato il Piano degli Obiettivi contenente solo attività ordinaria.*”) e la provincia di Siena (“*Le difficoltà maggiormente riscontrate nel definire i risultati degli obiettivi e quello di trovare, appunto, l'indicatore che meglio sintetizzi la dimensione di risultato più significativa (quantità, qualità, efficienza, efficacia).*”).

in n. 4 enti: Piombino, Pisa, la provincia di Siena³¹⁹, nonché comune di Firenze, il quale nel rispondere ‘no’ ha, nel 1° semestre, richiamato quanto risposto sub n.2.12³²⁰ in tema di controllo strategico³²¹, e, sub n.2.20.a, nel 2° semestre, ha indicato quale “problematica incontrata” la circostanza che “*manca ancora nell'attuale sistema, una interfaccia diretta tra pianificazione e allocazione delle risorse umane e programmazione degli obiettivi. La dotazione di personale è valutata solo in funzione del singolo obiettivo di settore e dunque in maniera parcellizzata, non in armonia all'intero Ente*”. [Q.2.19]

- (i) Circa le ricadute pratiche del controllo di gestione, in termini di sua efficacia ed effettiva utilità, si deve segnalare che:
- ❶ in n.9 enti³²² l'organo preposto al controllo di gestione

³¹⁹ Sub n.2.20.a, Pisa non ha offerto alcuna indicazione circa le “problematiche incontrate”; mentre, non appaiono costituire spiegazioni rilevanti in proposito quelle ivi addotte da Piombino (“*Il Peg non è stato adottato nel primo semestre in quanto il bilancio di previsione non era ancora approvato*”) e provincia di Siena (“*Le difficoltà maggiormente riscontrate nel definire i risultati degli obiettivi e quello di trovare, appunto, l'indicatore che meglio sintetizzi la dimensione di risultato più significativa (quantità, qualità, efficienza, efficacia)*”).

³²⁰ Il quesito n.2.12, relativo al controllo strategico recita: “*E' stato messo a punto un sistema di controllo, ex ante ed ex post, teso a verificare la conformità tra gli obiettivi dell'amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché tra gestione ed allocazione delle risorse umane, materiali e finanziarie?*”.

³²¹ Ivi ha risposto ‘no’ specificando quanto è riportato *supra*, alla nota n. 235 (tra cui che “*il sistema di pianificazione ... permette una valutazione coerente delle risorse associate agli obiettivi medesimi ma non la valutazione inversa, della corretta allocazione delle risorse umane in funzione della distribuzione degli obiettivi tra le varie Direzioni*”).

³²² Si tratta di n.1 che non ha risposto (Monsummano T.); di n.7 che hanno risposto ‘no’ (S.Giovanni V., Campi B., Castelfiorentino, Signa, Piombino, Pisa, Pescia); di n.1 (provincia di Siena) che ha risposto in modo discorsivo ma con senso negativo (“*Servizio programmazione e controllo cerca di supportare i Dirigenti di Settore in una più puntuale definizione degli obiettivi e degli indicatori mentre spetta al Direttore generale fornire elementi di valutazione agli organi politici per meglio definire gli indirizzi di governo*.”);

non fornisce all' organo politico elementi e valutazioni idonei a supportarlo nei suoi compiti d'indirizzo; mentre nel comune di Firenze ciò avviene in maniera (dichiaratamente) solo parziale ³²³. [Q.2.23]

- ② l'analisi del controllo sulla gestione non contribuisce alla quantificazione degli stanziamenti di competenza in bilancio in n.33 enti³²⁴. [Q.2.24] Senonché, anche i n.32 enti che hanno risposto 'si'³²⁵ palesano criticità nelle modalità operative e nei metodi di quantificazione, stanti le risposte: generiche (4), poco attinenti (3), palesemente inconferenti (1), o, anche ove più attinenti al quesito, limitate alla descrizione del percorso di definizione degli stanziamenti e all'inesistenza di procedure formalizzate (essendo l'apporto conoscitivo affidato a rapporti diretti tra organi e funzionari). [Q.2.24.a]
- ③ i rapporti del controllo di gestione non sono stati usati per valutare la *performance* del personale in ben n.21 enti³²⁶ [Q.2.25] (tra cui quelli che non hanno introdotto

³²³ V. *supra*, alla nota n.168.

³²⁴ Sono n.2 enti che non han risposto (Agliana e Monsummano T.) e n.31 che hanno risposto 'no' (Cortona, S.Giovanni V., Firenze, Borgo S.L., Calenzano, Campi B., Castelfiorentino, Empoli, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, Signa, Grosseto, Collesalveti, Piombino, Lucca, Altopascio, Camaiore, Massarosa, Viareggio, Massa, Pisa, Ponsacco, Pontedera, Pescia, Quarrata, Colle V.E., e le provincie di Lucca, Massa, Pisa, Siena).

