



**CITTA' DI RAGUSA**

[www.comune.ragusa.it](http://www.comune.ragusa.it)

---

**ORGANISMO INDIPENDENTE DI VALUTAZIONE**

C.so Italia, 72 -Tel. 0932-676382

[oiv@comune.ragusa.gov.it](mailto:oiv@comune.ragusa.gov.it)

---

**Relazione sul funzionamento del sistema di valutazione,  
trasparenza e integrità dei controlli interni**

**Anno 2017**

**(art. 14, comma 4, lettera a), del decreto legislativo n. 150/2009)**

1 Three handwritten signatures in black ink are visible at the bottom of the page. The first signature is on the left, the second is in the middle, and the third is on the right. A small number '1' is written to the left of the first signature.

## **1. PREMESSA**

L'art. 14 comma 4 lett. a) del D.lgs. 150/09 e successive modifiche, disciplinando le competenze e le attività dell'Organismo di valutazione od Organismi analoghi, prevede espressamente che l'O.I.V. monitori il funzionamento complessivo del sistema della valutazione, della trasparenza e integrità dei controlli interni ed elabori una relazione annuale sullo stato dello stesso, anche formulando proposte e raccomandazioni ai vertici amministrativi.

Nella redazione del presente documento, questo organo ha tenuto conto, per quanto applicabili, delle delibere CIVIT e delle Linee Guida del Dipartimento della Funzione Pubblica, evidenziando punti di forza e criticità del sistema, nella prospettiva di graduale e costante miglioramento.

La Relazione dell'OIV è pertanto finalizzata a riferire sul funzionamento complessivo del sistema di valutazione, trasparenza e integrità dei controlli interni, mettendone in luce gli aspetti positivi e negativi.

Lo scopo così perseguito è quello di evidenziare i rischi e le opportunità di questo sistema al fine di presentare proposte per svilupparlo e integrarlo ulteriormente.

La predisposizione della Relazione rappresenta, quindi, un momento di verifica della corretta applicazione da parte delle amministrazioni delle linee guida, delle metodologie e delle indicazioni prima della CIVIT e poi dell'ANAC tenendo anche conto del monitoraggio svolto sui Sistemi di misurazione e valutazione della performance, sul Piano della performance e sui Programmi triennali di prevenzione della corruzione.

## **2. SISTEMI DI VALUTAZIONE DELLA PERFORMANCE E TRASPARENZA**

Riguardo al monitoraggio sul Piano della performance e sui Sistemi di misurazione e valutazione della performance, l'OIV ritiene, in questa sede, di fare integrale rinvio:

- 1) alla documentazione acquisita nel corso della propria attività valutativa per l'anno 2017;
- 2) ai verbali redatti dallo stesso OIV che attestano le diverse fasi del "processo" di valutazione della performance individuale e organizzativa;
- 3) al Documento di validazione della Relazione sulla performance anno 2017, pubblicato nel sito istituzionale dell'ente - Sezione "Amministrazione Trasparente".

Posto che l'O.I.V. ha già rilevato, nel Documento di validazione della Relazione sulla performance, un sufficiente grado di coerenza fra quanto attestato nella Relazione sulla performance e le indicazioni derivanti dalle prescrizioni di legge, dalle Linee Guida CIVIT nonché dalle Linee Guida 2018 del DFP, l'OIV si limita, in attuazione del già richiamato art. 14, comma 4, lett. a) d. lgs. n. 150/09 (*"anche formulando proposte e raccomandazioni ai vertici amministrativi"*), a ribadire nel presente Documento alcune osservazioni e indicazioni finalizzate a migliorare l'implementazione e la gestione del ciclo della performance e precisamente:



- ridurre il ritardo nell'adozione degli strumenti di programmazione e nella rendicontazione al fine di evitare la conseguente complessiva sfasatura temporale ai fini della valutazione della performance organizzativa ed individuale e della validazione;
- impostazione del piano della performance maggiormente tesa in generale a garantire livelli di performance migliorativi nel tempo rispetto a benchmarks;
- maggiore livello di sinergia e trasversalità degli obiettivi performanti;
- necessità che gli obiettivi riportino maggiormente parametri quantitativi e/o qualitativi logicamente correlati con la verifica delle finalità dell'obiettivo, evitando di basarsi principalmente su cronoprogrammi che non si attagliano all'adeguata misurabilità degli obiettivi stessi sia in termini assoluti che relativi anche al fine di costruire un sistema di confronto temporale fra annualità basato sul benchmark;
- tendenziale superamento della inclusione nel PDO/PP di obiettivi che non risultano sfidanti o eccessivamente parcellizzati;
- migliore correlazione con il livello strategico o operativo del DUP, pertanto necessita una strutturazione delle schede più dettagliata,
- minore genericità della traduzione in termini di obiettivi operativi di attività strategiche per legge (d.lgs. 50/2016, trasparenza, anticorruzione).
- migliore coordinamento preventivo nell'impostazione degli obiettivi alla luce del DUP e delle prescrizioni del SVMP, stante che in svariati casi l'OIV ha dovuto procedere alla "sterilizzazione", in sede di valutazione, di svariati obiettivi non raggiunti per errata valutazione della fattibilità o perché connessi a condizioni aleatorie.
- Da ultimo, l'OIV suggerisce l'implementazione dell'ufficio controllo di gestione e dell'ufficio stabile di supporto all'OIV.

