



Repubblica italiana

Corte dei conti

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott. Antonio Contu	Presidente
Dott.ssa Susanna Loi	Consigliere
Dott.ssa Elisa Carnieletto	Referendario
Dott.ssa Lucia Marra	Referendario
Dott.ssa Valeria Mascello	Referendario (relatore)

nella Camera di consiglio del 17 ottobre 2023 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

sul **funzionamento del sistema integrato dei controlli interni della
PROVINCIA DI ORISTANO per l'anno 2021**

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20 recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali (TUEL);

VISTO, in particolare, l'art. 148 del decreto legislativo n. 267/2000, come novellato dall'art. 3, comma 1, sub e) del decreto-legge n. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012 – e dall'art. 33 del decreto-legge n. 91/2014, convertito con modificazioni dalla legge n. 116 dell'11 agosto 2014;

VISTO lo Statuto speciale della Regione Autonoma della Sardegna approvato con legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3;

VISTO il decreto del Presidente della Repubblica n. 21 del 16 gennaio 1978, come modificato dal decreto legislativo 9 marzo 1998, n. 74 recante norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna concernente il controllo sugli atti della Regione;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2022/INPR dell'11 novembre 2022 recante "Linee guida e relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città metropolitane e del Presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'anno 2021 (Art. 148, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267)";

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 18/SEZAUT/2020/INPR del 7 ottobre 2020, recante "Linee di indirizzo per i controlli interni durante l'emergenza da Covid-19";

VISTA la deliberazione della Sezione di controllo della Regione Sardegna n. 14/2023/INPR del 13 febbraio 2023 recante l'approvazione del programma delle attività di controllo per l'anno 2023;

VISTO il decreto del Presidente della Sezione di controllo della Regione Sardegna n. 4/2023 del 21 febbraio 2023 con il quale è stata assegnata al magistrato relatore l'attività di verifica sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni della Provincia di Oristano nell'anno 2021;

VISTO il referto sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'anno 2021 della Provincia di Oristano;

VISTI i regolamenti, gli atti, i provvedimenti e la documentazione acquisita nel corso dell'istruttoria;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 13 del 13 ottobre 2023 con la quale è stata convocata l'odierna Camera di consiglio;

UDITO il relatore, Referendario Valeria Mascello;

Ritenuto e considerato in

FATTO E DIRITTO

1. Il corretto funzionamento del sistema dei controlli interni negli enti locali è strumentale a una sana gestione finanziaria e al rispetto degli equilibri di bilancio e si riflette nelle funzioni di controllo esterno che l'art. 148, d.lgs. n. 267/2000 (TUEL) attribuisce alle Sezioni regionali della Corte dei conti.

L'art. 148, comma 1, del TUEL dispone che le Sezioni regionali, con cadenza annuale, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verificano il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale. A tal 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 annualmente alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti un referto sul sistema dei controlli interni. Il referto-questionario deve essere predisposto sulla base delle linee guida deliberate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti nonché sulla base dei controlli effettuati nell'anno.

Le finalità del controllo affidato alla Corte comprendono, come precisato dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR del 24 novembre 2014: la verifica dell'adeguatezza funzionale e dell'effettivo funzionamento del sistema dei controlli interni; la valutazione degli strumenti diretti a verificare la coerenza dei risultati gestionali rispetto agli obiettivi programmati; la verifica dell'osservanza dei principali vincoli normativi di carattere organizzativo, finanziario e contabile; la rilevazione degli eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica; il monitoraggio in corso

d'anno degli effetti prodotti in attuazione delle misure di finanza pubblica e dei principali indirizzi programmatici dell'Ente; il monitoraggio dei rapporti finanziari e gestionali tra Enti e organismi partecipati.

Ai sensi dell'art. 148, comma 4, del TUEL, in caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo, fermo restando quanto previsto dall'art. 1, l. n. 20/1994 e ss.mm. e dai commi 5 e 5-bis dell'art. 248 del TUEL, le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

2. Con deliberazione n. 16/SEZAUT/2022/INPR dell'11 novembre 2022, la Sezione delle Autonomie ha approvato la versione aggiornata delle Linee guida sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni per l'anno 2021.

La relazione sul funzionamento del sistema dei controlli interni conserva in buona parte inalterato il contenuto delle Linee guida approvate negli anni precedenti, essendo strutturata in forma di questionario a risposta sintetica articolato in sezioni riferite ai seguenti argomenti: Sistema dei controlli interni, Controllo di regolarità amministrativa e contabile, Controllo di gestione, Controllo strategico, Controllo sugli equilibri finanziari, Controllo sugli organismi partecipati, Controllo sulla qualità dei servizi. Ciascuna sezione è corredata da uno spazio dedicato ad eventuali note, posto dopo i quesiti. Inoltre, è inserita una appendice "Covid", strettamente connessa agli specifici controlli che si sono resi necessari per fronteggiare l'emergenza pandemica, una appendice dedicata al lavoro agile e la nuova appendice dedicata al PNRR e al PIAO.

Le Linee guida approvate con deliberazione n. 16/SEZAUT/2022/INPR hanno previsto la trasmissione del referto, mediante il sistema operativo

ConTe, alla competente Sezione Regionale di Controllo entro il 31 gennaio 2023, salvo termine più breve eventualmente stabilito dalla Sezione competente. A partire dal 2023 la compilazione del questionario è effettuata attraverso la nuova piattaforma "Questionari Finanza Territoriale".

