CORTE DEI CONTI

DELIBERA 7 ottobre 2020

Linee di indirizzo per i controlli interni durante l'emergenza da COVID-19. (Delibera n. 18/SEZAUT/2020/INPR). (20A06031)

(GU n.280 del 10-11-2020)

LA CORTE DEI CONTI
Sezione delle autonomie

Nell'adunanza del 7 ottobre 2020;
Visto l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;
Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;
Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e le successive modificazioni ed integrazioni;
Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;
Visto l'art. 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994, n. 20;
Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e le successive modificazioni, e, in particolare, l'art. 148;
Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e, in particolare, l'art. 1, commi 3 e 6;
Visto l'art. 30, comma 2, della legge 30 ottobre 2014, n. 161;
Viste la delibera del Consiglio dei ministri 31 gennaio 2020 recante «Dichiarazione dello stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili» e la successiva normativa emergenziale;
Considerata l'esigenza di fornire agli enti territoriali e a quelli del Servizio sanitario nazionale utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta attuazione dei controlli interni durante l'emergenza da COVID-19;
Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 807 del 30 settembre 2020 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;
Udito il relatore, Presidente di sezione Maurizio Graffeo;

Delibera

di adottare l'unito documento, che costituisce parte integrante della presente deliberazione, riguardante le Linee di indirizzo per i controlli interni durante l'emergenza da COVID-19.
Le suddette indicazioni sono rivolte anche alle Regioni e agli Enti locali operanti nel territorio delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, nei limiti della compatibilita' con gli specifici ordinamenti.
Dispone che copia della presente deliberazione venga trasmessa alle Sezioni regionali di controllo, nonche' all'Associazione nazionale

comuni italiani, all'Unione delle Province d'Italia, alla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili per la sua diffusione ai propri aderenti o associati.

La presente deliberazione sara' pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Cosi' deliberato nell'adunanza del 7 ottobre 2020.

Il presidente: Carlino

Il relatore: Graffeo

Depositata in segreteria il 22 ottobre 2020

Il dirigente: Prozzo

Allegato

LINEE DI INDIRIZZO PER I CONTROLLI INTERNI DURANTE L'EMERGENZA DA COVID-19

L'emergenza sanitaria indotta dalla pandemia da COVID-19, senza precedenti per imprevedibilita' degli esiti, per gravita', durata e dimensioni, ha aperto scenari inediti per gli enti del settore pubblico, mettendo a dura prova la loro finanza a causa degli evidenti e immediati suoi riflessi sulle entrate, sulle spese, sugli investimenti e, in definitiva, sugli equilibri di bilancio.

Per affrontare la complessita', l'estensione e le criticita' di tale situazione emergenziale, un contributo significativo, sotto il profilo finanziario e gestionale, puo' essere fornito dal sistema di controllo interno di ciascuna Amministrazione, al fine di rafforzare al massimo, in questo periodo, i processi di controllo.

In tale contesto - che ha finito per alterare tutti i processi di gestione del rischio esistenti - le varie componenti del sistema integrato di controllo interno, infatti, sono chiamate a non affidarsi esclusivamente ai principi ed alle prassi anteriormente vigenti e seguite, in quanto cio' potrebbe comportare un indebolimento dei controlli in alcune aree, aumentando la probabilita' che si verifichino nuovi rischi in altre.

Appare necessario, invece, che dette strutture si dotino di adeguati strumenti (organizzativi, informatici e metodologici) per fornire idonee risposte alle sfide dell'emergenza, modificando sostanzialmente, se del caso, l'approccio ai controlli sotto svariati profili (programmazione dei controlli, procedure di lavoro, aree di controllo, metodologie). Solamente con tale supporto le Amministrazioni potranno operare in modo efficace e rispondere in modo tempestivo alle emergenze attuali e future.

Le indicazioni della Corte dei conti per indirizzare e sostenere, soprattutto in questo delicato periodo, i controlli interni rientrano tra le principali funzioni affidatele dalla legge, atteso che:

1) l'art. 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994, n. 20 dispone tra l'altro che la Corte dei conti, nell'esercizio del controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, verifica «il funzionamento dei controlli interni»;

2) la Sezione delle autonomie delibera annualmente e unitariamente apposite linee guida sul sistema dei controlli interni (art. 1, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 per le Regioni; art. 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli Enti locali), nonche' quelle destinate ai Collegi sindacali degli Enti del Servizio sanitario nazionale per i relativi bilanci;

3) la Corte dei conti, per le verifiche della rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle pubbliche

amministrazioni, «definisce le metodologie e le linee guida cui devono attenersi gli organismi di controllo interno e gli organi di revisione contabile delle pubbliche amministrazioni» (art. 30, comma 2, della legge 30 ottobre 2014, n. 161).

