

Prüfstelle  
Organismo di valutazione  
Organn de valutazion

## I controlli di gestione di secondo livello nell'amministrazione provinciale con focus sul "Controlling"

Audit ai sensi dell'art. 50, comma 1 lett. a) della legge provinciale 21 luglio  
2022, n. 6

AUDITOR

Cinzia Flaim

Irmgard Prader

**PRÜFSTELLE  
ORGANISMO DI VALUTAZIONE**

39100 Bozen | Freiheitsstraße 66  
39100 Bolzano | Corso Libertà, 66

Tel. 0471 402 212 | Fax 0471 260 114  
pruefstelle@landtag-bz.org | organismovalutazione@consiglio-bz.org  
[www.landtag-bz.org/de/pruefstelle.asp](http://www.landtag-bz.org/de/pruefstelle.asp)  
[www.consiglio-bz.org/it/organismo-di-valutazione.asp](http://www.consiglio-bz.org/it/organismo-di-valutazione.asp)  
PEC: [pruefstelle.organismovalutazione@pec.prov-bz.org](mailto:pruefstelle.organismovalutazione@pec.prov-bz.org)

ottobre 2022

## INDICE

<b>I. Introduzione</b> .....	4
1.1 Motivazione, finalità ed oggetto dell'audit.....	4
1.2 Ambito e metodologia dell'audit.....	4
1.3 Quadro di riferimento .....	4
<b>II. Analisi e valutazione</b> .....	9
<b>III. Conclusioni e raccomandazioni</b> .....	11

# **I. Introduzione**

## **1.1 Motivazione, finalità ed oggetto dell'audit**

Ai sensi dell'art. 24, c. 1, lett. a) della L.P. n. 10/1992 e succ. mod., novellato con l'art. 50, c. 1 lett. a) della L.P. n. 6/2022, l'Organismo di valutazione monitora il funzionamento del sistema dei controlli interni all'amministrazione provinciale.

Il Programma di attività dell'Organismo di valutazione prevede per l'anno 2022, nell'ambito dell'attività di controllo suddetto, la verifica dei controlli di gestione di secondo livello nell'amministrazione provinciale con focus sul "Controlling", tema non ancora affrontato nei suoi aspetti specifici da questo Organismo e di fondamentale importanza, considerato l'orientamento dell'amministrazione pubblica teso al risultato e quindi il rilievo da attribuirsi alla allocazione ottimale delle risorse pubbliche nell'ambito di un costante monitoraggio e di valutazione dei costi e di ottimizzazione delle decisioni.

L'audit ha l'obiettivo di verificarne il funzionamento e si articolerà nei seguenti aspetti:

- definizione dei controlli di gestione di secondo livello e del Controlling,
- ruolo ed attività del controlling.

## **1.2 Ambito e metodologia dell'audit**

L'audit si è svolto secondo le Linee guida per l'attività di audit e di consulenza, approvate dall'Organismo di valutazione in data 20/01/2021, ed in particolare secondo gli standard professionali dell'IIA (Institute of Internal Auditors) e le norme di controllo dell'INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), attraverso interviste alla Direttrice dell'Ufficio Organizzazione e alla coordinatrice del settore Controlling.

## **1.3 Quadro di riferimento**

### **Sistema dei controlli interni e tipologie di controlli**

Il sistema dei controlli interni, inteso come l'insieme di tutte le misure di monitoraggio dei processi di un'organizzazione, prevede tra i suoi elementi fondamentali varie tipologie di controllo, secondo vari criteri, tra cui il livello di collocazione del soggetto controllante e l'oggetto del controllo.

Per quanto concerne il livello di collocazione del soggetto controllante, sono configurabili controlli di primo/secondo/terzo livello, secondo il Modello di Control Governance<sup>1</sup> elaborato dal Network PIC<sup>2</sup>.

I controlli di primo livello vengono posti in essere dai soggetti che svolgono l'attività amministrativo-procedimentale e dai soggetti responsabili della supervisione dei medesimi procedimenti.

I controlli di secondo livello, appartenenti alla "seconda linea di difesa", presidiano il "processo di valutazione e controllo dei rischi garantendone la coerenza rispetto agli obiettivi aziendali e rispondendo a criteri di segregazione organizzativa in modo sufficiente per consentire un efficace monitoraggio<sup>3</sup>".