3. La relazione sulla regolarità della gestione e sull'adeguatezza ed efficacia del sistema integrato dei controlli interni della Provincia di Oristano per l'anno 2021 risulta acquisita alla piattaforma LimeFIT nei termini assegnati (prot. n. 295 del 27 gennaio 2023) ed è reperibile sulla piattaforma di Contabilità Territoriale (ConTe).

Il referto del controllo di gestione è stato trasmesso alla Sezione ai sensi dell'art. 198-*bis* del TUEL (prot. n. 5350 del 22 dicembre 2022).

La Provincia di Oristano ha reso disponibile ampia documentazione illustrativa con nota prot. n. 1762 del 27.01.2023 e prot. n. 3463 del 22.06.2023 in riscontro alla richiesta del Magistrato istruttore di cui alla nota prot. n. 3417 del 20.06.2023.

Inoltre, sul sito *web* istituzionale del Comune, nella sezione "Amministrazione Trasparente" sono stati acquisiti: il Regolamento sui controlli interni (approvato con deliberazione G.P. n. 6 del 5 aprile 2013); il Regolamento degli uffici e dei servizi (approvato con deliberazione G.P. n. 5 del 13 gennaio 2011); il Regolamento di contabilità (approvato con deliberazione A.S. n. 127 del 22 novembre 2022).

4. Nella deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 23/SEZAUT/2019 del 16 agosto 2019, recante *"Analisi del sistema dei controlli interni degli enti locali esercizio 2017"*, la Provincia di Oristano è stata inserita tra gli enti classificati a *"rischio alto di controllo"*, vale a dire tra gli enti *«incapaci di assicurare, con sufficiente attendibilità, che le proprie attività operative vengano svolte nel rispetto delle norme regolamentari, degli atti di programmazione e della sana gestione finanziaria»*.

Con l'ultima verifica riguardante il funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'anno 2020, di cui alla deliberazione n. 26/2023/VSGC del 16 marzo 2023, la Sezione di controllo della Corte dei conti per la Sardegna ha verificato la presenza di diverse criticità, raccomandando all'Ente di adottare le misure necessarie al miglioramento del sistema nelle specifiche tipologie di controlli interni svolti.

Con riferimento al referto trasmesso per l'anno 2021, di seguito si espongono gli esiti dell'attività istruttoria e delle analisi svolte.

Resta impregiudicata ogni ulteriore valutazione in relazione all'esito delle verifiche sulla gestione finanziaria dell'Ente intestate a questa Sezione.

5. Il questionario-relazione sui controlli interni si apre con la Sezione Prima dedicata al "**sistema dei controlli interni**", finalizzata alla ricognizione degli adempimenti comuni ai vari tipi di controlli, che nel loro complesso costituiscono il "sistema integrato" di controllo interno degli enti locali.

Nella prima parte del questionario-relazione, l'Ente dichiara che tutte le tipologie di controllo previste dal TUEL, oggetto di specifico regolamento dell'Ente, sono state espletate, conformemente alle relative previsioni e finalità, inclusa l'attività reportistica, con un numero di *report* nel controllo sugli equilibri finanziari superiore alle previsioni regolamentari. *Report* ufficializzati sono stati predisposti nell'ambito del controllo di gestione, del controllo sugli equilibri finanziari e del controllo sulla qualità dei servizi.

L'Ente precisa di non avere avuto segnalazioni da parte del responsabile per la trasparenza su eventuali carenze nelle pubblicazioni di legge e di non aver riscontrato criticità in alcuna tipologia di controllo, salvo che per il controllo di regolarità amministrativa e contabile dove è stato riscontrato un livello di criticità comunque *basso*.

6. Ai sensi dell'art. 147-*bis* del TUEL **il controllo di regolarità amministrativa e contabile** è effettuato, in via preventiva, da ciascun

responsabile di servizio attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica e dal responsabile del servizio finanziario attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile nonché del visto di attestazione della copertura finanziaria. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile avviene anche nella fase successiva con le modalità definite dall'Ente, sotto la direzione del Segretario e nel rispetto della normativa vigente. In base al comma 2 dell'art. 147-bis *«sono soggette al controllo le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento»*.

Come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 22/2019/INPR, l'«art. 147 bis del TUEL, dispone che il controllo successivo di regolarità amministrativa sia assicurato secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite, nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'Ente, sotto la direzione del Segretario e alla stregua di tecniche di campionamento statistico probabilistico, debitamente motivate»; i metodi di campionamento dovrebbero essere *«affidabili, fondati su criteri statistici e non con semplice estrazione o altro sistema empirico»*. Inoltre, come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie, *«per valutare gli esiti del controllo di regolarità, è fondamentale conoscere se, in caso di riscontrate anomalie, siano state trasmesse ai responsabili dei servizi le necessarie direttive cui conformarsi, direttive che recepiscono le osservazioni formulate dall'organo di controllo. Trattasi del momento essenziale in cui le correzioni e i miglioramenti hanno modo di attuarsi»* (cfr. deliberazione n. 22/2019/INPR); se sono tralasciate le azioni correttive viene meno il fine ultimo del controllo (in tal senso la deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG).