Il presente documento:

a) intende rappresentare un supporto di raccordo tra le tradizionali linee guida emanate o emanande dalla Sezione delle autonomie e l'attivita' che in questo periodo emergenziale svolgono e svolgeranno gli organi e le strutture di controllo interno degli enti territoriali e sanitari, a sostegno delle rispettive Amministrazioni per una strategica risposta agli impatti dell'epidemia da COVID-19 sulle loro organizzazioni;

b) non ha pretesa di completezza/esaustivita', ma, considerato che gli effetti dell'emergenza sanitaria coinvolgono in genere l'intera struttura organizzativa, gestionale e finanziaria degli enti, mira a fornire alcuni alert su aree o aspetti significativi. I controlli interni, pertanto, dovranno adattarle al contesto specifico dell'organizzazione presso cui operano;

c) e' dedicato agli Amministratori pubblici in quanto responsabili del proprio sistema di controllo interno, a tutti gli organi di controllo interno e, in particolare, a quelli di revisione economico-finanziario degli Enti territoriali, nonche' ai collegi sindacali degli Enti del SSN. Pur essendo suddivise per tipologia di controllo, la Corte raccomanda che tali strutture considerino i presenti orientamenti nella loro interezza in quanto l'oggetto di ciascuna sezione e' parte essenziale del sistema integrato di controllo.

Il collaudato e diretto rapporto instaurato dalla Corte, fin dalle prime esperienze applicative dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 con i revisori dei conti degli Enti territoriali e i collegi sindacali degli Enti del SSN, induce a richiedere a tali organi una particolare vigilanza sugli aspetti trattati nel presente documento, integrandolo con i piu' opportuni suggerimenti dettati dalla loro specifica professionalita' e dalla particolare conoscenza della singola realta' territoriale sotto il profilo organizzativo e gestionale. D'altra parte, come indicato anche nei «Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali», approvati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nel mese di febbraio 2019, la valutazione dei controlli interni rientra tra le funzioni essenziali di detto organo fin dalla fase preliminare dell'accettazione dell'incarico, nonche' anche successivamente (ad es. per le procedure di campionamento) al fine di esercitare al meglio i propri compiti di vigilanza e controllo.

1. I controlli interni nelle autonomie territoriali.

Alcune tematiche di fondo indotte dalla emergenza sanitaria vanno considerate secondo un approccio complessivo: i multiformi controlli interni, infatti, costituiscono un sistema connesso per il cui efficace funzionamento devono essere rese funzionali le reciproche interazioni.

In particolare, un evento imprevedibile ha messo in discussione alla base la programmazione di bilancio e gli obiettivi complessivi degli enti, ritardando, inoltre, i momenti di programmazione e di verifica dei risultati. Ne consegue l'esigenza di rivedere le scelte di fondo gia' prese, adattandole agli effetti indotti sul bilancio ed alle linee perseguite dalla normativa emergenziale.

Cio' si puo' tradurre, da un lato, in azioni a sostegno della conservazione dell'equilibrio a fronte di una difficolta' di riscuotere le entrate e, dall'altro, sulla necessita' di rivedere gli obiettivi di spesa che, almeno in una prima fase, non possono prescindere dalle azioni a sostegno del reddito delle fasce maggiormente incise dalla crisi e dagli interventi a sostegno della ripresa economica.

In questo contesto difficile deve comunque essere assicurato lo svolgimento dei servizi essenziali.

Inoltre, il dirompente mutamento di scenario prodotto dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha indotto gli Enti territoriali ad introdurre nuove modalita' organizzative e di lavoro, diverse da quelle ordinarie. L'evolversi della situazione sanitaria, il carattere particolarmente diffuso dell'epidemia e i vari provvedimenti limitativi agli spostamenti delle persone, infatti, hanno reso necessaria l'applicazione di misure tese a ridurre i contatti sociali. Ciascun ente ha dovuto, quindi, adottare un modello organizzativo idoneo a prevenire il contagio da Covid-19 «in occasione di lavoro», istituendo organismi di vigilanza interna per monitorare costantemente il corretto funzionamento e l'osservanza del modello organizzativo attuato nel rispetto delle misure di prevenzione del contagio previste dai DPCM e dai protocolli di categoria.

E' da considerare, altresi', che gli abituali processi decisionali, normalmente caratterizzati da numerose fasi interlocutorie e confronti collettivi, hanno spesso dovuto cedere il passo a procedure piu' snelle per assicurare decisioni operative tempestive, mettendo cosi' in evidenza i limiti di una ridotta digitalizzazione dei sistemi di controllo interno e dei relativi processi operativi, con particolare riguardo alle strutture di reporting e ai connessi flussi informativi interni.

Sul piano operativo, tutta l'attivita' realizzata per adeguarsi ai protocolli di sicurezza per il contenimento del contagio dovrebbe trovare corrispondenza in un'adeguata reportistica dei presidi e delle misure di contenimento poste in atto, nonche' degli esiti delle attivita' di controllo sulla loro corretta implementazione, garantendo la tracciabilita' e la conservazione della relativa documentazione e delle decisioni assunte in attuazione di tali misure.

1.1. Il controllo amministrativo-contabile.

Si ravvisa la necessita' di adeguare le modalita' di attuazione ed i relativi regolamenti interni dei controlli di regolarita' amministrativa e contabile per consentire l'applicazione delle procedure di controllo ai diversi contesti organizzativi determinatisi in occasione dell'emergenza sanitaria da COVID-19, rafforzando, soprattutto in vista dell'utilizzo di ingenti risorse finanziarie messe a disposizione dall'Unione Europea, le procedure a presidio del rischio derivante da possibili condotte illecite (frodi, abusi o, semplicemente, cattiva amministrazione).