Quest'ultima tipologia di controlli è affidata a strutture diverse da quelle operative, sono attuati da strutture organizzative dedicate, focalizzate su singoli ambiti tematici, e hanno l'obiettivo di:

- concorrere alla definizione delle metodologie di misurazione del rischio e controllare la coerenza dell'operatività delle singole aree produttive con gli obiettivi predefiniti. La gestione dei rischi è volta a individuare, misurare, controllare e gestire tutti i rischi legati alle attività, ai processi e ai sistemi in conformità con le strategie e il profilo di rischio definiti dal management;
- concorrere alla definizione delle metodologie di misurazione/valutazione dei rischi, individuare idonee procedure per la prevenzione dei rischi rilevati e richiederne l'adozione.

Per quanto concerne la classificazione dei controlli in base all'oggetto del controllo, ai sensi della disciplina nazionale di cui al D.Lgs. 286/99 e succ. mod., del D. Lgs. 150/2009 ed altre disposizioni specifiche<sup>4</sup>, si possono distinguere vari controlli, tra cui ricordiamo principalmente:

- controlli di regolarità amministrativo-contabile, finalizzati a garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'attività amministrativa;

---

<sup>1</sup> Tale modello, elaborato nel 2017 (Discussion Paper no. 9, Ref. 2017-2, «*Public Internal Control Systems in the European Union - The three lines of defense in a Public Sector Environment*» 2017), traslato dal settore privato (*IIA Position Paper, «The three lines of defense in effective risk management and control» (2013)*), aggiornato, il 20 luglio 2020, rappresenta tuttora il principale punto di riferimento in materia. Tale modello è noto come Public Internal Financial Control (PIFC) e si ispira ai principi del White Paper della Commissione europea del 2000, concernente le prospettive di riforma dei controlli interni alla Commissione stessa.

<sup>2</sup> La Commissione Europea ha istituito nel 2012 il Public Internal Control Network (Network PIC) in seno alla DG Budget della Commissione europea, con l'obiettivo di curare e stimolare il dibattito sui Sistemi di Controllo Interno nel Settore Pubblico dell'UE tramite l'organizzazione di conferenze periodiche sulla materia. È composto da rappresentanti di tutti gli Stati Membri dell'UE e nell'espletamento dei propri compiti è assistito da un PIC Working Group, composto da rappresentanti di 7-8 Stati Membri.

<sup>3</sup> Pag. 9, *Corporate Governance Paper – Approccio integrato al sistema di controllo interno, gli organi e le funzioni preposte al controllo interno aziendale e loro relazioni*. Novembre 2009, AIIA.

<sup>4</sup> Il sistema di controlli previsto dalla normativa nazionale è obbligatorio per le strutture statali ed applicabile alle amministrazioni regionali nell'ambito della relativa autonomia legislativa ed organizzativa.

- controllo di gestione, finalizzato a monitorare l'andamento generale delle attività dell'organizzazione rispetto all'efficienza ed efficacia dell'utilizzo delle risorse;
- valutazione della dirigenza, finalizzato ad esprimere un giudizio sulle attività svolte dai soggetti con responsabilità dirigenziale dell'organizzazione;
- controllo strategico, finalizzato a valutare la congruenza tra gli obiettivi strategici definiti dall'organizzazione in fase di pianificazione e i risultati effettivamente raggiunti;
- controlli specifici nell'ambito della trasparenza, privacy, anticorruzione, qualità dei servizi, qualità legislativa, impatto della regolamentazione, sicurezza sul lavoro, sulle società partecipate, sui contributi UE.

### **Controllo di gestione**

Il controllo di gestione, secondo la normativa citata e la giurisprudenza costituzionale<sup>5</sup>, è finalizzato al monitoraggio delle attività dell'organizzazione in base a tre principali macro-indicatori: efficacia, efficienza ed economicità.

Si tratta di parametri aziendalistici.

Nello specifico, l'efficacia è intesa quale grado di raggiungimento degli obiettivi e raffronta i risultati ottenuti con gli obiettivi prefissati, sia in termini quantitativi che in termini qualitativi.