³²⁵ Arezzo, Montevarchi, Sansepolcro; Bagno a R., Certaldo, Figline V., Fucecchio, S.Casciano V.P., Scandicci, Sesto F.; Follonica; Livorno, Cecina, Rosignano M.; Capannori, Pietrasanta; Carrara; Cascina, S.Giuliano T., S.Miniato; Pistoia, Montecatini T.; Prato, Montemurlo; Poggibonsi, Siena; e le provincie di Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Pistoia, Prato.

³²⁶ Si tratta di n. 1 ente che non ha risposto (Monsummano T.); di n.18 dei n. 19 enti che hanno risposto di 'no' (S.Giovanni V., Bagno a R., Borgo S.L., Calenzano, Campi B.,

un sistema di misurazione e valutazione della performance *individuale e organizzativa* ex d.lgs. n.150/2009)³²⁷. [Q.2.4]

* * *

4. Quanto al *controllo sugli equilibri finanziari* - premesso che pur se molti enti non hanno descritto lo “*stato del monitoraggio sul rispetto del Patto di stabilità interno*” (2.40), rispondendo al relativo quesito in termini generici oppure limitandosi a dichiarare e/o a documentare il rispetto del Patto), nondimeno tutti gli enti esaminati hanno rispettato il Patto per il 2013 - va rilevato quanto appresso.

- (a) In primo luogo, n.5 enti (Piombino, Pietrasanta, Massa, Viareggio, provincia di Siena) non hanno modificato il regolamento di contabilità in seguito all’entrata in vigore dell’art.147-quinquies Tuel. [Q.2.36]
- (b) In secondo luogo, deve segnalarsi, quale profilo di manifesta inadeguatezza a carico di ben n.18 enti³²⁸, la mancata valutazione degli effetti dei risultati di gestione degli organismi esterni, attività che il pure l’esplicito disposto

Castelfiorentino, Empoli, Lastra a S., Pontassieve, Reggello, Signa; Piombino; Pontedera; Agliana, Montecatini T., Pescia, Quarrata; provincia di Pisa; è esclusa la provincia di Massa, il cui “*sistema della Performance dispone di propri indicatori di risultato*”); e di n.2 enti (S.Giuliano T. e Viareggio) la cui risposta ‘si’ è incongrua per avere essi riferito (sub n.2.4) che non è stato introdotto un sistema di misurazione e valutazione della performance individuale e organizzativa ex d.lgs. n. 150/2009.

³²⁷ Viareggio, S.Giuliano T., Montecatini T., e provincia di Pisa.

³²⁸ Cortona, S.Giovanni V.; Empoli, Signa; Collesalvetti; Altopascio, Massarosa; Massa, Carrara; Agliana, Monsummano T., Pescia, Quarrata; Prato: Colle V.E.; province di Arezzo, Grosseto, Pisa.

dell'art.147-quinquies, comma 3, Tuel indica come parte integrante del controllo sugli equilibri finanziari. [Q.2.37]

- (c) Ulteriore profilo di inadeguatezza è la circostanza che - in disparte n.12 di essi che hanno fornito risposte generiche e incongruenti, descrivendo le modalità del monitoraggio piuttosto che gli esiti dello stesso³²⁹ - ben n.16 enti non siano stati in grado di riferire alcunché circa gli esiti del monitoraggio³³⁰. [Q.2.37/a]
- (d) Il Comune di Prato non ha provveduto ad effettuare, in corso di esercizio, la verifica della compatibilità delle disponibilità di cassa col programma dei pagamenti³³¹. [Q.2.38]

* * *

5. In ordine al **controllo strategico** - premesso e ricordato che esso è, come noto, diretto a consentire la valutazione della “*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*” (art.147, comm 1, lett. b) Tuel) - si segnala quanto segue:

- (a) Anzitutto detta forma di controllo risulta mancante nelle provincie di Massa e Siena³³² [Q.2.5], che, diversamente dagli

³²⁹ Arezzo; Borgo S.L., Castelfiorentino, Figline V.; Grosseto, Rosignano M., Viareggio; Pistoia, Montecatini T.; Montemurlo; provincie di Lucca e Pistoia

³³⁰ Cortona, Signa; Altopascio, Massarosa; Carrara, Massa; Agliana, Monsummano T., Pescia, Quarrata; Prato; Siena, Colle V.E.; provincie di Arezzo, Pisa e Siena.

³³¹ Talché, ha poi dovuto indicare (sub 2.38/b) di avere rilevato quale criticità l'incapienza dei previsti pagamenti nella disponibilità di cassa (v. *supra*, nota n. 199).

³³² V. *supra*, alla nota n.218.

altri n.11 enti tenuti, ne erano prive già in passato [Q.2.5.a]

- (b) Risulta censurabile la posizione di quegli enti nei quali il monitoraggio dello stato di attuazione dei programmi è avvenuto con cadenza annuale³³³ o (pur se di minore gravità) due volte l'anno³³⁴, [Q.2.7], perché tali cadenze temporali contrastano con la previsione dell'art.147-ter Tuel di "*rapporti periodici, da sottoporre [...] per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi*" (la quale con l'aggettivo 'periodici' suppone all'evidenza una cadenza inferiore alla durata annuale dell'esercizio, com'è confermato dall'espressione "*deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi*" che denota come naturale una pluralità di interventi)³³⁵, precludendo di fatto di attivare le occorrenti misure correttive³³⁶ e segnatamente quell'eventuale rimodulazione della pianificazione strategica (e di conseguenza dell'attività dei dirigenti) che è nella *ratio* del controllo strategico³³⁷.
- (c) Parimenti censurabile, per l'evidente violazione del disposto testé richiamato dell'art.147-ter Tuel, è la posizione di quegli enti in cui nell'esercizio 2013 non è stata effettuata la

³³³ Una volta l'anno (provincie di Grosseto, Massa, Pistoia).