Gli artt. 5-6 e 8-13 del Regolamento sui controlli interni dell'Ente trattano il controllo di regolarità amministrativa e contabile preventivo e

successivo. In via successiva, il controllo di regolarità deve essere svolto dal Segretario Generale con la collaborazione di un Nucleo di controllo (art. 9 del Regolamento). Ai sensi dell'art. 11 del Regolamento, *«sono oggetto del controllo successivo di regolarità amministrativa, le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento, preferibilmente informatiche»*, rientrando nella categoria degli altri atti amministrativi *«fra gli altri, gli ordinativi in economia, i decreti, le ordinanze, i provvedimenti autorizzativi e concessori di diversa natura»*. Per ogni atto controllato deve essere redatta una scheda e i dati complessivi devono confluire in una relazione semestrale e in una relazione annuale da inoltrare *«ai responsabili dei settori, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità»* (art. 13, comma 2, del Regolamento), oltre che *«al Presidente, alla Giunta, al Consiglio nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti»*.

Nel referto trasmesso, è indicato che sono stati sottoposti a controllo successivo di regolarità contabile n. 63 su 730 atti e a controllo successivo di regolarità tecnico-amministrativa n. 67 su 1155 atti adottati. Nel referto è stato specificato: *«il controllo di regolarità contabile non ha rilevato criticità negli atti da segnalare al Nucleo di controllo, affinché venissero inclusi nelle modalità di estrazione per il controllo successivo. Dal controllo contabile è emersa una generalizzata e corretta applicazione dei Principi contabili»*. Invece, nell'ambito del controllo successivo di regolarità tecnico-amministrativa, sono state accertate n. 15 irregolarità, che l'Ente dichiara di avere sanato.

Nel referto è indicato che sono stati predisposti n. 3 *report* con cadenza quadrimestrale, non sono stati effettuati specifici controlli o ispezioni, sono state verificate le attestazioni di pagamento dopo i termini previsti,

sono state previste forme di vigilanza sugli agenti contabili e i funzionari delegati, sono state effettuate verifiche trimestrali di cassa e annuali di magazzino, in caso di irregolarità riscontrate sono state trasmesse ai responsabili dei servizi competenti le direttive cui conformarsi.

In sede istruttoria, la Sezione ha acquisito la documentazione relativa ai *report* (quadrimestrali) predisposti dal Nucleo di controllo coordinato dalla Segreteria Generale, dove meglio sono chiarite le tecniche di campionamento adoperate e i riscontri compiuti nel corso dei controlli.

Con riguardo alle modalità con le quali è stata predisposta l'attività reportistica e al metodo di campionamento adoperato, nell'ultimo *report* predisposto è chiarito quanto segue: *«Con disposizione n. 4/21 è stato previsto per l'anno 2021 che l'estrazione avvenisse con cadenza quadrimestrale e ai sensi dell'art. 11 del regolamento, entro il 20 maggio/20 Settembre 2021 e 20 gennaio 2022; pertanto in data 17/01/2022, è stata fatta l'estrazione degli atti per il III quadrimestre, periodo 01/09/21- 31/12/21, come da verbale n. 1/2022. Si è proceduto all'estrazione del 5% degli atti adottati, secondo una selezione casuale ai sensi dell'art. 147 bis, comma 2, del TUEL, utilizzando il programma gratuito online (RANDOM.ORG)»*. Nei *report* predisposti risultano gli atti estratti e le criticità riscontrate. Con riguardo alle criticità connesse alla mancata pubblicazione di taluni atti risulta quanto segue: *«gli atti carenti di pubblicazione in A.T., sono stati segnalati dalla sottoscritta al responsabile del Servizio Ufficio stampa, comunicazione istituzionale, trasparenza, organi istituzionali che ha provveduto tempestivamente alla loro pubblicazione»*.

La Sezione prende atto delle attività di controllo svolte, ma deve al contempo rilevare, in un'ottica di miglioramento del controllo, che con riguardo alla tecnica di campionamento adoperata nei controlli successivi, la Sezione delle Autonomie ha indicato di applicare motivate tecniche di

campionamento, di natura probabilistico-statistico, in quanto *«risulterebbe utile disporre, di metodi di campionamento affidabili, fondati su criteri statistici e non con semplice estrazione o altro sistema empirico»* (deliberazione n. 22/SEZAUT/2019/INPR).

7. Il controllo di gestione è delineato dall'art. 147 del TUEL come un controllo 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»*. L'art. 196 del TUEL individua lo scopo del controllo di gestione nel *«garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa»*. Ai sensi dell'art. 197 del TUEL, tale controllo si esplica attraverso: a) la predisposizione del piano esecutivo di gestione; b) la rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché la rilevazione dei risultati raggiunti; c) la valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza e il grado di economicità dell'azione intrapresa (comma 2). Il controllo di gestione deve esser svolto riguardo ai singoli servizi e centri di costo, così da poter verificare analiticamente e complessivamente investimenti e risultati (comma 3) e poter valutare nel miglior modo possibile efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa (comma 4). Ai sensi dell'art. 198 del TUEL, *«la struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ed ai responsabili dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili»*. L'art. 198-bis del medesimo

testo unico prescrive che il referto del controllo di gestione sia inviato, *«oltre che agli amministratori ed ai responsabili dei servizi ai sensi di quanto previsto dall'articolo 198, anche alla Corte dei conti»*.