L'efficienza è generalmente intesa in termini di rapporto tra valore delle risorse impiegate (risorse umane, economico- finanziarie e strumentali) ed i risultati.

Più specificatamente si distingue tra efficienza produttiva ed efficienza economica o economicità; nel primo caso il riferimento è al rapporto tra lo sforzo organizzativo, generalmente in termini di personale, per lo svolgimento di un'attività o di un servizio, nel secondo caso il riferimento è al rapporto tra costo (o la spesa) di gestione di un'attività e/o di erogazione di un servizio e l'attività o il servizio stesso<sup>6</sup>.

L'attività del controllo di gestione può essere svolta a più livelli:

- ad un primo livello a cura delle strutture organizzative deputate all'attività amministrativa attiva, alla guida ed al relativo coordinamento; trattasi di un controllo cosiddetto di linea, ovvero micro-diffuso, quale "mezzo di promozione dell'autocorrezione gestionale" dell'attività amministrativa<sup>7</sup>, seppure si configuri quale controllo da eseguirsi auspicabilmente nel rispetto del principio di segregazione o separazione delle funzioni;

---

<sup>5</sup> Cfr. Corte costituzionale 470/97, 267/2006, 179/2007

<sup>6</sup> Cfr. *Linee guida per il Piano della performance Ministeri* N. 1\_giugno 2017- Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento della Funzione Pubblica Ufficio per la valutazione della performance

<sup>7</sup> Cfr. Sergio Festa - *I controlli interni della pubblica amministrazione con particolare riferimento al Ministero dell'Interno*

- ad un secondo livello a cura di strutture dedicate a tale attività di controllo, al di fuori dell'attività amministrativa meramente attiva.

### **Controllo di gestione di secondo livello**

Il controllo di gestione di secondo livello, oggetto precipuo del presente audit, è variamente organizzato e strutturato nelle singole amministrazioni e si differenzia per i seguenti aspetti, ovvero per:

- le diverse funzioni svolte all'interno delle amministrazioni,
- gli strumenti utilizzati per lo svolgimento di tali funzioni,
- i diversi gradi di formalizzazione delle attività stesse.

Per quanto concerne le diverse funzioni, il controllo di gestione di secondo livello può rivestire un duplice ruolo; si può configurare infatti quale:

- controllo in senso stretto,
- supporto nel ciclo della performance.

Il controllo in senso stretto è finalizzato a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati. Detta forma di controllo è rivolta, quindi, a verificare ex post l'efficacia, l'efficienza e l'economicità delle attività rispetto agli obiettivi stabiliti e si conclude con la rilevazione degli obiettivi raggiunti rispetto a quelli programmati, e, se del caso, con l'attivazione di procedimenti correttivi dell'azione amministrativa.

È un'attività che si articola in più fasi<sup>8</sup>:

- pianificazione delle attività; il soggetto deputato al controllo di gestione dovrebbe procedere alla redazione di un Piano dei controlli atto a identificare, sulla base di un'analisi dei rischi e delle indicazioni degli organi di amministrazione e degli altri organi di controllo, i controlli da effettuare;
- analisi dei dati, misurazione dei risultati in base agli indicatori, verifica degli scostamenti tra obiettivi e risultati e valutazione; si tratta, dunque, di una procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e misurare, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione;
- reporting, con indicazione dei punti critici e di eventuali misure correttive. Consiste in un'attività di comunicazione, indirizzata al responsabile dell'attribuzione o dell'impiego di determinate risorse, di informazioni sull'andamento della gestione, che deve contenere, in modo univoco, affidabile e tempestivo, tutti gli elementi necessari per conoscere le dinamiche passate e/o l'andamento attuale della gestione oltre che identificare ed analizzare gli scostamenti ed eventuali possibili azioni correttive.

---

<sup>8</sup> Le varie fasi sono descritte anche nel D.Lgs. 267/2000 con riferimento al controllo di gestione degli enti locali.

La funzione di supporto invece è generalmente informale e trasversale a tutte le diverse fasi del ciclo di pianificazione e controllo di un'organizzazione e principalmente promuove l'attenzione ai dati di costo.