³³⁴ Due volte l'anno (Firenze, Prato, provincie di Livorno, Lucca, Firenze, Pisa, Siena).

³³⁵ Come noto, secondo l'art. 193, comma 2, Tuel, l'organo consiliare, con la periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale e, comunque, almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, nell'effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi, dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari.

³³⁶ V. C.Conti, Sez. Centr. gestione, n. 14/2012, cit.

³³⁷ V. C.Conti, Sez. Aut., n. 21/2013/FRG, cit.

prescritta reportistica sul controllo strategico³³⁸. [Q.2.11.a]

(d) Quanto all'effettività del controllo strategico - ricordato che ex art. 147-ter, comma 1, Tuel “...*l'ente locale [...] definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione ❶ dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti, ❷ degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti, ❸ dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, ❹ delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, [...] ❺ degli aspetti socio-economici.*” - si osserva che :

❶ N.2 enti (province di Siena e Prato³⁴⁰; ha invece inspiegabilmente risposto ‘si’ ha quella di Massa, che pure non ha affatto svolto il controllo di cui trattasi) non hanno valutato lo stato di attuazione dei programmi, analizzando la congruenza e gli scostamenti; [Q.2.6] anche se quelli che hanno risposto ‘si’ (tra cui, inspiegabilmente, la provincia di Prato) hanno poi fornito sulle metodologie indicazioni generiche per lo più riconducibili al controllo di gestione³⁴¹. [Q.2.6/a]

❷ N. 5 enti non hanno proceduto ad analizzare gli aspetti

³³⁸ Si tratta di: comune di Livorno e province di Lucca e di Pisa (oltre, evidentemente, quelle di Massa e Siena, che come detto, non hanno attivato il controllo strategico).

Peraltro, comune di Firenze e comune e provincia di Prato, pur confermando la redazione dei report, hanno omesso di allegarli, come richiesto dal quesito n. 2.11./c.

³³⁹ Per quanto concerne la rilevazione “*della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa*” v. *infra*.

³⁴⁰ V. *supra*, alla nota n. 223.

³⁴¹ V. *supra*, alla nota n. 225.

economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti³⁴², mentre per la provincia di Lucca la risposta al quesito è positiva per “*solo aspetti finanziari*”. [Q.2.8]; ancorché pure qui gli enti che hanno risposto ‘si’, circa le metodologie hanno poi fornito indicazioni riconducibili a controllo di gestione e contabilità finanziaria³⁴³. [Q.2.8/a]

③ Anche per quanto attiene alla rilevazione dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, su cui hanno provveduto tutti gli enti (salvo, ovviamente, le provincie di Massa e Siena) [Q.2.9], l’indicazione delle metodologie utilizzate [Q.2.9/a] appare (salvo che per la provincia di Pistoia) generica e per lo più riconducibile a controllo di gestione e contabilità finanziaria³⁴⁴.

④ In n.5 enti (ovviamente le provincie di Massa e Siena; cui si aggiungono quelle di Lucca e Pisa e il comune di Firenze³⁴⁵) non è stato messo a punto un sistema di controllo, *ex ante* ed *ex post*, che verifichi la conformità tra gli obiettivi dell’ente e le scelte operate dai dirigenti, nonché tra gestione e allocazione delle risorse umane, materiali e finanziarie. [Q.2.12]

³⁴² Si tratta di: comune di Firenze e provincie di Livorno e Pisa (oltre, evidentemente, quelle di Massa e Siena che come detto, non hanno attivato il controllo strategico).

³⁴³ V. *supra*, alla nota n. 230.

³⁴⁴ V. *supra*, alla nota n. 231.

³⁴⁵ Tuttavia, il Comune di Firenze dopo aver risposto ‘no’ ha però, nel 2° semestre, specificato quanto è riportato *supra*, alla nota n. 235.

- ⑤ N.3 enti (come naturale, le provincie di Massa e Siena; cui si aggiunge qui quella di Lucca) non hanno riferito in merito alle metodologie adottate dal controllo strategico per monitorare l'impatto socio-economico dei programmi dell'ente, ma i restanti enti hanno fornito risposte assai diversificate, per lo più generiche, o poco conferenti o riferite a metodologie approssimative, da cui, in generale, non emerge un effettivo riscontro positivo³⁴⁶. [Q.2.11]

* * *

6. Per quanto riguarda il ***controllo sulle società partecipate*** non quotate e gli organismi gestionali esterni, va segnalato quanto appresso.