In molti casi, la modalita' di «lavoro agile» espletata da remoto con il supporto delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (cd. smart working) ha rappresentato lo strumento organizzativo ordinario di svolgimento del lavoro.

In un contesto operativo che ha condotto a rivedere le prassi procedimentali adottate, anche limitando taluni momenti di confronto, deve essere considerata l'esigenza di adeguamento delle modalita' di attuazione dei controlli interni in funzione delle mutate modalita' organizzative, nonche' di adeguamento dei regolamenti interni per consentire l'esercizio del controllo (modalita' di rilascio pareri in call o video conferenza, utilizzo strumenti digitali quali PEC e firma digitale, possibilita' di acquisizione di documenti digitali e accesso ad archivi documentali digitalizzati, ecc.)

Occorrerebbe, altresi', rafforzare la vigilanza sulla corretta ed efficace attuazione delle misure precauzionali necessarie per la prosecuzione dell'attivita' lavorativa, come la fornitura di adeguati strumenti di protezione individuale al personale interno, l'attivazione delle modalita' di lavoro in smart working, la sanificazione dei luoghi di lavoro al riscontro di casi positivi al Coronavirus.

Poiche' il modello organizzativo deve essere tempestivamente aggiornato in caso di modifica del quadro normativo di riferimento o di revisione degli assetti operativi dell'ente, gli organi di controllo interno dovrebbero segnalare agli organi amministrativi la necessita' di aggiornare il modello organizzativo per mitigare i

rischi di contagio tra i lavoratori attraverso specifiche e piu' frequenti interlocuzioni con l'Amministrazione.

1.2. Il controllo di gestione.

L'esigenza di adeguare gli obiettivi assegnati alle mutate esigenze e modalita' di svolgimento delle attivita' riguarda anche e soprattutto il controllo di gestione. La relativa struttura, infatti, dovra' rivedere gli strumenti di indagine per verificare la coerenza dei risultati raggiunti con l'evoluzione in atto e i nuovi obiettivi di gestione. In particolare, si dovranno adeguare i contenuti di questa tipologia di controllo interno in funzione dei nuovi indirizzi formalizzati negli strumenti della programmazione regionale e locale.

A tal fine, le modalita' di misurazione e valutazione della gestione dovranno tenere conto della straordinarieta' della situazione e del ricorso al lavoro agile, orientandosi su una logica piu' di risultato che di verifica del processo. Occorrerebbe avviare, altresi', una riflessione sui controlli di processo e sull'utilizzo degli indicatori piu' rispondenti alle reali modalita' di lavoro determinate dalla situazione emergenziale e in grado di monitorare i tempi di realizzazione degli obiettivi assegnati, cio' al fine di assicurare la miglior efficacia ed efficienza delle attivita' operative.

Resta fermo che anche l'attivita' svolta in regime di lavoro agile e' soggetta al monitoraggio dei tempi di realizzazione e del conseguimento degli obiettivi assegnati.

Nell'ambito del controllo di gestione, e' rilevante il collegamento fra aspetti finanziari (in particolare le spese/i costi) e non finanziari (indicatori di output/risultato e relativi target), poiche' le manovre finanziarie connesse alla pandemia hanno influenzato in modo diverso gli Enti territoriali e, al loro interno, i diversi settori di attivita'. Il controllo di gestione, pertanto, dovra' essere in grado di individuare tali differenze, in modo che, anche nelle mutate contingenze, sia evidente il collegamento fra risorse finanziarie e obiettivi.

1.3. Il controllo strategico.

Sul piano del controllo strategico, occorrera' esaminare le varianti all'impostazione originaria del bilancio di previsione ed avviare una serie di attivita' e di adempimenti finalizzati ad adeguare tanto la programmazione economico-finanziaria, quanto quella strategico-operativa, alle disposizioni nazionali e alle emergenze determinate dalla situazione sanitaria. Cio' potrebbe comportare una variazione delle linee programmatiche e, conseguentemente, dei piani strategici e degli strumenti della programmazione regionale e locale (DEFR e DUP) con contenuti e modalita' differenti a seconda del diverso grado di avanzamento e della coerenza degli stessi con i risultati attesi.

La situazione emergenziale implica la necessita' di adozione di nuovi piani strategici, da adeguare in relazione alle mutate misure organizzative ed alle nuove urgenze nella gestione dell'ente. Cio' potrebbe indurre a rivedere le priorita' e a ricalibrare gli interventi prioritari, anche individuando ulteriori risorse da impiegare.

In questa logica, considerando anche il contesto di risorse scarse in cui si muovono le amministrazioni territoriali, andrebbero rivisti i documenti programmatici (DEFR per le Regioni e DUP per gli Enti locali) per individuare i mezzi finanziari e gli interventi ritenuti prioritari, anche in rapporto all'amministrazione degli organismi partecipati. Nella riprogrammazione della gestione, inoltre, si dovrebbero considerare i rischi connessi all'emergenza sanitaria e prevederne gli impatti strategici e operativi sul bilancio, nonche' sull'organizzazione degli enti, con particolare riguardo a quelli derivanti dalla scelta di forniture o professionalita' difficilmente surrogabili, anche ai fini della predisposizione delle eventuali soluzioni alternative.