Per quanto concerne gli strumenti operativi funzionali all'attività di controllo di gestione, gli strumenti maggiormente richiamati dalle best practices internazionali, dalle Linee guida della Presidenza del Consiglio dei Ministri e dalla Corte dei Conti<sup>9</sup> sono principalmente:

- accesso a dati tracciabili e documenti; in questo fondamentale è la disponibilità di un sistema informativo contabile ed extracontabile; il sistema informativo contabile permette all'organizzazione di avere informazioni finanziarie ed economiche; il sistema informativo extracontabile poi si compone di strumenti utili a reperire ulteriori informazioni, fisiche e finanziarie, necessarie per attuare il processo di controllo-guida e quindi integrare le informazioni provenienti dalla contabilità generale: ad es. informazioni inerenti la gestione del personale di tipo economico, finanziario e di presenze - assenze, rilevazione delle attività svolte per la realizzazione degli scopi istituzionali (erogazione prodotti, protocollo informatico); tali sistemi informativi sono da intendersi non solo come meri sistemi informatici bensì come flusso di conoscenza ed informazioni in grado di fornire e selezionare le informazioni utili ed economicamente convenienti;
- sistema di contabilità analitica; esso permette di attribuire un costo/ricavo ad una specifica entità dell'Ente, in modo da avere le informazioni necessarie per stabilire quanto costa la gestione di un'attività e qual è il suo contributo alla formazione del risultato economico dell'Ente. La contabilità analitica rileva i fatti di gestione interna, l'utilizzo dei fattori produttivi, e quindi permette di giungere alla definizione del costo di uno specifico servizio.
- individuazione dei centri di costo in coerenza con il sistema dei centri di responsabilità dell'amministrazione. Il centro di costo è l'entità minima di rilevazione e raccolta delle voci di costo/ricavo; è l'unità di analisi. Esso costituisce l'unità organizzativa operativa a cui sono attribuiti i costi diretti e indiretti connessi alla gestione delle attività e, ove possibile, i relativi ricavi. È una unità omogenea con precise ed individuate responsabilità di gestione delle risorse.
- sistema di indicatori specifici con riferimento ai macro-parametri di efficacia, efficienza ed economicità; tali indicatori debbono essere significativi, misurabili e riconducibili a specifiche responsabilità e non a fattori esogeni;
- analisi comparative.

---

<sup>9</sup> Cfr. *Linee guida sull'attivazione del sistema di gestione nelle amministrazioni dello stato*- Presidenza del Consiglio dei Ministri-2004; *Il nuovo sistema dei controlli- i controlli interni* di Elena Brandolini, Referendario Corte dei Conti; *Relazioni della Corte dei Conti sul Rendiconto della Provincia Autonoma di Bolzano\_ esercizio 2019 ed esercizio 2020*



## II. Analisi e valutazione

Nell'amministrazione provinciale il controllo di gestione di primo livello viene esercitato dalle strutture medesime all'interno del ciclo della performance<sup>10</sup>; al secondo livello è attribuibile il settore Controlling, incardinato presso l'Ufficio Organizzazione, ufficio in capo alla Direzione generale.

È un settore attualmente composto da 6 persone, di diversa formazione, con studi in statistica, economia, giurisprudenza e public management. La formazione specifica avviene prevalentemente all'interno del settore stesso.

Trattasi di un settore menzionato tra i compiti attribuiti all'Ufficio Organizzazione dal Decreto del Presidente del 25 giugno 1996, n. 21 e succ. mod., recante *“Denominazione e competenze degli uffici della Provincia Autonoma di Bolzano”*; la relativa mission non risulta definita da un atto normativo od organizzativo provinciale.