- (a) La provincia di Firenze non ha provveduto a predisporre la struttura di controllo sulle società partecipate³⁴⁷. [Q.2.26].
- (b) Sebbene l'art.147-quater Tuel riferendosi *tout court* alle “partecipate” mostri di non distinguere:
- ① la provincia di Arezzo ha regolamentato il controllo

³⁴⁶ V. *supra*, alla nota n. 232.

³⁴⁷ La provincia di Firenze ha risposto ‘no’ al quesito (n.2.26), aggiungendo, nel referto del 1° semestre, che “*E’ comunque in corso l’individuazione della struttura competente. Ancorché sia istituita la P.O. “Segreteria generale, Affari generali e Partecipate”, occorre costituire apposita struttura per le funzioni di controllo puntualmente indicate all’art.147-quater.*”; e, in quello del 2° semestre, che: “*Occorre costituire apposita struttura per le funzioni di controllo puntualmente indicate all’art.147-quater. Si precisa comunque che per quanto riguarda le società in house providing l’Amministrazione con dGP n.152 del 29.11.2013 ha approvato linee di indirizzo per l’esercizio del controllo analogo, che rispecchiano il contenuto dell’art.147-quater. Inoltre dall’annualità 2014 è stata avviata un’attività di monitoraggio su atti e provvedimenti le società partecipate dell’Ente ed in particolare gli affidamenti di servizi ed relativi flussi economici.*”.

non su tutte le partecipate ma solo sulle ‘*controllate*’;

② il comune di Prato ha regolamentato il controllo non su tutte le partecipate ma solo su “*controllate e collegate*” *ex art.2359 c.c.* e “*affidatarie dirette secondo i principi dell’ in house providing di servizi pubblici*”. [Q.2.26].

(c) Sono dichiaratamente inadempienti all’obbligo, ex art.147, comma 2, lett. d), Tuel, di verifica di efficacia, efficienza ed economicità della gestione degli organismi esterni dell’ente n.4 enti (oltre com’è ovvio la provincia di Firenze, quelle di Arezzo, Lucca e Massa). [Q.2.27]

(d) Il monitoraggio della solidità economico-patrimoniale e finanziaria degli organismi partecipati non è stato effettuato, come prevedibile, dalla provincia di Firenze. [Q.2.32]

(e) Nonostante l’espressa previsione dell’art.147-quater co.2, Tuel (l’ente locale, nell’ambito del sistema di controllo sulle partecipate non quotate, “*organizza 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 [...] il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica*”) risulta che: [Q.2.31]

① le provincie di Massa Carrara e di Pistoia non hanno effettuato il monitoraggio sui (c)*contratti di servizi*.

② la provincia di Firenze (prevedibilmente: v. *supra*) non ha monitorato (b)*la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle partecipate* (e in particolare non ne ha periodicamente monitorato la solidità economico-

patrimoniale e finanziaria ³⁴⁸). [Q.2.32]

- (f) La provincia di Pisa effettua la valutazione degli effetti prodotti dai risultati di gestione degli organismi esterni sul bilancio dell'ente (che, ex art.147-quinquies, comma 3, Tuel, è parte integrante del controllo sugli equilibri finanziari) solo a consuntivo, sebbene l'art. 147, comma 2, lett. c), Tuel sia finalizzato a “*garantire il costante controllo degli equilibri finanziari ...*”. [Q.2.37/a]

* * *

7. Circa il *controllo sulla qualità dei servizi erogati*, direttamente o mediante organismi gestionali esterni, e la soddisfazione dell'utenza esterna e interna, si segnala quanto segue:

- (a) Anzitutto, le provincie di Firenze, Massa e Siena non hanno provveduto alla regolamentazione del controllo sulla qualità dei servizi, della quale, almeno nel 2013, risultano sforniti.
- (b) Conseguentemente, le provincie di Massa³⁴⁹ e di Siena non hanno effettuato alcun tipo di monitoraggio sulla qualità dei servizi erogati. [Q.2.10] [Q.2.31/d] [Q.2.34]
- (c) La provincia di Firenze, pur avendo risposto positivamente a tutti i quesiti relativi a tale forma di controllo, tuttavia, come testé ricordato, non ha provveduto a regolamentare lo stesso; di talché - tenuto anche conto che essa (*rectius* la subentrata Città metropolitana) non si è preoccupata di fornire il benché

³⁴⁸ La provincia di Firenze ha, peraltro, dichiarato (sub 2.31) di aver monitorato (a) i rapporti finanziari con le partecipate, nonché (e) gli effetti prodotti dai risultati di gestione sul bilancio finanziario dell'ente.

³⁴⁹ Per l'irrilevanza della risposta positiva sub 2.34 e 2.34/ab, v. *supra*, alla nota n.273.

minimo riscontro ad esplicita richiesta di chiarimenti da parte della Sezione³⁵⁰ - i controlli di qualità asseritamente svolti, ove pure realmente sussistenti, debbono ritenersi di carattere del tutto empirico ed estemporaneo³⁵¹, attuati senza previ e precisi criteri e metodologie definiti dall'amministrazione, e, perciò, agli effetti dell'adempimento dell'obbligo (ex art. 147, commi 2, lett. e) e 3, Tuel) di attivare il controllo in parola, debbono considerarsi *tamquam non essent*, in quanto o mancanti o radicalmente inadeguati ai sensi e per gli effetti di cui all' art. 148, comma 4, Tuel.