Nell'ambito della gestione delle risorse umane, sarebbe utile, altresi', stimare gli effetti della prosecuzione delle modalita' di

lavoro agile rispetto a quelle tradizionali e valutare quale potrebbe essere l'impatto dei processi di lavoro a distanza sull'intera organizzazione del lavoro.

1.4. Il controllo degli equilibri finanziari.

Nel mutato contesto organizzativo, gli enti hanno dovuto contenere gli effetti, diretti ed indiretti, dell'emergenza epidemiologica con ripetuti interventi sul piano della programmazione di bilancio, onde evitare possibili squilibri finanziari conseguenti alla crisi del sistema economico-produttivo ed ai provvedimenti di rinvio delle scadenze dei principali adempimenti contabili.

Gli impatti derivanti dalle minori entrate correnti, tributarie ed extra tributarie, conseguenti alle misure adottate per fronteggiare la crisi economica e finanziaria derivante dall'emergenza sanitaria in corso (si pensi, tra le altre, alle riduzioni di gettito riguardanti l'Imu, l'imposta di soggiorno, la Tosap, la Cosap, etc.) e le maggiori spese necessarie per fronteggiare le connesse criticita' socio-sanitarie (interventi di sanificazione e disinfezione degli uffici, degli ambienti e dei mezzi di trasporto; emergenze e conseguenti prestazioni di lavoro straordinario; acquisto di dotazioni informatiche, di dispositivi di protezione ed altro), possono finire per incidere sulla tenuta del bilancio. Nonostante gli interventi a sostegno attuati dalla normativa emergenziale, in molti casi, possono verificarsi tensioni di cassa e squilibri di bilancio che richiedono interventi correttivi tempestivi e adeguati. In particolare, si raccomanda di porre particolare attenzione agli equilibri di parte corrente, che andranno mantenuti al netto di eventuali entrate e spese non ripetitive dell'ente.

Nella prospettiva del perseguimento dell'equilibrio del bilancio, cruciale e' il ruolo del responsabile del servizio economico-finanziario, chiamato non soltanto ad effettuare una prudente ricognizione delle risorse finanziarie disponibili, ma anche ad individuare il fabbisogno finanziario, l'eventuale disavanzo prospettico emergente dal quadro di riferimento gestionale dell'ente, nonche', se lo stesso era gia' in disavanzo, l'eventuale scostamento rispetto al piano di rientro programmato.

Per comprendere le dinamiche di realizzazione delle entrate e di sostenimento delle spese e' essenziale, in questi casi, verificare costantemente, tramite un apposito budget di tesoreria, la congruita' delle stime formulate in ordine a: trasferimenti erariali, entrate tributarie e altre entrate correnti, debiti fuori bilancio, rispetto dei vincoli di finanza pubblica, dell'equilibrio della gestione dei residui, della gestione di cassa e dell'equilibrio finanziario. Attivando un monitoraggio sistematico e puntuale sara' possibile, poi, aggiornare le proiezioni afferenti alla gestione finanziaria e adottare i provvedimenti correttivi ritenuti piu' idonei.

A questi fini, appare fondamentale attivare tutte le possibili misure sul fronte delle entrate, con particolare attenzione alla fase della riscossione, che garantisce l'effettiva copertura delle spese, al ricorso alle anticipazioni di tesoreria ordinaria e all'applicazione dell'avanzo di amministrazione libero. In questi casi si rivela essenziale monitorare altresi' il corretto utilizzo di tutti i diversi strumenti messi a disposizione degli enti per consentire di far fronte all'emergenza.

In quest'ambito, occorrerebbe contemperare, altresi', le esigenze di sospensione delle procedure di riscossione con la necessita' di non precludersi, in seguito, la possibilita' di realizzazione del gettito attraverso l'accertamento e l'incameramento delle entrate, anche tributarie, cosi' da evitare la scadenza dei termini, con conseguente intervento della prescrizione o della decadenza.

Al costante monitoraggio dell'andamento delle entrate e delle spese, sia in termini di competenza che di cassa, andrebbe affiancato, in funzione del perseguimento degli obiettivi programmati e/o adeguati alle mutate esigenze, il monitoraggio dei finanziamenti con vincolo di destinazione, ai fini della loro corretta

contabilizzazione e del loro effettivo utilizzo.

Per quanto possibile, il responsabile finanziario dovrebbe, inoltre, garantire il finanziamento prioritario delle sole spese obbligatorie e indifferibili, oltreche' degli interventi richiesti dall'emergenza in corso. Direttive espresse, provenienti dall'organo politico, costituirebbero utile supporto a tali attivita', cosi' come sarebbe altresi' significativo che il servizio finanziario rappresenti agli amministratori dell'ente una chiara visione delle reali possibilita' di interventi di spesa o di rinvio/riduzione di entrate tributarie e tariffarie rispetto alle sollecitazioni provenienti dal territorio. I trasferimenti a soggetti esterni, prima di essere confermati nell'importo inizialmente previsto, dovrebbero essere oggetto di rivalutazione in relazione all'evolversi dell'emergenza. Si dovrebbe comunque eseguire un ridimensionamento generalizzato, seppur non lineare, della spesa corrente non obbligatoria e non ricorrente, almeno finche' gli equilibri correnti non saranno ripristinati.