Nel Piano della performance 2021-2023, nella descrizione del contesto esterno dell'Ufficio Organizzazione, il Controlling è menzionato per quanto segue: *“Per affrontare con successo queste sfide il Settore Controlling dell'Ufficio Organizzazione supporta i/le dirigenti dell'Amministrazione provinciale nei processi decisionali – attraverso il sistema di misurazione e valutazione della performance – e nelle funzioni di monitoraggio – con il sistema informativo direzionale, con indagini statistiche interne e con studi e analisi ad hoc; i diversi strumenti già messi a disposizione della dirigenza per la pianificazione, la gestione, il monitoraggio e il consolidamento degli obiettivi, dei progetti e dei processi amministrativi, vengono costantemente potenziati con nuovi applicativi, ulteriori dashboard e reportistica. Prosegue in tal senso anche lo sviluppo della contabilità analitico-gestionale, in un'ottica di trasparenza e consapevolezza dei costi nelle singole unità organizzative dell'Amministrazione provinciale.”*

Le relative attività del settore Controlling sono contemplate dal Piano della performance in termini di obiettivi:

- obiettivi strategici:  
La pianificazione e gestione per risultati dell'Amministrazione provinciale è impostata in modo professionale e viene accompagnata con strumenti di management.
- priorità di sviluppo:  
Introduzione della gestione per risultati nell'Amministrazione provinciale attraverso il Piano della performance.

In particolare, risultano pianificate attività del settore Controlling, da ascrivere non ad attività di controllo in senso stretto nell'accezione descritta al paragrafo precedente, bensì ad attività di supporto, fornita ai dirigenti sotto la supervisione della Direzione generale ed in stretto accordo con la Ripartizione Personale, con la Ripartizione Finanze, con la Ripartizione Informatica, con l'Ufficio Sviluppo Personale, con la Consiglieria di Parità, con le tre Intendenze scolastiche e con l'ASTAT.

---

<sup>10</sup> Cfr. Circolare del Segretario generale e del Direttore generale del 23 giugno 2022 \_Strumenti di pianificazione 2023-2025 e di rendicontazione 2022

L'attività sostanzialmente consiste:

- nella predisposizione delle informazioni direzionali,
- nell'impostazione e nell'accompagnamento della pianificazione e della gestione orientate ai risultati dell'amministrazione provinciale (Performance).

La predisposizione delle informazioni direzionali si articola principalmente nella rilevazione ed elaborazione di reports/documenti/dati.

Tali elaborazioni sono periodiche oppure straordinarie; in quest'ultimo caso vengono elaborate non a cadenza predefinita ovvero anche occasionalmente.

Le elaborazioni periodiche sono inerenti al personale ed ai relativi costi, ad aspetti specifici relativi al lavoro dipendente come lo smart working, il gender, i costi tariffari per qualifica, le assenze, nonché dati e informazioni inerenti al sistema scolastico (studenti/docenti).

Sono dirette, a seconda della tipologia, al Direttore generale, al Vicedirettore generale, al Direttore della Ripartizione Personale; alcune sono trasmesse o accessibili in share point per tutti i Direttori di Ripartizione.

In detta attività rientrano anche rilevazioni e dati da trasmettere al MEF (Ministero dell'Economia e delle Finanze), come ad esempio le assenze per malattia, lo smart working.

Le elaborazioni che non rientrano nell'attività ordinaria sono redatte su richiesta e in risposta a determinate esigenze specifiche della Direzione Generale o delle singole Ripartizioni ovvero su iniziativa e in base alla valutazione dell'Ufficio medesimo in accordo con la Direzione generale. Non risulta che tale valutazione sia preceduta da una specifica analisi dei rischi o discenda dalla formalizzazione, anche da parte di altre unità organizzative, di problematiche prioritarie.

Non risulta inoltre vengano elaborate relazioni o report quale diretta conseguenza del mancato raggiungimento di obiettivi pianificati o di eventuali scostamenti significativi da target prestabiliti<sup>11</sup>, né report generali da utilizzarsi ai fini delle Relazione sulla performance<sup>12</sup>.

Le elaborazioni periodiche e non contengono, a seconda, commenti, valutazioni generali o semplicemente l'evidenza di dati particolarmente significativi, al fine di fornire utili strumenti ai fini gestionali e decisionali.

L'altra tipologia di attività contemplata dal Piano della performance riguarda il supporto ai dirigenti nella fase della predisposizione del piano della performance e nella fase di monitoraggio.

Trattasi di un'attività di supporto concentrata principalmente nella implementazione del nuovo software Gzoom e nell'accompagnamento delle unità organizzative provinciali in un primo utilizzo.