Con riferimento al controllo di gestione, la Sezione delle Autonomie ha precisato che esso non può prescindere dall'utilizzo di strumenti tecnico-contabili quali: il *budget*, che per gli enti locali può essere rappresentato dal PEG; la contabilità analitica, fondata su una contabilità generale economico-patrimoniale; l'analisi di bilancio, con gli indicatori di efficacia, efficienza ed economicità; il *benchmarking*; il sistema di *reporting* (deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR).

Il Regolamento sui Controlli interni tratta del controllo di gestione all'art. 4 con un rinvio al regolamento di contabilità che lo contempla agli artt. 92 e 93 che definiscono finalità e modalità del controllo di gestione prevedendo, tra l'altro, un servizio di controllo a cui compete la produzione di tre *report* annuali in materia.

L'Ente ha svolto l'attività reportistica e trasmesso alla Sezione il referto del controllo di gestione 2021, ai sensi dell'art. 198-*bis* del TUEL.

Come si evince dal referto-questionario e confermato anche nella deliberazione Amministratore straordinario n. 125 del 16 novembre 2022 (*"Controllo di gestione presa d'atto dell'attività e adozione indicatori"*), l'Ente non si è dotato di un sistema di contabilità economico-patrimoniale. Tuttavia, nel referto-questionario l'Ente ha indicato che tale controllo di gestione ha potuto influenzare l'attività in corso di svolgimento, senza determinare la riprogrammazione degli obiettivi. L'Ente ha dichiarato di non erogare servizi a domanda individuale e che risulta "Alto" il grado complessivo del raggiungimento degli obiettivi operativi nell'ambito dei servizi amministrativi e dei servizi tecnici. Infine, l'Ente riporta nel referto sui controlli interni la seguente osservazione: *«I report del controllo di gestione si basano su dati estrapolati dalla contabilità armonizzata e*

permettono la valutazione e comparazione dei costi sostenuti dall'amministrazione, forniscono pertanto informazioni utili alle decisioni da prendere per garantire l'efficacia, efficienza ed economicità dell'attività di realizzazione degli obiettivi programmati dall'Ente. A partire dall'esercizio 2022, il controllo di gestione sta inoltre monitorando gli obiettivi relativi ai 14 progetti finanziati col PNRR nonché le spese correnti più significative con riferimento alle utenze (costi dell'energia elettrica, del gasolio ecc.). La contabilità economico-patrimoniale col metodo della partita doppia viene utilizzata a consuntivo in sede di rendiconto e di redazione del bilancio consolidato».

Come già considerato dalla Sezione Controllo della Regione Sardegna nella deliberazione n. 16/2022/INPS, riferita all'anno 2019, *«la predisposizione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale è funzionale a fornire informazioni in merito all'efficienza gestionale in termini di costi e di ricavi, all'adeguatezza delle risorse utilizzate e ai risultati conseguiti. Ne consegue l'opportunità di introdurre un sistema di contabilità economica in luogo dell'attuale processo di rielaborazione dei dati finanziari adottato dall'amministrazione».*

L'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale con il metodo della partita doppia esclusivamente a consuntivo, in sede di rendiconto e di redazione del bilancio consolidato, come dichiarato dall'Ente nel referto-questionario, rappresenta solo in parte un virtuoso utilizzo della tecnica in argomento, che deve essere applicata per l'intero ciclo di controllo.

Pertanto, la Sezione, ai fini dell'espletamento del controllo di gestione, evidenzia la necessità di adottare una contabilità economico-patrimoniale e di applicare gli indicatori necessari al controllo, in specie quelli di efficacia, efficienza ed economicità.

8. Ai sensi dell'art. 147-ter del TUEL **il controllo strategico** costituisce un momento di verifica dello stato di attuazione dei programmi, secondo

le linee approvate dal Consiglio, attraverso la «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».

Il controllo strategico *«non è solo un supporto della politica, ma anche un'attività funzionale all'adempimento relativo agli equilibri di bilancio. Esso è anche, in qualche modo, collegato al controllo di qualità, sia direttamente che tramite l'intermediazione di organismi esterni che, con il ricorso ad apposite metodologie, verificano e riferiscono sulla soddisfazione degli utenti esterni e interni»* (cfr. deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG).

La finalità del controllo strategico è quella di verificare lo stato di attuazione degli obiettivi fissati nei documenti di programmazione degli organi di indirizzo politico.

L'esito eventualmente negativo del controllo rimette in discussione le scelte di pianificazione strategica e ne impone la rimodulazione.

Il Regolamento sui Controlli interni contiene previsioni sul controllo strategico agli artt. 14-16. In particolare, l'art. 14 prevede che costituiscono strumenti di programmazione e definizione degli obiettivi strategici le linee programmatiche di mandato presentate dal Presidente al Consiglio, sentita la Giunta e il piano generale di sviluppo di cui all'articolo 165, comma 7 del TUEL e descritti nella Relazione Previsionale e Programmatica di cui all'art. 170 TUEL. L'attività di controllo strategico è svolta, in stretto raccordo con gli organi di indirizzo politico, dal Segretario attraverso l'unità organizzativa appositamente individuata, che si avvale del dirigente responsabile del servizio finanziario, dei dirigenti responsabili dei servizi e dell'organismo indipendente di valutazione.