In funzione di un maggior contenimento delle spese appare necessario, altresi', un attento monitoraggio dei contratti di fornitura in essere, al fine di determinare i corrispettivi effettivamente dovuti e di adottare le necessarie procedure amministrative per regolare diversamente i rapporti con le controparti. In questa attivita' ricognitiva le diverse strutture dell'ente dovranno effettuare, alla luce delle emanate ed emanande disposizioni nazionali, le opportune verifiche, dandone sollecita comunicazione al servizio finanziario.

E', inoltre, necessario monitorare il corretto utilizzo di tutti i diversi strumenti messi a disposizione degli enti per consentire di far fronte all'emergenza (es. utilizzo avanzi di amministrazione, possibili svincoli, utilizzo economie sulla base degli eventuali vincoli normativi imposti, ecc.). Si tratta di misure che nel complesso possono liberare nell'immediato spazi di spesa, ma che rimandano fattori di squilibrio ad esercizi futuri: appare fondamentale, pertanto, che tali risorse vengano indirizzate verso obiettivi di rilievo nel quadro emergenziale e secondo linee programmatiche adeguate al contesto, mentre dovrebbero essere contenute le spese discrezionali e quelle differibili.

I residui attivi sono un elemento da tenere in considerazione con particolare riferimento a quelli formatisi nel 2020, relativi alle entrate proprie (in particolare, per i comuni, IMU/TASI, TARI, Addizionale IRPEF, ed entrate da servizi a domanda individuale). Ove e' ammessa la facolta' degli enti di operare una riduzione volontaria delle entrate proprie, la copertura di eventuali disavanzi correnti causati da tali riduzioni volontarie dovrebbe avvenire da parte delle amministrazioni locali attraverso impiego dei contributi straordinari statali, istituiti per fronteggiare le conseguenze socioeconomiche legate all'emergenza sanitaria. Il mantenimento dei livelli di tassazione/entrate pre-Covid-19 (in considerazione della insostituibilita', con risorse alternative) potrebbe causare residui attivi, anche di competenza, di difficile esigibilita' futura. Tuttavia, i metodi di calcolo del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilita' (FCDE), basati sull'andamento storico delle riscossioni, possono non intercettare tale andamento.

Pertanto, al fine di evitare l'emersione di squilibri in tempi futuri, sarebbe auspicabile che gli Enti locali procedano ad una determinazione del FCDE il piu' possibile coerente coi principi di prudenza, veridicita', attendibilita' e correttezza del bilancio.

Infine, sempre nella prospettiva della salvaguardia degli equilibri, appare necessario verificare il rigoroso rispetto del corretto calcolo del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) e degli altri accantonamenti previsti dalla legge di contabilita'.

1.5. Il controllo sugli organismi gestionali esterni e sulle societa' partecipate non quotate.

Con riguardo al consolidamento dei risultati delle gestioni, la struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati dovrebbe

attivare ogni possibile misura di sostegno tesa a neutralizzare, nell'immediato, gli effetti derivanti dalla crisi economica provocata dall'emergenza da Covid-19 e a garantire la continuita' delle societa' a partecipazione pubblica che, precedentemente alla crisi pandemica, non si trovavano gia' in condizioni di crisi strutturale.

L'ampia legislazione d'urgenza introdotta per far fronte alla situazione pandemica contempla, tra le altre, una serie di disposizioni ispirate a questo principio conservativo, laddove il disequilibrio dell'impresa pubblica sia dovuto non gia' a colpevoli scelte gestionali da correggere, bensi' a fattori esogeni, imprevedibili ed eccezionali. Cio' comporta l'adozione consapevole e ragionata dei provvedimenti «adeguati» richiesti dall'art. 14 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, testo unico delle Societa' Partecipate (TUSP), al fine di garantire la continuita' dei servizi pubblici di interesse generale e di predisporre piani di risanamento che siano idonei a sostenere il sistema socio-economico territoriale. Infatti, l'apertura di una fase interlocutoria, che permetta una gestione conservativa delle aziende, nelle societa' a controllo pubblico e' pienamente compatibile con ogni attivita' preventiva di controllo e di valutazione del rischio di crisi aziendale ex art. 6, comma 2, del TUSP, ne' puo' determinare l'automatica rinuncia, da parte dell'organo amministrativo, all'assunzione delle possibili iniziative in favore della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Le amministrazioni controllanti, dal canto loro, devono porre attenzione alle perdite che potrebbero subire gli organismi partecipati, in quanto aventi riflessi sul proprio bilancio.

Particolare attenzione si dovrebbe prestare agli organismi operanti nei settori maggiormente colpiti (trasporti, attivita' culturali, etc.) e valutare l'opportunita' di interventi adeguativi sui contratti di servizio o l'adozione di misure di sostegno dell'operativita' aziendale al riscontro positivo di adeguati parametri di controllo.