Inoltre, per quanto attiene alla "Trasparenza" è necessario che l'amministrazione descriva in dettaglio all'OIV i profili di correlazione fra il PTPCT e il PP/PDO, quanto alle misure scaturite dal *risk management* e la loro traduzione in obiettivi trasversali e specifici, analitici e misurabili, anche alla luce dell'esito del grado di attuazione degli obblighi di trasparenza secondo le risultanze emerse da quanto verificato dal precedente e dal presente OIV in attuazione delle delibere ANAC numero 236 del 01/03/2017 e numero 141 del 21/02/2018, quest'ultima alla luce delle "Attestazioni OIV, o strutture con funzioni analoghe, sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione al 31 marzo 2018 e attività di vigilanza dell'Autorità" (documento di attestazione del 5.4.2018 e relativi allegati) cui si rinvia *per relationem*.

### **3. SISTEMI DEI CONTROLLI INTERNI**

#### **3.1. CONSIDERAZIONI PRELIMINARI**

Preliminarmente va osservato che il Comune di Ragusa si è dotato del Regolamento comunale sui controlli interni approvato con Deliberazione del Consiglio Comunale n. 14 del 13.2.2013, il quale, all'art. 2, si prefigge quanto segue:

"1. Il sistema di controllo interno istituito nel Comune di Ragusa è finalizzato a: verificare,

*attraverso il controllo di gestione, 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;*

*2. valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;*

*3. garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;*

*4. verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;*

*5. 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."*

Tale previsioni regolamentari sono in linea, dal punto di vista teleologico, con le finalità volute dal legislatore secondo cui il sistema dei controlli interni deve inserirsi organicamente nell'assetto organizzativo dell'ente e deve svolgersi in sinergia con gli strumenti di pianificazione e programmazione adottati.

Ora, gli strumenti di pianificazione dell'Ente, disciplinati nel Regolamento comunale sul ciclo della performance, nel Regolamento di Organizzazione degli Uffici e dei Servizi, nonché nel Regolamento di contabilità, sono redatti in modo tale da poter potenzialmente consentire il conseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 147 del decreto legislativo n. 267/2000.

L'importanza degli esiti dei controlli interni, in un sistema integrato, è confermato dal Regolamento al comma 6° dell'art. 3:

*"6. Gli esiti dei controlli interni sono utilizzati anche ai fini della valutazione delle performance di dirigenti e dipendenti, nonché ai fini della redazione, da parte del responsabile del servizio finanziario, delle relazioni, sottoscritte dal sindaco, di fine e di inizio mandato comunale, previste rispettivamente dall'articolo 4 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, nel testo modificato dal comma 2 dell'articolo 1 -bis del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, inserito dalla legge di conversione 7 dicembre 2012, n. 213 e dal successivo articolo 4-bis del medesimo decreto legislativo n° 149 del 2011, aggiunto dal comma 3 del citato art. 1 -bis della legge n° 213 del 2012 di conversione del D. L. n° 174/2012."*



Con Verbali nn. 9, 11, 12 del 2018, l'OIV ha richiesto una relazione propedeutica al monitoraggio di cui al già richiamato art. 14, comma 4, lett. a) d. lgs. n. 150/2009.

Non essendo pervenuta, da parte del Segretario generale in quanto coordinatore, tale relazione, ai sensi dell'art. 3 del Regolamento sui controlli interni che si riporta di seguito:

*"Art. 3 Coordinamento delle diverse tipologie di controllo interno*

- 1. Le attività di controllo interno di cui al precedente articolo 2 sono svolte in forma integrata, mediante l'utilizzo di un adeguato sistema informativo e con adeguato supporto informatico che ne favorisce l'attuazione.*
- 2. I soggetti responsabili del corretto esercizio delle varie attività di controllo interno e le strutture competenti, deputate a coadiuvarli o ad affiancarli, svolgono i compiti loro affidati in aggiunta a quelli istituzionali, nell'ottica di consentire il puntuale adempimento di imprescindibili attività orizzontali, atte a dare attuazione al sistema di controllo interno.*
- 3. Le funzioni di coordinamento e di raccordo tra le varie attività di controllo sono svolte, nell'esercizio delle proprie funzioni di sovrintendenza alla gestione dell'Ente, dal segretario generale.*
- 4. Il segretario generale, in quanto soggetto di raccordo delle varie attività di controllo interno, relaziona al sindaco con cadenza semestrale, al fine dell'invio semestrale alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, nonché al consiglio comunale in apposita seduta, di un referto sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni, ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 148 del decreto legislativo n. 267 del 2000, nel testo sostituito dalla lettera e) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, come modificata dalla legge di conversione 7 dicembre 2012, n. 213.*
- 5. Per le finalità di cui ai precedenti commi, il segretario generale si avvale dell'apposita struttura di "Staff" - prevista con Deliberazione di Giunta Municipale, nell'ambito della definizione del modello organizzativo dell'Ente - posta sotto la propria direzione, individuandone il responsabile e i componenti all'interno del personale alle dipendenze del Comune, anche in deroga alle norme regolamentari previste in materia di mobilità orizzontale, in relazione alle professionalità ed alle competenze richieste dalle specifiche attività da svolgere. ...".*

l'OIV ha provveduto alla redazione della presente relazione sulla base:

- *della disciplina e della previsione degli adempimenti previsti dal Regolamento sui controlli interni;*
- *delle relazioni fatte pervenire all'OIV dal Segretario Generale sul controllo di regolarità amministrativa successivo, sull'attività di customer satisfaction, sulle azioni in tema di trasparenza;*
- *del referto inoltrato alla Corte dei Conti ex deliberazione sez. controllo Sicilia n. 164/2018/INPR ex art. 148 TUEL e acquisito dall'OIV su richiesta del Presidente; dei riscontri sull'inoltro del referto che è stato inviato ex art. 198-bis del TUEL ("Comunicazione del referto. 1. Nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione di cui agli articoli 196, 197 e 198, la struttura operativa alla*

*quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce la conclusione del predetto controllo, oltre che agli amministratori ed ai responsabili dei servizi ai sensi di quanto previsto dall'articolo 198, anche alla Corte dei conti...”).*

All'OIV è stata trasmessa, su richiesta del presidente, una copia del referto redatto dal Segretario generale (Prot. n. 88753/2018) relativo al 2017, cui si fa rinvio *per relationem*.

### **3.2 DISCIPLINA REGOLAMENTARE – CONTROLLI AMMINISTRATIVI E CONTABILI**

Il Regolamento sui controlli, anche mediante rinvio al Regolamento di contabilità, al Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi e al Regolamento sul ciclo della performance, disciplina la seguente tipologia di controllo:

*“Art. 2, comma 6, lett. a.: controllo di regolarità amministrativa e contabile, finalizzato a garantire la regolarità tecnica e contabile degli atti, nella fase preventiva di formazione e nella fase successiva, secondo i principi generali di revisione aziendale. Tale controllo è esercitato, in fase preventiva: da ogni dirigente, attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica e dal dirigente del Settore- Gestione servizi contabili e finanziari attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria e, in fase successiva, sotto la direzione del segretario generale;”*

Quanto al controllo di regolarità amministrativo successivo, il regolamento prevede all'art. 11:

*“2. A seguito dei controlli a campione, il Segretario Generale:*

- a. descrive in una breve relazione, al termine di ogni esercizio finanziario, le tipologie dei controlli effettuati ed i risultati ottenuti con l'utilizzo di informazioni aggregate ed in termini di percentuale. La relazione si conclude con un giudizio complessivo sugli atti amministrativi dell'ente;*
- b. trasmette la relazione sia agli organi politici (Sindaco, Consiglio comunale, Giunta comunale) sia agli organi burocratici (Dirigenti, Organo di revisione) e all'Organismo indipendente di valutazione affinché ne tengano conto ognuno per le proprie funzioni;”*

Va rilevato che, mentre in riferimento al controllo preventivo di regolarità amministrativa, non è prevista una forma di *report* all'OIV, per quanto riguarda il controllo di regolarità contabile è previsto l'invio, fra l'altro, all'OIV, di uno specifico rapporto con cadenza semestrale che non risulta essere stato prodotto (art. 7, comma 11): *“11. Al controllo di regolarità contabile partecipa il "Collegio dei Revisori" che verifica le attività di controllo svolte dal dirigente del servizio finanziario. Esso redige uno specifico rapporto, con cadenza semestrale, che trasmette al sindaco, al presidente del consiglio comunale, al segretario generale, ai dirigenti e all'organo di valutazione dei dirigenti.”*

Quindi, mentre il controllo di regolarità amministrativa e contabile e il controllo di regolarità



amministrativa successiva sono disciplinati anche sotto il profilo della reportistica, dati sul primo non sono stati comunicati all'OIV. Fatta salva la trasmissione del referto annuale del 27.9.2018 inviato alla sezione di controllo della Corte dei conti Sicilia relativo al 2017 ex deliberazione sez. controllo Sicilia n. 164/2018/INPR ex art. 148 TUEL e acquisito dall'OIV su richiesta del Presidente.

Sul primo l'OIV, si ribadisce, ha ricevuto risultanze dal Segretario generale in occasione della acquisizione del predetto referto, mentre per il secondo si registra una puntuale trasmissione degli esiti dello stesso e l'inoltro della Relazione annuale con contenuto statistico per il 2017, trasmessa a codesto Organismo in data 15.11.2018.