- (d) La provincia di Pisa non ha impostato un sistema di monitoraggio per valutare la qualità dei servizi erogati direttamente ed il relativo grado di soddisfazione della domanda; monitoraggio che è effettuato solo per i servizi erogati attraverso le società partecipate *in house*. [Q.2.10]
- (e) La provincia di Pistoia e il comune di Prato³⁵² non hanno effettuato il monitoraggio della qualità dei servizi gestiti dagli organismi partecipati. [Q.2.31/d] [Q.2.34]
- (f) La provincia di Lucca, pur avendo dichiarato di verificare la qualità dei servizi erogati (n.2.34), non ha adottato metodologie per misurare la soddisfazione degli utenti in relazione ai servizi erogati sia direttamente sia mediante organismi partecipati. [Q.2.34/a].

§ § §

³⁵⁰ V. nota 26.11.2015 n.8321.

³⁵¹ Non è dunque per caso che le risposte dell'ente sub n.2.10/a e n.2.34/ab, in punto di metodologie, risultano assolutamente generiche (v. *supra*, pagg.132 e 135).

³⁵² Ha dichiarato che esso è svolto direttamente dalla società che gestisce il servizio.

Allegati.

All. n. 1 - Prospetto “*Comuni con più di 15.000 abitanti (2013)*”.

All. n. 2 - Prospetto “*Comuni con popolazione fino a 15.000 abitanti (2013)*”.

All. n. 3 - Prospetto “*Unioni di comuni attive (2013)*”.

All. n. 4 - Prospetto “*Rispetto ‘linee guida’ delibera n.4/2013 Sezione Autonomie*”.

Allegato n. 1

COMUNI CON PIÙ DI 15.000 ABITANTI (2013)		
1.	AREZZO	(AR)
2.	CORTONA	“
3.	MONTEVARCHI	“
4.	SAN GIOVANNI VALDARNO	“
5.	SANSEPOLCRO	“
6.	BAGNO A RIPOLI	(FI)
7.	BORGO SAN LORENZO	“
8.	CALENZANO	“
9.	CAMPI BISENZIO	“
10.	CASTELFIORENTINO	“
11.	CERTALDO	“
12.	EMPOLI	“
13.	FIGLINE VALDARNO	“
14.	FIRENZE	“
15.	FUCECCHIO	“
16.	LASTRA A SIGNA	“
17.	PONTASSIEVE	“
18.	REGGELLO	“
19.	SAN CASCIANO IN VAL DI PESA	“
20.	SCANDICCI	“
21.	SESTO FIORENTINO	“
22.	SIGNA	“
23.	FOLLONICA	(GR)
24.	GROSSETO	“
25.	CECINA	(LI)
26.	COLLESALVETTI	“
27.	LIVORNO	“
28.	PIOMBINO	“
29.	ROSIGNANO MARITTIMO	“
30.	ALTOPASCIO	(LU)
31.	CAMAIORE	“
32.	CAPANORI	“
33.	LUCCA	“
34.	MASSAROSA	“
35.	PIETRASANTA	“
36.	VIAREGGIO	“
37.	CARRARA	(MS)
38.	MASSA	“
39.	CASCINA	(PI)
40.	PISA	“
41.	PONSACCO	“
42.	PONTEDERA	“
43.	SAN GIULIANO TERME	“
44.	SAN MINIATO	“
45.	MONTEMURLO	(PO)
46.	PRATO	“
47.	AGLIANA	(PT)
48.	MONSUMMANO TERME	“
49.	MONTECATINI TERME	“
50.	PESCIA	“
51.	PISTOIA	“
52.	QUARRATA	“
53.	COLLE DI VAL D'ELSA	(SI)
54.	POGGIBONSI	“
55.	SIENA	“