E', al riguardo, da considerare che il monitoraggio del contratto di servizio costituisce un punto essenziale delle verifiche spettanti all'amministrazione affidante sotto un duplice profilo: da un lato assicura la correttezza dei rapporti finanziari/economici tra ente e societa' affidataria e, dall'altro, garantisce la qualita' del servizio erogato, a tutela del cittadino utente. Sotto questo profilo, il presidio del contratto di servizio costituisce un punto di collegamento con il successivo 1.6 - Controllo della qualita' dei servizi - del presente documento.

A tal fine, e' opportuno il potenziamento delle verifiche infrannuali, da accompagnare con analisi approfondite e valutazioni puntuali, rese necessarie dall'evidente impatto della gestione degli organismi partecipati sul bilancio degli enti. Pertanto, in vista della redazione del bilancio consolidato per l'anno 2019, da approvare entro il 30 novembre di quest'anno, si ritiene indispensabile prevedere in tale ambito, oltre alle consuete attivita' di riconciliazione delle diverse partite debitorie e creditorie, anche un'ulteriore azione di condivisione e scambio di dati (contabili), nonche' di informazioni (extra-contabili) tra gli uffici responsabili del controllo sulle partecipate degli enti e gli organismi stessi. In tal modo si potranno affrontare tempestivamente le eventuali criticita' che la situazione emergenziale ha contribuito ad acuire nel corso dell'anno, osservando in particolare gli effetti sugli equilibri gestionali e finanziari degli organismi e degli Enti territoriali.

1.6. Il controllo della qualita' dei servizi.

Le verifiche relative alla qualita' dei servizi devono essere rivolte a rilevare che sia garantito il mantenimento dell'efficienza e dell'efficacia dei servizi resi all'utenza, le dimensioni effettive delle prestazioni erogate, in termini di prontezza, coerenza ed esaustivita', pur nel contesto che impone di assicurare la garanzia della sicurezza degli ambienti e delle persone.

Particolare attenzione dovrebbe, dunque, essere riservata a tale forma di controllo che, anche nella fase precedente all'emergenza pandemica, non sembra aver trovato ottimale attivazione (cfr. deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG, avente ad oggetto «I controlli interni degli Enti locali, esercizio 2017, p. 36 e ss.), sebbene si tratti di una ineludibile valutazione che consente un raffronto tra i risultati validati dagli altri controlli con i risultati conseguiti, alla luce dell'effettiva soddisfazione del cittadino utente.

E' stato evidenziato che le modalita' di misurazione e di valutazione delle performance devono tenere conto del ricorso al «lavoro agile» che ha consentito di svolgere l'attivita' amministrativa nell'anno in corso, rappresentando, per molti mesi, la modalita' «ordinaria» di espletamento dell'attivita' lavorativa (art. 87, decreto-legge n. 18/2020; art. 263, decreto-legge n. 34/2020).

Analogamente, il controllo sulla qualita' dei servizi dovra' intercettare, tempestivamente, attraverso una mappatura dei processi, le criticita' che possono derivare dal recente superamento del paradigma classico del lavoro subordinato all'interno della P.A., in considerazione del fatto che, una volta terminata la crisi pandemica, potra' verificarsi un parziale consolidamento dell'esperienza lavorativa da remoto, anche per i correlati benefici sul fronte dell'ecosostenibilita'.

Tale evoluzione organizzativa, tuttavia, non puo' andare a detrimento della soddisfazione delle esigenze dei cittadini (c.d. customer satisfaction).

A questo scopo, occorrerebbe verificare con attenzione l'appropriatezza degli indicatori adottati e il livello degli standard di qualita' programmati, misurando la soddisfazione percepita dagli utenti ed effettuando indagini comparative, con il coinvolgimento attivo dei soggetti portatori di interessi.

2. I controlli interni nell'ambito dei servizi sanitari regionali.

2.1. Il contesto.

Nell'ambito della PA, le aziende del Servizio sanitario nazionale (SSN) sono state le strutture maggiormente interessate dal fenomeno della pandemia da Covid-19, sotto l'aspetto operativo, gestionale e finanziario. Il nostro sistema sanitario, come del resto quello di tantissimi altri Paesi, chiamato a sopportare l'impatto dell'imprevista e pesante situazione, ha sostenuto nuovi costi ed ha dovuto adeguare improvvisamente i moduli organizzativi per fare fronte alle necessita' del contrasto alla pandemia.

Tutte le articolazioni del sistema dei controlli dei Servizi sanitari regionali, a livello sia di Regione/Provincia autonoma, sia di singola azienda, sono chiamate, pertanto, a ricalibrare i modelli operativi alla luce del quadro emergenziale ancora in atto.