Inoltre, sempre per quanto attiene al controllo di regolarità amministrativa successivo, molto opportunamente i commi 5 e 6 prevedono le refluenze di questo tipo di controllo sul controllo strategico e il loro necessario raccordo con il PTPCT.

La relazione annuale del Segretario generale, preceduta da relazioni infrannuali, tuttavia, non fa cenno di tali collegamenti e refluenze che vanno dimostrati e argomentati esplicitamente.

### **3.3. DISCIPLINA REGOLAMENTARE – CONTROLLO STRATEGICO.**

Quanto al controllo strategico, l'OIV non ha ricevuto, né risulta siano inviate le relazioni semestrali previste dall'art. 15 (che di seguito si riporta), di particolare importanza per la verifica anche dell'attuazione *in itinere* del ciclo della performance:

"Art. 15. Fasi del controllo strategico

- 1. I dirigenti predispongono rapporti annuali ed infrannuali a carattere semestrale sulla base di appositi modelli ed indicatori al Consiglio comunali contenenti informazioni sullo stato di attuazione degli obiettivi ad essi assegnati, sulla relativa utilizzazione delle risorse e sul rispetto dei vincoli di contenimento della spesa, sui tempi di realizzazione delle procedure utilizzate rispetto ai termini previsti per la conclusione dei procedimenti, sulla qualità dei servizi erogati ed il rispetto e sul grado di soddisfazione della domanda espressa dagli utenti.*
- 2. Detti rapporti vengono utilizzati dalla struttura di controllo interno per elaborare i report periodici da presentare alla giunta per la relazione al rendiconto annuale e al consiglio per la predisposizione delle deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.*
- 3. Il consiglio comunale attraverso il report di controllo strategico confronta i risultati -anche in apposite riunioni - conseguiti con quelli programmati, rilevando le cause di eventuali scostamenti per l'adozione delle necessarie azioni correttive. ..."*

Dal canto suo il controllo di gestione anche ai fini del controllo strategico è disciplinato da apposito regolamento di cui si riferirà in seguito; analogamente per quanto riguarda il controllo sulle società non quotate e sugli organismi gestionali esterni:

"Art. 16 - Il controllo di gestione – rinvio dinamico. Il controllo di gestione è disciplinato con apposito regolamento ed attuato con le forme e le modalità previste dalla normativa

*regolamentare comunale in materia.”*

Riguardo alle risultanze del controllo strategico 2017 che in merito scaturiscono dalla correlazione fra la relazione del SG prot. 88753/2018 (art. 198 bis TUEL) e il referto annuale del 27.9.2018 inviato alla sezione di controllo della Corte dei conti Sicilia relativo al 2017 ex deliberazione sez. controllo Sicilia n. 164/2018/INPR ex art. 148 TUEL e acquisito dall'OIV su richiesta del Presidente emerge quanto segue: da parte del SG una sostanziale conferma apodittica circa il funzionamento del controllo strategico - ma l'OIV non ha ricevuto evidenza dei report dall'ufficio controllo di gestione, mentre il referto annuale del 27.9.2018 specifica nel dettaglio una serie di informazioni impiegate ed elaborate che non sono nel dettaglio evidenziate all'OIV in appositi documenti:

*“4.3 Il controllo strategico effettua, a preventivo, adeguate verifiche tecniche/economiche sull'attuazione delle scelte da operare a livello di programmazione?”*

*4.4 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?*

- a) di contesto SI*
- b) di “outcome” SI*
- c) di efficacia SI*
- d) di efficienza SI*
- e) di economicità SI*
- f) di innovazione e sviluppo SI”*

### **3.4. DISCIPLINA REGOLAMENTARE – CONTROLLO DI GESTIONE**

Per quanto attiene il controllo di gestione sembra trovare applicazione il combinato disposto dall'art. 125 del ROUS secondo cui *“Il Segretario Generale svolge funzioni di coordinamento delle attività di cui al presente Titolo con quelle di cui al superiore comma 7. A tal fine riferisce direttamente al Sindaco mediante apposita relazione”* e secondo cui continua a trovare applicazione, salvo diversa disciplina legislativa, il Regolamento comunale approvato con deliberazione della Giunta municipale n. 419 del 21/10/2008 e successivamente modificato con deliberazione della Giunta municipale n. 387 del 16/10/2009, riguardante il *“Nuovo sistema di controllo interno. Regolamento del Nucleo di controllo di gestione e supporto strategico”* a sua volta sostituito con deliberazione G.M. n. 343 del 21.6.2016 sul *“Regolamento per l'organizzazione e il funzionamento del Servizio controllo di gestione”*.