L'Ente ha approvato il P.E.G. riferito alla programmazione di bilancio 2021-2023.

Nel referto trasmesso risulta che il controllo strategico è operativamente integrato con il controllo di gestione. Non si utilizzano, al fine di integrare il ciclo della *performance* con quello del bilancio, le informazioni provenienti dalla contabilità analitica per orientare le decisioni allocative delle risorse, di gestione dei servizi e politiche tariffarie, utilizzandosi «*i dati provenienti dalla contabilità finanziaria armonizzata*». Si afferma, inoltre, che vengono effettuate verifiche preventive tecnico-economiche sulle scelte di programmazione, mentre gli indicatori predisposti e applicati nel 2021 sono quelli di mantenimento, di *performance* individuale e organizzativa, di miglioramento della qualità dei servizi, non di innovazione e sviluppo.

Nel referto è indicato che sono stati raggiunti gli obiettivi strategici (100%) con una verifica dello stato di attuazione dei programmi adottata dall'Ente che ha tenuto conto dei previsti parametri (risultati raggiunti rispetto agli obiettivi, tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati, rispetto degli standard di qualità prefissati), eccetto il parametro relativo all'impatto socio-economico dei programmi. Nel referto è specificato che «*il controllo strategico si è avvalso del report semestrale del Controllo di gestione*».

L'Ente ha dichiarato che il P.E.G. è stato approvato in forma completa con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 51 del 29 aprile 2021. Il Documento unico di programmazione (D.U.P.) è stato approvato con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 39 del 1° aprile 2021. La relazione sulla *performance* per l'anno 2021 è stata esitata nel corso del 2022.

9. Il controllo sugli equilibri finanziari è previsto e disciplinato dall'art. 147 *quinquies* del TUEL, il quale prevede che esso sia svolto sotto la

direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità. La richiamata disposizione stabilisce che *«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»*.

La Provincia di Oristano ha trattato il controllo sugli equilibri finanziari all'art. 7 del Regolamento sui controlli interni dell'Ente, con un rinvio al Regolamento di contabilità, approvato con deliberazione G.P. n. 39 del 17 luglio 2008 e aggiornato con deliberazione dell'Amministratore Straordinario n. 127 del 22 novembre 2022, previa acquisizione del parere favorevole del collegio dei revisori dei conti (verbale n. 35 del 21 novembre 2022).

Nel referto è indicato che tale controllo è integrato con il controllo sugli organismi partecipati e che sono stati adottati specifici indirizzi e/o coordinamenti per lo svolgimento del controllo da parte del Responsabile del Servizio Finanziario, con il coinvolgimento nel controllo stesso degli Organi di governo, del Segretario generale e dei responsabili dei servizi per più di due volte nel corso dell'anno. L'Ente dichiara che non si è reso necessario adottare misure per il ripristino del riequilibrio finanziario per la gestione di competenza, per la gestione dei residui e per la gestione di cassa, non è stato necessario impegnare la quota libera dell'avanzo di amministrazione (art. 187, comma 2, lett. b), del TUEL) per salvaguardare gli equilibri finanziari di cui all'art. 193 del TUEL, è stata assicurata la compatibilità del programma dei pagamenti con la disponibilità di cassa, non ricorrono le fattispecie in relazione all'adozione delle opportune iniziative, anche di carattere contabile, amministrativo o

contrattuale (art. 183, comma 8, del TUEL) per il caso di insufficiente disponibilità di cassa dovuta a ragioni sopravvenute, affermando la ricostituzione della consistenza delle entrate vincolate utilizzate nel rispetto dell'art. 195 del TUEL. Si dichiara la mancanza di segnalazioni ai sensi dell'art. 153, comma 6, del TUEL.

L'Ente ha verificato gli equilibri di bilancio e ha monitorato l'andamento nell'ambito dell'approvazione delle variazioni di bilancio susseguitesesi nel corso dell'anno, con n. 12 atti dell'Amministratore straordinario e determinazioni dirigenziali. L'Organo di revisione nella relazione al rendiconto 2021 ha attestato che *«il responsabile del servizio finanziario ha adottato quanto previsto dal regolamento di contabilità per lo svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari. In data 30/07/2021 è stata approvata la salvaguardia degli equilibri di bilancio con delibera dell'amministratore straordinario n° 79/2021»*.

Nel referto risulta indicato che *«l'Ente non ha registrato problematiche inerenti la disponibilità di cassa, che al 31/12/2021 si attesta pari a € 63.363.833,70»*.

Con deliberazione n. 47 del 27/04/2021 dell'Amministratore Straordinario, è stato approvato il bilancio di previsione finanziario 2021/2023; con deliberazione n. 51 del 29/04/2021 dell'Amministratore Straordinario è stato approvato il Piano Esecutivo di Gestione triennio 2021/2023; con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 64/2022 è stato approvato il rendiconto della gestione per l'esercizio 2021.