2.2. Analisi e controlli sulla gestione dell'emergenza.

Per quanto riguarda la gestione dell'emergenza, occorre interrogarsi sugli effetti strategici, gestionali ed economici prodotti dalla pandemia, eventualmente anche riflettendo sull'opportunita' di ripensare i modelli organizzativi esistenti, tenendo conto dei cambiamenti a livello sanitario e sociale in atto. Per raggiungere una maggiore consapevolezza in tal senso, si dovrebbero utilizzare strumenti di valutazione e controllo capaci di rilevare successi e criticita' dei servizi. Sicuramente non si tratta di un'impresa semplice, considerando che gli indicatori meramente quantitativi non sono sufficienti, ma occorrerebbero metodologie di valutazione che tengano conto anche delle ricadute che le prestazioni hanno nel concreto sulla salute dei pazienti, nonche' della capacita' dei servizi di essere integrati.

Va segnalato, peraltro, che in questa prospettiva sembra essere orientato il «Nuovo sistema di garanzia per il monitoraggio dell'assistenza sanitaria" di cui al decreto ministeriale 12 marzo 2019, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 14 giugno 2019 ed operativo a partire dal 1° gennaio 2020, che nasce con l'obiettivo di rinnovare lo strumento di misurazione delle prestazioni rientranti nei «Livelli essenziali di assistenza» fino ad oggi utilizzato, incrementando il

numero degli indicatori da 33 ad 88.

2.2.1. L'attivita' degli organi di controllo, nello scenario di crisi pandemica, appare complessa e resa difficoltosa sia dalla necessita' di evitare gli spostamenti personali, sia dagli obblighi di rispetto della normativa emergenziale in ordine all'apertura delle aziende, agli accessi nelle stesse, alle modalita' di espletamento del lavoro.

La limitata possibilita' di accesso agli uffici amministrativi e alle altre strutture del servizio sanitario, ovviamente, condiziona anche le attivita' di controllo (come quelle del servizio ispettivo e del collegio sindacale, si pensi, ad es. alle verifiche di magazzino), che richiedono ispezioni e verifiche in loco.

In ogni caso, il corretto esercizio della funzione di controllo, nelle sue varie espressioni, rappresenta elemento imprescindibile per la tutela della sana gestione e degli equilibri di bilancio. In questo contesto assume un ruolo chiave la capacita' dell'ente di perseguire gli obiettivi previsti dal Piano Triennale per l'informatica ai fini di una compiuta digitalizzazione, che puo' consentire lo svolgimento efficiente ed efficace di numerose attivita' con strumenti non tradizionali. Gli organi di controllo potranno essere idonei veicoli di stimolo per l'effettuazione di un significativo salto di qualita' in quest'ambito.

Gli indirizzi che seguono sono rivolti essenzialmente ai collegi sindacali, ma alcuni profili sono correlati ad altri organi di controllo, quali il controllo di gestione e quello preposto al monitoraggio del rischio sanitario (risk management), che sono chiamati a rivedere il merito operativo dei propri processi.

2.3. I controlli del collegio sindacale.

2.3.1. L'analisi degli effetti del Covid-19 dovrebbe determinare anche una nuova valutazione del rischio di revisione, che permetta al sindaco-revisore di considerare le possibili conseguenze prodotte dall'emergenza sanitaria sull'economia dell'azienda revisionata.

2.3.2. Circa l'impiego delle risorse destinate all'emergenza e alla correlata rappresentazione contabile, si rammenta il disposto di cui all'art. 18 del decreto-legge n. 18/2020 secondo il quale «Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti dei rispettivi servizi sanitari regionali provvedono, sulla contabilita' dell'anno 2020, all'apertura di un centro di costo dedicato contrassegnato dal codice univoco «COV 20», garantendo pertanto una tenuta distinta degli accadimenti contabili legati alla gestione dell'emergenza che in ogni caso confluiscono nei modelli economici di cui al decreto del Ministro della salute 24 maggio 2019»: il collegio sindacale dovra' accertare, innanzitutto, l'istituzione di tale centro di costo, effettuando, altresi', in corso d'anno, le verifiche sulla corretta imputazione di tutti gli atti di spesa ricollegabili all'emergenza pandemica.

2.3.3. Il collegio, anche nella attuale situazione emergenziale, deve comunque procedere ad operare in ossequio all'art. 3-ter del decreto legislativo n. 502/1992.

La vigilanza sull'osservanza della legge rimane, pertanto, un'attivita' ineludibile del collegio, che dovra' attivarsi, quindi, anche per verificare il rispetto della disciplina dei decreti del Presidente del Consiglio dei ministri che si sono succeduti in questo periodo per la gestione della pandemia.

2.3.4. Altro aspetto di rilievo e' quello relativo alla verifica da parte del collegio che gli atti di spesa, adottati in deroga alle ordinarie procedure amministrativo-contabili (specialmente con riguardo agli acquisti di beni e servizi), siano conformi alle fattispecie previste dalla legislazione emergenziale.

2.4. Il controllo di gestione: controlli relativi alla valutazione dell'impatto gestionale della pandemia sugli equilibri di bilancio, l'efficacia delle misure adottate e gli effetti sull'organizzazione aziendale.