Esso prevede, fra l'altro, finalità particolarmente pregnanti e in linea con la normativa in materia ai seguenti commi 2 e 3 dell'art. 1:

*“2. L'attività del controllo di gestione, in particolare, sottopone l'azione amministrativa a verifica, dello stato di attuazione degli obiettivi assegnati con l'approvazione del Piano Esecutivo di Gestione ai settori dell'Ente opportunamente articolati per centri di costo nel rispetto della struttura di bilancio per missioni e programmi. Qualora attivata la contabilità analitica, il controllo di gestione misura l'efficienza e l'economicità della gestione in termini di utilizzo delle risorse*





*affidate e di servizi ottenuti con riferimento a specifici obiettivi assegnati determinati e misurabili attraverso appositi indicatori di risultato.*

3. *Il controllo di gestione si ispira alle seguenti caratteristiche:*

a) *globalità, la sua diffusione sull'intera attività e organizzazione dell'Ente;*

b) *periodicità, la cadenza temporale con cui si susseguono i diversi momenti dell'attività di controllo;*

c) *integrazione, il collegamento tra i diversi servizi per lo scambio di dati ed informazioni in maniera tempestiva."*

Il successivo articolo 2 disciplina gli assetti delle competenze e delle attribuzioni:

ART. 2 - COMPOSIZIONE E ATTRIBUZIONI -

1. *Il coordinamento delle attività del controllo di gestione è svolto dall'unità organizzativa a ciò preposta all'interno della struttura dei Controlli Interni, in staff al Segretario Generale e dai Dirigenti con i Referenti dei Settori di cui al successivo comma 4. Il Servizio di controllo di gestione si avvale di personale interno all'Ente in possesso di idonea competenza professionale.*

2. *L'esercizio del controllo di gestione compete a ciascun Dirigente di Settore, con il supporto del Servizio del Controllo di Gestione, in riferimento alle attività organizzative e gestionali di competenza e agli obiettivi assegnati in sede di approvazione del Piano Esecutivo di Gestione (PEG).*

3. *Il PDO ed il Piano delle performance sono organicamente unificati nel PEG, ai sensi dei comma 3-bis dell'art. 169 del TUEL.*

4. *Ogni Dirigente di Settore può individuare uno o più dipendenti, fra il personale assegnato ai servizi di rispettiva competenza, a cui assegnare il compito di Referente del processo di controllo di gestione per la rilevazione dei risultati e il monitoraggio delle azioni e dei dati economico Finanziari di Settore rilevanti ai fini della composizione della reportistica per il controllo di gestione.*

5. *Il supporto del Servizio di Controllo di Gestione ai referenti dei singoli Settori per l'esercizio del controllo di gestione, si esplica attraverso il coordinamento dei referenti dei Settori attraverso l'implementazione e la gestione di un sistema informativo in grado di gestire i flussi informativi provenienti dai vari Settori e rilevanti ai fini del controllo di gestione."*

L'art. 3 disciplina invece le modalità di tale controllo, *ex ante*, *in itinere* e in fase di rendicontazione.

Fondamentale è il compito che il servizio di controllo di gestione ha nello stabilire i parametri / indicatori degli obiettivi e dei programmi fissati dall'amministrazione:

*"Art. 3- Controllo di gestione -*

1. *Il Controllo di Gestione verifica i risultati dell'attività amministrativa, mediante controllo dell'attuazione da parte dei dirigenti dei programmi impartiti dalla Giunta e del conseguimento degli obiettivi fissati. A tal fine il Servizio:*

- a. **definisce, i parametri da assumere come indicatori per verificare l'effettiva realizzazione degli obiettivi e dei programmi assegnati dagli organi di governo unitamente alla dotazione delle risorse;**
- b. **effettuata il monitoraggio del conseguimento degli obiettivi e sulla base dei parametri, come prima individuati, con cadenza periodica, riferisce al Sindaco e alla Giunta sullo stato di attuazione degli obiettivi di programma, individuando gli scostamenti e le relative cause.**
2. **Riferisce, altresì, sui risultati della propria attività al Sindaco, alla Giunta al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati e la produttività dei servizi e degli uffici, orientando l'azione amministrativa al miglioramento continuo, in osservanza del principio di buona amministrazione di cui all'art. 97 della Costituzione. ...”.**

*D'altronde, senza fissazione di obiettivi e indicatori adeguati non può esserci controllo adeguato:*

*“Art. 10. - Caratteristiche degli indicatori per il controllo di gestione -*

1. *L'analisi dell'economicità gestionale richiede la misurazione sia degli aspetti quantitativi (monetario fisici), sia di quelli qualitativi dei fattori impiegati e delle performance dei diversi servizi.*
2. ***Ai fini della suddetta analisi, nelle diverse Unità di controllo, dovranno essere elaborate indicatori di economicità ovvero grandezze segnaletiche di specifici profili quantitativi e/o qualitativi della gestione e spesso derivate, per rapporto o differenza, da altre grandezze.***
3. ***Le diverse misurazioni da cui scaturisce l'indicatore debbono essere:***
  - a) ***realmente espressive della funzione analizzata;***
  - b) ***comprensibili;***
  - c) ***utili, cioè riferite a fenomeni controllabili sui quali sia possibile agire;***
  - d) ***in grado di esprimere con immediatezza il risultato.***

*...”*

*“ART. 13.*

*...*

***3. Il risultato deve essere espresso attraverso gli stessi valori economico-finanziari ed indicatori utilizzati per formalizzare gli obiettivi. L'omogeneità di misurazione risulta fondamentale al controllo.***