Allegato n. 2

COMUNI CON POPOLAZIONE FINO A 15.000 ABITANTI (2013)		
1	ANGHIARI	(AR)
2	BADIA TEDALDA	“
3	BIBBIENA	“
4	BUCINE	“
5	CAPOLONA	“
6	CAPRESE MICHELANGELO	“
7	CASTEL FOCOGLIANO	“
8	CASTEL SAN NICCOLO'	“
9	CASTELFRANCO DI SOPRA	“
10	CASTIGLION FIBOCCHI	“
11	CASTIGLION FIORENTINO	“
12	CAVRIGLIA	“
13	CHITIGNANO	“
14	CHIUSI DELLA VERNA	“
15	CIVITELLA IN VAL DI CHIANA	“
16	FOIANO DELLA CHIANA	“
17	LATERINA	“
18	LORO CIUFFENNA	“
19	LUCIGNANO	“
20	MARCIANO DELLA CHIANA	“
21	MONTE SAN SAVINO	“
22	MONTEMIGNAIO	“
23	MONTERCHI	“
24	ORTIGNANO RAGGIOLO	“
25	PERGINE VALDARNO	“
26	PIAN DI SCO'	“
27	PIEVE SANTO STEFANO	“
28	POPPI	“
29	PRATOVECCHIO	“
30	SESTINO	“
31	STIA	“
32	SUBBIANO	“
33	TALLA	“
34	TERRANUOVA BRACCIOLINI	“
35	BARBERINO DI MUGELLO	(FI)
36	BARBERINO VAL D'ELSA	“
37	CAPRAIA E LIMITE	“
38	CERRETO GUIDI	“
39	DICOMANO	“
40	FIESOLE	“
41	FIRENZUOLA	“
42	GAMBASSI TERME	“
43	GREVE IN CHIANTI	“
44	IMPRUNETA	“
45	INCISA IN VAL D'ARNO	“
46	LONDA	“
47	MARRADI	“
48	MONTAIONE	“
49	MONTELUPO FIORENTINO	“
50	MONTESPERTOLI	“
51	PALAZZUOLO SUL SENIO	“
52	PELAGO	“
53	RIGNANO SULL'ARNO	“
54	RUFINA	“
55	SAN GODENZO	“
56	SAN PIERO A SIEVE	“

57	SCARPERIA	“
58	TAVARNELLE VAL DI PESA	“
59	VAGLIA	“
60	VICCHIO	“
61	VINCI	“
62	ARCIDOSO	(GR)
63	CAMPAGNATICO	“
64	CAPALBIO	“
65	CASTEL DEL PIANO	“
66	CASTELL'AZZARA	“
67	CASTIGLIONE DELLA PESCAIA	“
68	CINIGIANO	“
69	CIVITELLA PAGANICO	“
70	GAVORRANO	“
71	ISOLA DEL GIGLIO	“
72	MAGLIANO IN TOSCANA	“
73	MANCIANO	“
74	MASSA MARITTIMA	“
75	MONTE ARGENTARIO	“
76	MONTEROTONDO MARITTIMO	“
77	MONTIERI	“
78	ORBETELLO	“
79	PITIGLIANO	“
80	ROCCALBEGNA	“
81	ROCCASTRADA	“
82	SANTA FIORA	“
83	SCANSANO	“
84	SCARLINO	“
85	SEGGIANO	“
86	SEMPRONIANO	“
87	SORANO	“
88	BIBBONA	(LI)
89	CAMPIGLIA MARITTIMA	“
90	CAMPO NELL'ELBA	“
91	CAPOLIVERI	“
92	CAPRAIA ISOLA	“
93	CASTAGNETO CARDUCCI	“
94	MARCIANA	“
95	MARCIANA MARINA	“
96	PORTO AZZURRO	“
97	PORTOFERRAIO	“
98	RIO MARINA	“
99	RIO NELL'ELBA	“
100	SAN VINCENZO	“
101	SASSETTA	“
102	SUVERETO	“
103	BAGNI DI LUCCA	“
104	BARGA	“
105	BORGO A MOZZANO	“
106	CAMPORGIANO	“
107	CAREGGINE	“
108	CASTELNUOVO DI GARFAGNANA	“
109	CASTIGLIONE DI GARFAGNANA	“
110	COREGLIA ANTELMINELLI	“
111	FABBRICHE DI VALLICO	“
112	FORTE DEI MARMI	“
113	FOSCIANDORA	“
114	GALLICANO	“
115	GIUNCUGNANO	“

116	MINUCCIANO	“
117	MOLAZZANA	“
118	MONTECARLO	“
119	PESCAGLIA	“
120	PIAZZA AL SERCHIO	“
121	PIEVE FOSCIANA	“
122	PORCARI	“
123	SAN ROMANO IN GARFAGNANA	“
124	SERAVEZZA	“
125	SILLANO	“
126	STAZZEMA	“
127	VAGLI SOTTO	“
128	VERGEMOLI	“
129	VILLA BASILICA	“
130	VILLA COLLEMANDINA	“
131	AULLA	(MS)
132	BAGNONE	“
133	CASOLA IN LUNIGIANA	“
134	COMANO	“
135	FILATTIERA	“
136	FIVIZZANO	“
137	FOSDINOVO	“
138	LICCIANA NARDI	“
139	MONTIGNOSO	“
140	MULAZZO	“
141	PODENZANA	“
142	PONTREMOLI	“
143	TRESANA	“
144	VILLAFRANCA IN LUNIGIANA	“
145	ZERI	“
146	BIENTINA	(PI)
147	BUTI	“
148	CALCI	“
149	CALCINAIA	“
150	CAPANNOLI	“
151	CASALE MARITTIMO	“
152	CASCIANA TERME	“
153	CASTELFRANCO DI SOTTO	“
154	CASTELLINA MARITTIMA	“
155	CASTELNUOVO DI VAL DI CECINA	“
156	CHIANNI	“
157	CRESPINA	“
158	FAUGLIA	“
159	GUARDISTALLO	“
160	LAJATICO	“
161	LARI	“
162	LORENZANA	“
163	MONTECATINI IN VAL DI CECINA	“
164	MONTESCUDAIO	“
165	MONTEVERDI MARITTIMO	“
166	MONTOPOLI IN VAL D'ARNO	“
167	ORCIANO PISANO	“
168	PALAIA	“
169	PECCIOLI	“
170	POMARANCE	“
171	RIPARBELLA	“
172	SANTA CROCE SULL'ARNO	“
173	SANTA MARIA A MONTE	“
174	SANTA LUCE	“