I controlli relativi alla gestione dell'emergenza epidemiologica mirano a misurare due aspetti:

a) l'impatto dell'emergenza sull'assistenza sanitaria ordinaria: l'indagine dovra' tendere a stabilire sul piano quantitativo gli effetti sull'erogazione dei servizi e sugli equilibri di bilancio, anche in una prospettiva di medio/lungo periodo;

b) i costi sostenuti per l'emergenza sanitaria, nonche' l'efficacia e l'efficienza della spesa destinata all'emergenza Covid-19.

In particolare, si suggeriscono le seguenti aree di analisi:

governo del personale. A sostegno delle azioni per la razionalizzazione della spesa per il personale, e' opportuno definire un sistema di indicatori, a livello aziendale e regionale, che consenta di individuare e spiegare le ragioni della politica assunzionale e dell'entita' del costo del personale;

governo degli acquisti di beni e servizi. L'attivita' dovrebbe essere caratterizzata, da un lato, dall'analisi delle diverse soluzioni organizzative e istituzionali attualmente adottate dalle Regioni per la gestione dei processi di acquisto e, dall'altro, dalla valutazione dell'efficacia delle soluzioni nel produrre una corretta allocazione delle risorse, e della regolarita' e l'efficienza del processo di approvvigionamento. Relativamente a tale aspetto, andrebbe promosso il monitoraggio dei prezzi e delle tariffe, oltre che delle innovazioni organizzative di sistema: il controllo interno dovrebbe essere orientato, pertanto, a rendere disponibili in via sistematica informazioni relative alle eventuali criticita' emergenti nell'erogazione delle prestazioni, dovute alla non efficiente riorganizzazione dei servizi amministrativi e sanitari conseguenti allo stato emergenziale.

Per incrementare i percorsi di autocontrollo interno finalizzati a razionalizzare la spesa per i principali fattori produttivi, infine, dovrebbe essere sviluppato, a supporto delle Regioni, un sistema di «cruscotti» per il governo aziendale.

2.5. I controlli su specifiche aree tematiche.

2.5.1. Lavoro agile (smart-working).

Appare utile che il collegio sindacale acquisisca un'informativa generale sulle modalita' di espletamento dell'attivita', nella quale siano precisati i reparti che continuano ad operare, quelli che sono chiusi e, riguardo, al personale, l'elenco dei lavoratori che possono accedere al lavoro agile. In particolare, sara' verificato che gli organi di vertice competenti (ad. es. Direttore generale dell'azienda sanitaria) abbiano adottato provvedimenti idonei a disciplinare la gestione della fase emergenziale dell'organizzazione del lavoro.

Il servizio che si occupa del controllo di gestione potra' valutare se le soluzioni adottate siano adeguate o suscettibili di essere migliorate in termini di efficienza, efficacia ed economicita', suggerendo, se del caso, misure correttive. In particolare, un aspetto da sottoporre ad attenzione e' rappresentato dall'idoneita' dei sistemi informativi a consentire proficuamente lo svolgimento del lavoro da remoto e a tracciare le attivita' svolte.

2.5.2. Misure di tutela dei dipendenti dal rischio biologico da COVID-19.

Per i reparti che continuano ad operare, l'organo di revisione dovrebbe verificare che siano stati adottati i protocolli per il contenimento della diffusione del Covid-19 (1) . La verifica, quindi, si dovra' focalizzare su un esame documentale, di correttezza, completezza e conformita' alla legge delle procedure adottate.

I servizi ispettivi, anche mediante verifiche sul posto, e quelli addetti al controllo di gestione potranno verificare la correttezza e la congruita' dei comportamenti tenuti e delle misure adottate, anche con riferimento alle comunicazioni informative inviate al personale, alla disciplina di trattamento dei dati personali e a quella relativa alla sicurezza sul lavoro.

2.5.3. La gestione del rischio sanitario in conseguenza del COVID-19.

La comparsa e la diffusione del Coronavirus hanno prodotto nuove

sfide per le aziende sanitarie in termini di corretta raccolta, gestione e analisi delle variabili riguardanti il rischio sanitario (risk management).

Le aziende e le altre strutture sanitarie si troveranno in particolare a fronteggiare i seguenti fattori:

analisi dei rischi specifici derivanti dalla pandemia;

«aggravamento dei rischi» a seguito dell'organizzazione di nuovi servizi e attivita';

inasprimento del contesto economico che comporta generalmente un forte aumento della litigiosita' ed un possibile aumento di richieste di risarcimento.

Assume rilievo, in quest'ambito, la struttura deputata alla gestione del rischio sanitario, che dovrebbe adeguare i propri modelli di monitoraggio al mutato quadro di riferimento, sia per quanto riguarda l'individuazione delle aree critiche che possono generare conseguenze nocive per gli utenti, sia per i possibili esiti legali di tali situazioni.

Spetta al collegio sindacale delle aziende verificare che detta struttura abbia proceduto ad attivare misure funzionali alla riduzione dei rischi conseguenti alla pandemia.

(1) I protocolli regolano le modalita' di ingresso in azienda, le modalita' di accesso dei fornitori esterni, la pulizia e la sanificazione, le precauzioni igieniche, i dispositivi di protezione individuale e la gestione delle aree comuni, l'organizzazione di turnazione e trasferte, delle riunioni e delle modalita' di entrata ed uscita