*...*

***5. Il confronto tra obiettivi e risultati avviene secondo la periodicità, imposta dalle esigenze conoscitive della Giunta e dei Responsabili dei servizi. Una cadenza temporale di sei mesi, costituisce limite massimo ai fini della significatività del controllo. Il confronto tra obiettivi e risultati deve, comunque, essere effettuato di norma in corrispondenza dell'approvazione del conto consuntivo e in ogni circostanza "straordinaria", cioè in ogni circostanza in cui fatti nuovi e imprevisti modificano sostanzialmente lo scenario e le informazioni su cui era basata la programmazione riflessa nel bilancio preventivo. La periodicità suddetta può subire variazioni in relazione agli effettivi tempi di approvazione del bilancio preventivo.***

***6. La rilevazione degli scostamenti deve essere sempre accompagnata dall'analisi a cura dei Responsabili dei Servizi, delle cause degli stessi e dall'indicazione di opportuni interventi correttivi.”***

Gli artt. seguenti disciplinano i principi del controllo di gestione fra cui spicca l'art. 8 - Il controllo dell'economicità delle prestazioni, poiché esso è nodale per individuare la caratterizzazione dei

parametri di misurazione:

- “1. L'economicità della gestione dell'ente corrisponde alla sua capacità di soddisfare i propri Fini istituzionali, in rapporto alle risorse disponibili ed al loro efficiente impiego. Essa rappresenta condizione imprescindibile di equilibrio, in quanto attitudine alla realizzazione dei Fine istituzionale. L'economicità va verificata in relazione agli obiettivi fissati nei documenti programmatici e alle scelte espresse nel bilancio di previsione.***
- 2. L'economicità deve essere valutata sotto i profili dell'efficienza e dell'efficacia.***
- 3. L'efficienza è l'attitudine al raggiungimento di determinati risultati con minimo impiego di mezzi ovvero al raggiungimento dei massimi risultati dati i mezzi disponibili. Il controllo dell'efficienza avviene misurando il rapporto ottenuto tra output e l'input ovvero tra i volumi di attività svolta (servizi erogati, ecc.) e i fattori impiegati, definiti quantitativamente e qualitativamente.***
- 4. L'efficacia è l'attitudine al raggiungimento degli obiettivi dell'ente in termini qualitativi e quantitativi. Essa viene controllata attraverso la comparazione tra la qualità e la quantità dell'output effettivo e quelle dell'output programmato.”***

Risulta evidente la necessità di armonizzare la disciplina contenuta in detto Regolamento con la previsione della “struttura preposta al controllo strategico” (art. 14, comma 3 Regolamento sui controlli interni) che sembrerebbe coincidere con il “servizio controllo di gestione” del “Regolamento per l'organizzazione e il funzionamento del Servizio controllo di gestione” approvato con G.M. n. 343 del 21.6.2016.

In ogni caso, data la cruciale rilevanza che tale servizio svolge ai fini dell'operatività e del funzionamento del SICI, costituendo “l'incrocio” e il supporto fra le varie fasi dei diversi controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi fissati in detto ultimo regolamento (artt. 1 e 5), ne deriva la necessità imprescindibile di garantire la corretta e adeguata implementazione di personale qualificato dedicato allo svolgimento dei compiti del servizio, con adeguate dotazioni strumentali; non a caso il regolamento controlli interni prevede che: “comma 5°, art. 3. Per le finalità di cui ai precedenti commi, il segretario generale si avvale dell'apposita struttura di "Staff" - prevista con Deliberazione di Giunta Municipale, nell'ambito della definizione del modello organizzativo dell'Ente - posta sotto la propria direzione, individuandone il responsabile e i componenti all'interno del personale alle dipendenze del Comune, anche in deroga alle norme regolamentari previste in materia di mobilità orizzontale, in relazione alle professionalità ed alle competenze richieste dalle specifiche attività da svolgere.”

In mancanza, si rischia di precludere l'adeguata attività di coordinamento e direzione in merito attribuita al segretario generale impedendo all'OIV le verifiche in merito e al servizio controllo di gestione di attuare la disciplina regolamentare con tutti i conseguenti effetti a caduta sulla funzionalità del SICI.

D'altro canto, la struttura per il controllo interno / servizio controllo di gestione è fondamentale per lo svolgimento dell'elaborazione dei report dirigenziali ai fini dell'attività di rendicontazione



all'organo consiliare (art. 15 regolamento sui controlli interni).