175	TERRICCIOLA	“
176	VECCHIANO	“
177	VICOPISANO	“
178	VOLTERRA	“
179	CANTAGALLO	(PO)
180	CARMIGNANO	“
181	POGGIO A CAIANO	“
182	VAIANO	“
183	VERNIO	“
184	ABETONE	(PT)
185	BUGGIANO	“
186	CHIESINA UZZANESE	“
187	CUTIGLIANO	“
188	LAMPORECCHIO	“
189	LARCIANO	“
190	MARLIANA	“
191	MASSA E COZZILE	“
192	MONTALE	“
193	PIEVE A NIEVOLE	“
194	PITEGLIO	“
195	PONTE BUGGIANESE	“
196	SAMBUCA PISTOIESE	“
197	SAN MARCELLO PISTOIESE	“
198	SERRAVALLE PISTOIESE	“
199	UZZANO	“
200	ABBADIA SAN SALVATORE	(SI)
201	ASCIANO	“
202	BUONCONVENTO	“
203	CASOLE D'ELSA	“
204	CASTELLINA IN CHIANTI	“
205	CASTELNUOVO BERARDENGA	“
206	CASTIGLIONE D'ORCIA	“
207	CETONA	“
208	CHIANCIANO TERME	“
209	CHIUSDINO	“
210	CHIUSI	“
211	GAIOLE IN CHIANTI	“
212	MONTALCINO	“
213	MONTEPULCIANO	“
214	MONTERIGGIONI	“
215	MONTERONI D'ARBIA	“
216	MONTICIANO	“
217	MURLO	“
218	PIANCASTAGNAIO	“
219	PIENZA	“
220	RADDA IN CHIANTI	“
221	RADICOFANI	“
222	RADICONOLI	“
223	RAPOLANO TERME	“
224	SAN CASCIANO DEI BAGNI	“
225	SAN GIMIGNANO	“
226	SAN GIOVANNI D'ASSO	“
227	SAN QUIRICO D'ORCIA	“
228	SARTEANO	“
229	SINALUNGA	“
230	SOVICILLE	“
231	TORRITA DI SIENA	“
232	TREQUANDA	“

Allegato n. 3

	UNIONI DI COMUNI ATTIVE (2013)	
1	UNIONI COMUNI MONTANI CASENTINO	(AR)
2	UNIONE COMUNI PRATOMAGNO	“
3	UNIONE DEI COMUNI DEI TRE COLLI	“
4	UNIONE MONTANA COMUNI VALTIBERINA TOSCANA	“
5	UNIONE COMUNI CAVRIGLIA - S.GIOVANNI V.NO	“
6	UNIONE COMUNI CIRC.RIO EMPOLESE VALDELSA	(FI)
7	UNIONE COMUNALE DEL CHIANTI FIORENTINO	“
8	UNIONE COMUNI FIESOLE - VAGLIA	“
9	UNIONE MONTANA DEI COMUNI DEL MUGELLO	“
10	UNIONE DI COMUNI VALDARNO E VALDISIEVE	“
11	UNIONE COMUNI FIGLINE – INCISA V.NO	“
12	UNIONE COMUNI MONTANI AMIATA GROSSETANA	(GR)
13	UNIONE COMUNI MONTANI COLLINE DEL FIORA	“
14	UNIONI COMUNI MONTANA COLLINE METALLIFERE	“
15	UNIONI COMUNI DELLA GARFAGNANA	(LU)
16	UNIONE DEI COMUNI MEDIA VALLE DEL SERCHIO	“
17	UNIONE DEI COMUNI DELLA VERSILIA	“
18	UNIONE COMUNI MONTANA LUNIGIANA	(MS)
19	UNIONE MONTANA ALTA VAL DI CECINA	(PI)
20	UNIONE COLLI MARITTIMI PISANI	“
21	UNIONE VALDERA	“
22	UNIONE COMUNI DELLA VAL DI BISENZIO	(PO)
23	UNIONE COMUNI MONTANI APPENNINO PISTOIESE	(PT)
24	UNIONE COMUNI AMIATA VAL D'ORCIA	(SI)
25	UNIONE COMUNI VALDICHIANA SENESE	“
26	UNIONE DEI COMUNI DELLA VAL DI MERSE	“