L'Organo di revisione, nella relazione predisposta sulla proposta di deliberazione del rendiconto di gestione e sullo schema di rendiconto (verbale n. 19 del 30 maggio 2021), conclude con un giudizio positivo ai fini dell'approvazione del rendiconto per l'esercizio finanziario 2021, sintetizzando nelle conclusioni le criticità riscontrate e attestando *«la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione pur con le*

rappresentazioni nello stato patrimoniale di valori non sempre conciliabili con il conto di bilancio». Con particolare riferimento alla gestione delle partecipazioni societarie, l'organo di revisione suggerisce all'Ente di svolgere *«un continuo monitoraggio e implementazione tendente ad acquisire il sistema informatico che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniale tra l'ente e le sue partecipate».*

Il bilancio consolidato 2021 è stato approvato con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 115 del 5 ottobre 2022. Risulta dallo stesso che *«con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 98 del 19/09/2017 ed in applicazione del richiamato "Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato", sono stati approvati al fine della redazione del bilancio consolidato quali componenti del gruppo oltre alla capogruppo, Provincia di Oristano, la Società Provincia di Oristano S.r.l. società in "house" controllata al 100% dalla Provincia, mentre sono stati esclusi dal perimetro di consolidamento tutti gli altri enti e Società in liquidazione o la cui procedura di liquidazione era conclusa».*

10. Secondo quanto disposto dall'art. 147 *quater* del TUEL, in ordine al **controllo sugli organismi partecipati**, *«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. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni».*

Il controllo sugli organismi partecipati implica che l'ente locale definisca un sistema di controlli sulle società partecipate, esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, organizzando e gestendo un 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.

Con riferimento al controllo in argomento, la Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG, ha precisato che *«le società partecipate erogano servizi pubblici e/o svolgono attività per conto dell'Ente, pertanto i relativi controlli devono tener conto della chiarezza degli obiettivi, degli impegni assunti, dei contenuti del contratto di servizio e dei poteri che gli accordi riservano all'Ente proprietario»* ed ha evidenziato che l'Ente proprietario *«organizza un idoneo sistema informativo, finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra sé e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della stessa, i contratti di servizio, la loro qualità e il rispetto delle norme sui vincoli di finanza pubblica»*.

Il Regolamento sui controlli interni tratta di tale controllo agli artt. 17-18 che prevedono l'organizzazione di un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e il soggetto esterno, la situazione contabile, gestionale e organizzativa, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. In particolare, l'art. 18, comma 3, del Regolamento stabilisce che *«i dirigenti responsabili dei servizi gestiti dalle società partecipate, acquisiscono gli atti, i dati e le informazioni necessarie e verificano in sede di equilibri di bilancio e di rendiconto di gestione, con apposita relazione asseverata dal collegio dei revisori, il corretto funzionamento della società, l'adempimento degli obblighi della convenzione di servizio, il rispetto degli standard di qualità, unitamente ad una attenta analisi economico finanziaria dei documenti di bilancio e della verifica dell'effettivo valore della partecipazione»*.

Nel caso in cui le verifiche riscontrino elementi gestionali anomali, devono essere coinvolti tempestivamente gli organi di vertice politico-amministrativo (art. 18 comma 6). Infine, l'art. 18, comma 7, prevede che *«gli esiti dell'attività di controllo sono riportati nel bilancio consolidato dell'amministrazione»*.

L'Ente detiene partecipazioni societarie e si è dotato di specifica struttura per il controllo sugli organismi partecipati ai sensi dell'art. 147 *quater*, comma 1, del TUEL, definendo i relativi indirizzi strategici e operativi annuali. Non vi è stata approvazione di *budget* annuali inerente società partecipate *in house* o organismi strumentali controllati.

L'Ente dichiara che sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali con le società partecipate, che è stata effettuata la prevista conciliazione dei rapporti creditori e debitori (art. 11, comma 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011) fra Ente e organismi partecipati e che la nota informativa, allegata al rendiconto, risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo.

Inoltre, l'Ente fa presente che è stato effettuato il monitoraggio del grado di attuazione delle misure di razionalizzazione delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 24, d.lgs. n. 175/2016, è stata monitorata l'attuazione della norma in tema di gestione del personale delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 175/2016, sono stati aggiornati gli statuti delle società a controllo pubblico a norma del d.lgs. n. 175/2016 e degli artt. 5 e 192, d.lgs. n. 50/2016, la relazione sul governo societario predisposta dalle società controllate contiene il programma di valutazione del rischio aziendale (art. 6, commi 2 e 4, del TUSP) e non sono emersi indicatori di crisi aziendale.

Dall'esame del referto come criticità emerge che gli organismi partecipati che gestiscono pubblici servizi non hanno pubblicato la carta dei servizi; ai fini del controllo, non sono stati elaborati ed applicati gli indicatori di

efficacia, efficienza, economicità, redditività, di deficitarietà strutturale, ma solo di qualità dei servizi affidati e di soddisfazione degli utenti.

Con riguardo alle dichiarazioni rese dall'Ente occorre rilevare che la relazione dell'Organo di revisione sul rendiconto 2021 riporta che è stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati, anche se *«la dichiarazione debiti/crediti al 31/12 della partecipata Consorzio Industriale Provinciale risulta attestata ma non asseverata»*.

Risulta adottato il provvedimento di revisione straordinaria, ai sensi dell'art. 24 del TUSP (deliberazione Amministratore straordinario n. 52 del 26 maggio 2017) e il provvedimento di ricognizione annuale relativo alla situazione esistente al 31 dicembre 2021 ai sensi dell'art. 20 del TUSP (deliberazione Amministratore straordinario n. 152 del 28 dicembre 2022).