Riguardo alle risultanze che in merito scaturiscono dal referto annuale del 27.9.2018 inviato alla sezione di controllo della Corte dei conti Sicilia relativo al 2017 ex deliberazione sez. controllo Sicilia n. 164/2018/INPR ex art. 148 TUEL e acquisito dall'OIV su richiesta del Presidente in correlazione con la relazione del SG prot. 88753/2018 (art.198 bis del TUEL), emerge da parte della relazione del SG una sostanziale affermazione della funzionalità del controllo di gestione, ma all'OIV tuttavia manca una rendicontazione in merito, anche alla luce delle risposte fornite in occasione del referto annuale del 27.9.2018 inviato alla sezione di controllo della Corte dei conti Sicilia relativo al 2017:

*"3.4 I report periodici prodotti sono tempestivi e aggiornati nel fornire le informazioni utili alle decisioni da prendere? Si, sempre*

*3.5 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?*

- |                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| <i>a) di attività/processo</i>   | <i>SI</i>  |
| <i>b) di "output"</i>            | <i>SI</i>  |
| <i>c) di efficacia</i>           | <i>SI</i>  |
| <i>d) di efficienza</i>          | <i>SI</i>  |
| <i>e) di economicità</i>         | <i>SI</i>  |
| <i>f) di analisi finanziaria</i> | <i>SI"</i> |

Dal canto suo, tali contenuti non sono sorretti da elementi documentali forniti all'OIV anche alla luce del fatto che dal referto annuale del 27.9.2018 inviato alla sezione di controllo della Corte dei conti Sicilia relativo al 2017 si attesta l'inoltro di report periodici, utilizzando una serie di indicatori, ma di ciò, ancora una volta, l'OIV non ha evidenza specifica, né risulta essere stato trasmesso all'OIV report periodico per il 2017.

### **3.5. DISCIPLINA REGOLAMENTARE- CONTROLLO SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI**

Quanto ai controlli sulle partecipazioni, il vero e proprio compiuto regolamento sulle c.d. "partecipazioni" non risulta essere stato adottato nonostante il contenuto dell'art. 17:

*"Art. 17. Il controllo sulle società non quotate e sugli organismi gestionali esterni.*

*1. Il dirigente del Settore 3° - Gestione servizi contabili e finanziari, responsabile della ragioneria e il dirigente cui è attribuita, secondo il modello organizzativo dell'Ente, la competenza della gestione dei rapporti con le società partecipate assicurano costantemente il controllo sull'andamento economico finanziario delle società non quotate e degli organismi gestionali esterni partecipati dal Comune di Ragusa.*

*2. Ai fini del controllo di cui al comma precedente è consentito: a) l'accesso a qualunque documento di proprietà o in possesso della società anche mediante richiesta informale; b) la convocazione degli organi societari per l'acquisizione di informazioni utili al controllo; c) la*

*convocazione di eventuali consulenti della società stessa.*

*3. Per le sole società affidatarie di servizi pubblici locali, di cui l'ente detenga partecipazioni di controllo, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 147-quater del decreto legislativo n. 267 del 2000, l'amministrazione comunale definisce preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi ed organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari l'ente 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.*

*4. Sulla base delle informazioni di cui al comma 3, il dirigente responsabile dei rapporti con le società partecipate effettua il monitoraggio trimestrale 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.*

*5. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle società non quotate partecipate di cui l'ente detenga partecipazioni di controllo sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.*

*6. Il regolamento di contabilità stabilisce tempi, modalità e strutture preposte al controllo sulle società non quotate partecipate e sugli organismi gestionali esterni nonché le interrelazioni con le altre forme di controllo interno.*

*7. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile."*

Infatti, l'art. 17 individua l'assetto delle competenze interne e alcune linee di principio che devono ispirare il controllo ma non disciplina compiutamente tempi modalità e strutture necessarie anche alla luce del TUSP d.lgs. 75/2016 e s.m.i..

In ogni caso, sull'attuazione di tale controllo non è prevista alcuna refertazione all'OIV.

Non è quindi chiaro come si realizzi, né emerge l'interconnessione di tale tipologia di controllo con le altre, ai fini del funzionamento del SICI e del controllo strategico.

Eppure, con riguardo alle risultanze che in merito scaturiscono dal referto annuale del 27.9.2018 inviato alla sezione di controllo della Corte dei conti Sicilia relativo al 2017 ex deliberazione sez. controllo Sicilia n. 164/2018/INPR ex art. 148 TUEL e acquisito dall'OIV su richiesta del Presidente in correlazione con la relazione del SG prot. 88753/2018 (art.198 bis del TUEL), emerge da parte del SG una sostanziale affermazione della funzionalità del controllo sulle partecipate.

Ma all'OIV tuttavia manca una rendicontazione specifica soprattutto alla luce del referto che in merito riporta quanto segue:

*"6. Controllo sugli organismi partecipati*

*6.1 L'ente si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati?*

*SI*

*6.2 Sono stati definiti per l'anno gli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell'ente? NO*

6.3 Nel perimetro delle società controllate sono state incluse anche le società a totale partecipazioni pubblica per le quali il controllo viene esercitato in forma congiunta, anche mediante comportamenti concludenti, indipendentemente dall'esistenza di norme di legge, statutarie e/o accordi formalizzati? SI

6.4 Sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate? SI

6.5 È stato monitorato il grado di attuazione delle misure di razionalizzazione delle partecipazioni societarie? SI

6.6 È stata monitorata l'attuazione delle norme in materia di gestione del personale delle partecipazioni societarie? SI

6.7 Sono previsti report informativi periodici da parte degli organismi partecipati inerenti ai profili organizzativi e gestionali? SI

6.8 Gli organismi partecipati che gestiscono pubblici servizi hanno pubblicato la Carta dei servizi prevista dall'art. 32 del d.l. n. 33/2013? NO

6.9 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?