È uno strumento informatico integrato indispensabile che raccorda i diversi sistemi informativi, applicativi e i vari documenti di pianificazione e di monitoraggio in un'unica piattaforma. All'interno di questa piattaforma sono stati configurati i moduli di performance strategica e operativa, di valutazione della performance individuale dei dirigenti, di fabbisogno di personale, delle risorse di bilancio ed il catalogo dei procedimenti amministrativi. Sono stati sviluppati anche gli interfacciamenti con i dati sulle strutture organizzative e sul personale (sistema SAP-HCM/Ripartizione Personale) e sui processi a rischio corruttivo.

---

<sup>11</sup> Cfr. B. Hirsch, J. Weber, F. Schäfer, *Kennzahlen als Mess- und Steuerungsinstrument in Behörden*, Berlino 2018, pag. 85 e seg.

<sup>12</sup> Cfr. „Parere in merito alla Relazione sulla Performance per l'anno 2021” - ottobre 2022 - Organismo di valutazione

Il supporto ai dirigenti, oltre alla messa a disposizione del nuovo strumento informatico del Ciclo della performance, consiste in un generale supporto formale nella elaborazione del piano e nel suo monitoraggio, così come risulta prevalentemente formale il controllo sulla corretta compilazione delle schede di valutazione dei dirigenti.

Caso a parte è quello della pianificazione del fabbisogno del personale, che il settore Controlling elabora in raccordo con la Ripartizione Personale.

### **III. Conclusioni e raccomandazioni**

Dal descritto quadro in cui opera il settore Controlling, emergono alcune considerazioni e raccomandazioni, tra cui una in via preliminare, ovvero l'opportunità della definizione e della descrizione in un atto normativo od organizzativo dei compiti di tale settore, al fine di precisare la mission del servizio stesso ed inserirla in un più ampio disegno ed architettura del sistema dei controlli interni, se non altro per la notevole quantità delle attività svolte e la delicatezza dei relativi contenuti.

Tale definizione normativa od organizzativa potrebbe inoltre essere l'occasione per focalizzare l'attività di un settore ontrolling sul supporto ed il presidio del ciclo della performance e del controllo di gestione e al contempo limitare altre attività "spurie", come ad esempio circoscrivere l'attuale attività della pianificazione del fabbisogno del personale, che pare appartenere per natura alla sfera di competenza della Ripartizione Personale.

Potrebbero essere in tal modo liberate risorse al fine di maggiormente strutturare l'attività, basarla sull'analisi e sulla valutazione dei rischi, presidiare anche nei contenuti l'attività di pianificazione e di monitoraggio in base ad un sistema di contabilità analitica economico-patrimoniale e l'utilizzo di indicatori significativi in tal senso, così come peraltro raccomandato dalla Corte dei Conti nelle relazioni già richiamate.

L'implementazione e lo sviluppo della nuova piattaforma Gzoom in tal senso possono rappresentare uno step ed uno strumento importante nell'attuazione di tale modello di controlling.

Al controllo di gestione "diffuso" in capo alle strutture responsabili, si accompagnerebbe una forma di controllo gestionale più ampio, di secondo livello, anche in grado di raffrontare in un'ottica di benchmark le varie performance, conformemente alle best practices internazionali.

Entro un anno sarà eseguito un follow up sulle raccomandazioni espresse.



**Prüfstelle**  
39100 Bozen | Freiheitsstraße 66  
**Organismo di valutazione**  
39100 Bolzano | Corso Libertà, 66

Tel. 0471 402 212 | Fax 0471 260 114  
[pruefstelle@landtag-bz.org](mailto:pruefstelle@landtag-bz.org) | [organismodivalutazione@consiglio-bz.org](mailto:organismodivalutazione@consiglio-bz.org)  
PEC: [pruefstelle.organismovalutazione@pec.prov-bz.org](mailto:pruefstelle.organismovalutazione@pec.prov-bz.org)  
[www.landtag-bz.org/de/pruefstelle.asp](http://www.landtag-bz.org/de/pruefstelle.asp)  
[www.consiglio-bz.org/it/organismo-di-valutazione.asp](http://www.consiglio-bz.org/it/organismo-di-valutazione.asp)