In riferimento all'anno 2021, sono stati acquisiti in sede istruttoria i verbali del Comitato di controllo delle Società partecipate sugli esiti del monitoraggio svolto sulle partecipazioni detenute dall'Ente.

Dalla eseguita ricognizione sul bilancio consolidato (vds. *Relazione sulla gestione e nota integrativa al bilancio consolidato*, pag. 3) risulta la partecipazione societaria nella Società in house S.P.O. - Servizi Provincia Oristano S.r.l. (100% del capitale sociale).

Come si evince dalla nota integrativa al bilancio consolidato e dal provvedimento di ricognizione annuale delle partecipazioni, approvato con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 152 del 28 dicembre 2022, nel 2021 l'Ente risulta titolare di una partecipazione anche nei seguenti consorzi: Consorzio Uno - Promozione Studi Universitari Oristano (quota posseduta 12,5%) e Consorzio Industriale Provinciale Oristanese (quota posseduta 20,94 %), quest'ultimo obbligatorio ai sensi della l.r. n. 10/2008 (risulta anche il Consorzio turistico Horse Country in liquidazione,

rispetto al quale l'Ente ha dismesso la partecipazione con atto n. 12/2016).

Nel prendere atto che, con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 34 del 23 marzo 2022, sono stati adottati gli indicatori di monitoraggio della società *in house* SPO nell'ambito dei controlli sulle società partecipate, la Sezione raccomanda all'Ente di implementare l'attività di controllo con riguardo sia all'attività di indirizzo sia all'attività di monitoraggio e valutazione degli esiti del controllo sul piano gestionale, patrimoniale e finanziario, attuando una piena integrazione tra tale controllo e il controllo sugli equilibri finanziari.

11. L'art. 147, comma 2, lett. e) del TUEL disciplina **il controllo sulla qualità dei servizi** attribuendo agli enti locali il compito di *«garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente»*.

La Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n. 23/2019, ha evidenziato che *«Il controllo di qualità è quello che più prettamente si applica in condizioni che presuppongono un livello di impegno civico avanzato, in cui alle prestazioni atte a soddisfare i bisogni si rapporta il gradimento dell'utenza»*. Invero, tale tipologia di controllo è funzionale all'individuazione dei bisogni dell'utenza dedotti dalla misurazione del livello di soddisfazione e, in ultima analisi, costituisce un momento di verifica del grado di utilità effettivamente conseguito dall'attività di gestione.

Il Regolamento sui controlli interni della Provincia di Oristano tratta del controllo sulla qualità dei servizi agli artt. 19-20. In particolare, l'art. 19 prevede che il controllo sulla qualità dei servizi erogati si svolga direttamente ovvero mediante soggetti esterni, *«attraverso la misurazione degli indicatori della qualità dei servizi presenti nel PEG/PDO»*,

integrandosi *«nel sistema di valutazione delle performance»*. Nel caso di servizi svolti da soggetti esterni, la previsione del controllo sulla qualità degli stessi è inserita nei relativi contratti, operando con un *«sistema di monitoraggio e controllo sulla qualità del servizio fondato sulla rilevazione dei reclami, precisi indicatori e rilevamenti periodici, che viene condiviso periodicamente con il responsabile interno al fine di avviare eventuali azioni correttive di miglioramento del servizio»* (art. 19 comma 4). L'art. 20 del Regolamento stabilisce, poi, in ordine alla *customer satisfaction*, che essa possa essere *«semplice o complessa ossia svolta con un diverso grado di approfondimento»*. È prevista l'adozione della carta dei servizi, che consiste in *«un patto/contratto che l'amministrazione attua con i propri utenti attraverso un documento pubblico nel quale dichiara quali sono i servizi che eroga e con quali standard di qualità si impegna a realizzarli, fornendo loro gli elementi per potere verificare l'impegno assunto»* (art. 20 comma 4).

Dall'esame del referto emerge che l'Ente non ha adottato la Carta dei servizi. L'Ente ha effettuato rilevazioni sulla qualità effettiva di alcuni servizi (indica di aver utilizzato n. 30 indicatori di risultato) con rilevazioni estese anche agli organismi partecipati.

Risultano effettuati rilevamenti sulla soddisfazione degli utenti con frequenza infrannuale, rispetto ad alcuni servizi e senza la pubblicazione degli esiti, mentre non sono stati effettuati confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli qualitativi raggiunti da altre amministrazioni; è assente la consultazione di soggetti portatori di interesse (*stakeholders*) nella fase di definizione degli *standard* di qualità.

Nel referto l'Ente ha indicato che, con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 50 del 27 aprile 2021, *«è stata avviata l'implementazione del controllo generalizzato sulla qualità dei servizi, approvata la metodologia comune, le schede di monitoraggio e i questionari di*

soddisfazione dell'utenza». Con deliberazione dell'Amministratore straordinario n. 5 dell'11 gennaio 2023, «*è stato inserito il questionario di customer satisfaction nel sito dell'Ente*» con il fine di coinvolgere nel 2023 gli stakeholders e di pubblicare il risultato del gradimento sui servizi erogati.