Allegato n. 4

RISPETTO 'LINEE GUIDA' DELIBERA N.4/2013 SEZIONE AUTONOMIE <i>(relazioni condivise da organi di controllo interno e accompagnate da parere dei revisori)</i>						
			1° SEMESTRE		2° SEMESTRE	
			Controlli interni	Revisori	Controlli interni	Revisori
01	Provincia di Arezzo	(AR)	DG	SI	DG	SI
02	Comune di Arezzo	“	SG	SI	SG	SI
03	Comune di Cortona	“	SG	SI	SG	SI
04	Comune di Montevarchi	“	RSF	SI	RSF	SI
05	Comune di S.Giovanni Valdarno	“	RSF	SI	RSF	SI
06	Comune di Sansepolcro	“	NO	NO	NO	NO
07	Provincia di Firenze	(FI)	NO	SI	SG	SI
08	Comune di Firenze	“	SI	SI	SI	SI
09	Comune di Bagno a Ripoli	“	NO	SI	NO	SI
10	Comune di Borgo San Lorenzo	“	NO	SI	NO	SI
11	Comune di Calenzano	“	DG	SI	NO	SI
12	Comune di Campi Bisenzio	“	NO	NO	NO	SI
13	Comune di Castelfiorentino	“	NO	SI	NO	SI
14	Comune di Certaldo	“	NO	SI	NO	SI
15	Comune di Empoli	“	NDV	SI	NO	SI
16	Comune di Figline Valdarno	“	NO	SI	NO	SI
17	Comune di Fucecchio	“	NO	SI	NO	SI
18	Comune di Lastra a Signa	“	NO	SI	NO	SI
19	Comune di Pontassieve	“	NO	NO	NO	NO
20	Comune di Reggello	“	RCI	SI	RCI	SI
21	Comune di S.Casciano Val di Pesa	“	NDV/SG	SI	NDV/SG	SI
22	Comune di Scandicci	“	OIV	SI	OIV	SI
23	Comune di Sesto Fiorentino	“	DG	SI	DG	SI
24	Comune di Signa	“	RSF	SI	RSF	SI
25	Provincia di Grosseto	(GR)	ODV/DG	SI	ODV/DG	SI
26	Comune di Grosseto	”	SI	SI	SI	SI
27	Comune di Follonica	“	NO	SI	SI	SI
28	Provincia di Livorno	(LI)	DG	NO	DG	NO
29	Comune di Livorno	“	SI	SI	SI	SI
30	Comune di Cecina	“	SG	SI	SG	NO
31	Comune di Collesalveti	“	NO	SI	NO	SI
32	Comune di Piombino	“	NO	SI	NO	SI
32	Comune di Rosignano Marittimo	“	SG	SI	SG	SI
34	Provincia di Lucca	(LU)	DG	SI	DG	SI
35	Comune di Lucca	“	NO	NO	NO	NO
36	Comune di Altopascio	“	NO	NO	NO	SI
37	Comune di Camaiore	“	RSF	SI	RSF	NO
38	Comune di Capannori	“	SG	SI	SG	SI
39	Comune di Massarosa	“	RCG	NO	RCG	NO

40	Comune di Pietrasanta	“	SG	SI	SG	SI
41	Comune di Viareggio	“	SG	NO	RCG	NO
42	Provincia di Massa Carrara	(MS)	SG	SI	SG	SI
43	Comune di Carrara	“	SG	SI	SG	SI
44	Comune di Massa	“	SCI	NO	SCI	SI
45	Provincia di Pisa	(PI)	NO	SI	NO	SI
46	Comune di Pisa	“	NO	NO	NO	NO
47	Comune di Cascina	“	NO	SI	NO	SI
48	Comune di Ponsacco	“	SG	SI	SG	SI
49	Comune di Pontedera	“	NO	SI	NO	SI
50	Comune di S.Giuliano Terme	“	NO	SI	NO	SI
51	Comune di S.Miniato	“	NDV/SCI	SI	NDV/SCI	SI
52	Provincia di Pistoia	(PT)	NO	NO	NO	NO
53	Comune di Pistoia	“	SCI	SI	SCI	SI
54	Comune di Agliana	“	NO	NO	NO	SI
55	Comune di Monsummano Terme	“	NO	SI	NO	SI
56	Comune di Montecatini Terme	“	NO	SI	NO	SI
57	Comune di Pescia	“	NO	SI	NO	SI
58	Comune di Quarrata	“	RSF	SI	RSF	SI
59	Provincia di Prato	(PO)	NO	SI	NO	SI
60	Comune di Prato	”	SG	SI	SG	SI
61	Comune di Montemurlo	“	NO	NO	NO	NO
62	Provincia di Siena	(SI)	DG	SI	DG	SI
63	Comune di Siena	“	SG	NO	SG	NO
64	Comune di Colle Val d'Elsa	“	NO	SI	NO	SI
65	Comune di Poggibonsi	“	SG	SI	SG	SI

LEGENDA

- SG	<i>Segretario Generale</i>
- DG	<i>Direttore Generale</i>
- RSF	<i>Responsabile Servizi Finanziari</i>
- NDV	<i>Nucleo di Valutazione</i>
- ODV/OIV	<i>Nucleo o Organismo di Valutazione</i>
- RCI	<i>Responsabile Controllo Interno</i>
- RCG	<i>Responsabile Controllo Gestione</i>
- SCI	<i>Servizio Controllo Interno</i>