Sono stati acquisiti in sede istruttoria il *report* sul controllo di qualità del I semestre 2021 (nota prot. n. 13145 del 30 luglio 2021) e il *report* del II semestre 2021 (nota prot. n. 1531 del 31 gennaio 2022), ambedue esaustivi in relazione al monitoraggio svolto.

La Sezione prende atto dei miglioramenti prodotti nello svolgimento di tale controllo rispetto alla verifica compiuta con riguardo all'anno 2020, ma ravvisa ancora diverse carenze e criticità nello svolgimento delle attività di monitoraggio.

La Sezione raccomanda all'Ente di procedere all'adozione delle Carte dei servizi e di implementare le attività di controllo estendendo le indagini di *customer satisfaction* a tutti i servizi erogati, procedendo a effettuare confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni, prevedendo forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse nella definizione degli standard di qualità.

12. Con riferimento alle informazioni trasmesse con il referto nell'ambito delle tre appendici, si osserva quanto segue.

Dall'esame dell'**appendice** relativa all'**emergenza sanitaria Codiv-19**, non emergono criticità.

Allo stesso modo non emergono criticità particolari riferite all'anno 2021 con riguardo allo svolgimento delle prestazioni lavorative in regime di **lavoro agile** (in media il 27,86% del personale a tempo indeterminato non dirigenziale ha prestato attività lavorativa in modalità agile, con un indicato livello "basso" di difficoltà nelle attività svolte).

In relazione al sistema dei controlli interni riferito agli **interventi da finanziare con risorse del PNRR**, il documento non risulta menzionare risposte. A tale riguardo, l'Ente così giustifica il mancato riscontro ai quesiti contenuti nelle linee guida della Sezione delle Autonomie: *«la Provincia è soggetto attuatore di interventi PNRR a decorrere dall'esercizio 2022. Per tale motivo si è risposto 'No' ai quesiti di questa appendice con riferimento al 2021»*.

Infine, per quanto concerne le attività propedeutiche alla predisposizione del **PIAO** (art 6, d.l. 80/2021, e art 7, c.1 lett. a, d.l. 36/2022), l'Ente, con un organico superiore alle 50 unità, dichiara il mancato avvio alla formulazione di prime ipotesi di pianificazione propedeutica alla stesura dello stesso e la mancata individuazione di procedure amministrative da semplificare e reingegnerizzare in attuazione del Piano stesso.

13. Preso atto del parere reso dal Collegio dei Revisori dei conti (verbale n. 42 del 25 gennaio 2023), che ritiene esaustiva la relazione-questionario e il sistema integrato dei controlli interni complessivamente adeguato, *«pur evidenziando alcuni aspetti di criticità che suggeriscono un continuo quanto repentino miglioramento»*, sulla base dell'esame del referto e della documentazione acquisita agli atti, la Sezione conclude la verifica sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni, per l'anno 2021, con l'invito rivolto all'Ente ad adottare le necessarie misure correttive ai fini del superamento delle criticità e carenze accertate nelle singole tipologie di controllo e, in particolare, a:

- a) migliorare lo svolgimento del **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, adottando tecniche di campionamento degli atti in linea con le indicazioni espresse dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti;
- b) adottare un sistema di contabilità economico-patrimoniale nell'ambito del **controllo di gestione**, facendo utilizzo degli indicatori necessari al

controllo di gestione, incluso l'indicatore di economicità dell'azione amministrativa;

c) migliorare il monitoraggio sugli organismi partecipati sotto il profilo dei controlli di gestione, patrimoniali e finanziari;

d) implementare il **controllo sulla qualità dei servizi** erogati dall'Ente e dagli organismi partecipati attraverso l'adozione delle Carte dei servizi, l'ampliamento delle attività di indagine di *customer satisfaction*, lo svolgimento di confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni, il coinvolgimento attivo dei portatori di interesse nella definizione degli standard di qualità.

La Sezione valuterà il superamento delle criticità rilevate nell'ambito delle verifiche sul funzionamento dei controlli interni relative agli esercizi futuri, riservandosi di effettuare ogni ulteriore approfondimento e verifica nei prossimi cicli di controllo intestati alla Corte dei conti.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione di controllo per la Regione Sardegna, ai sensi dell'art. 148, comma 1, del TUEL, conclude la verifica sul funzionamento del sistema dei controlli interni nella Provincia di Oristano nell'anno 2021 con una valutazione di parziale adeguatezza rispetto all'attuazione del sistema integrato dei controlli interni e invita la Provincia di Oristano a rimuovere con idonee misure correttive le criticità e le carenze riscontrate, come esposte in motivazione.

DISPONE

che la deliberazione sia trasmessa, rispettivamente, all'Amministratore straordinario della Provincia di Oristano, al Segretario generale, all'Organo di revisione dei conti, nonché all'Assessore degli Enti Locali, Finanze, Urbanistica della Regione autonoma della Sardegna.

Si ricorda l'obbligo di pubblicazione sul sito istituzionale dell'Ente ai sensi dell'art. 31, d.lgs. n. 33/2013.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 17 ottobre 2023.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di rito.

IL RELATORE
Valeria Mascello

IL PRESIDENTE
Antonio Contu

Depositata in Segreteria in data 20 ottobre 2023

IL DIRIGENTE
Giuseppe Mullano