- |                                    |    |
|------------------------------------|----|
| a) di efficacia                    | SI |
| b) di efficienza                   | SI |
| c) di economicità                  | SI |
| d) di redditività                  | NO |
| e) di deficitarietà strutturale    | NO |
| f) di qualità dei servizi affidati | SI |
| g) di soddisfazione degli utenti   | SI |

Si rileva una certa incoerenza in quanto la fissazione degli indicatori dovrebbe essere conseguente proprio al fine di misurare e verificare l'attuazione degli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell'ente che non risultano essere stati definiti per l'anno.

### **3.6. DISCIPLINA REGOLAMENTARE- CONTROLLO SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI**

Quanto al controllo sugli equilibri finanziari è previsto dall'art. 20 un monitoraggio trimestrale di cui l'OIV non ha evidenza documentale, neanche "per conoscenza":

*"Art. 20. Fasi e modalità del controllo. 1. Con cadenza trimestrale il dirigente del Settore Gestione servizi contabili e finanziari, responsabile della ragioneria, redige un'apposita relazione ed attesta il permanere degli equilibri che deve essere garantito sia in fase di approvazione dei documenti di programmazione sia durante tutta la gestione. La relazione è asseverata dal collegio dei revisori ed è trasmessa al sindaco e al segretario generale per gli adempimenti previsti dall'articolo 148 del decreto legislativo n. 267 del 2000.*

*2. Qualunque scostamento rispetto agli equilibri finanziario rispetto agli obiettivi di finanza pubblica assegnati all'ente, rilevato sulla base dei dati effettivi è segnalato dal suddetto dirigente del servizio finanziario al sindaco e al segretario generale accompagnando la segnalazione da una indicazione circa le ragioni del verificarsi degli squilibri e dei possibili rimedi."*

### 3.7. DISCIPLINA REGOLAMENTARE- CONTROLLO SULLA QUALITÀ DEI SERVIZI

Ancora, si rinvia ad apposito Regolamento per il controllo sulla qualità dei servizi ex art. 21, sebbene il comma 3° dell'art. 14 consideri le risultanze del controllo sulla qualità dei servizi una delle dimensioni essenziali del controllo strategico:

*"3. Nell'espletamento dell'attività svolta la struttura preposta al controllo strategico, valorizzerà: a) la prospettiva economico-finanziaria, al fine di verificare il grado di efficienza produttiva dell'ente nel rispetto dei documenti di programmazione economico-finanziaria sulla base delle risultanze elaborate dal servizio finanziario a seguito delle rilevazioni di contabilità generale; b) la prospettiva interna, al fine di verificare se l'amministrazione informa i processi interni ai criteri di efficienza ed efficacia, utilizzando all'uopo le risultanze dei controllo di gestione; c) la prospettiva esterna, al fine di verificare il grado di soddisfazione degli stakeholders, utilizzando all'uopo le risultanze dell'attività di controllo sulla qualità dei servizi."*

In realtà, della *customer satisfaction* si occupa anche il SMVP al par. 4.3.

Tuttavia, da tale complessiva disciplina regolamentare e valutativa, non si evince il fondamento e l'approccio metodologico sia per l'impostazione delle rilevazioni, dei contenuti informativi, che del sistema di elaborazione e rappresentazione dei dati.

Per quanto attiene il controllo sulla qualità dei servizi dal referto inoltrato alla corte emerge quanto segue:

*"7. Controllo sulla qualità dei servizi*

*7.1 L'ente ha effettuato analisi sulla qualità "effettiva" dei singoli servizi (in termini di prontezza [tempestività/adequatezza dei tempi di risposta], coerenza ed esaustività delle risposte alle richieste degli utenti e di minori disagi o imprevisti prodotti da disservizi)?*

*SI*

*7.2 Gli indicatori adottati rappresentano compiutamente le dimensioni effettive della qualità dei servizi e delle prestazioni erogate?*

*SI*

*7.3 Le rilevazioni sulla qualità dei servizi si estendono anche agli organismi partecipati?*

*NO*

*7.4 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?*

*a) accessibilità delle informazioni* *SI*

*b) tempestività della erogazione* *SI*

*c) trasparenza dei tempi di erogazione* *SI*

d) trasparenza dei costi di erogazione	SI
e) trasparenza sulle responsabilità del servizio	SI
f) correttezza con l'utenza	SI
g) affidabilità del servizio	SI
h) completezza del servizio	SI
i) conformazione agli standard di qualità	SI
l) reclami e segnalazioni di disservizi	SI

7.5 Gli indicatori adottati soddisfano i requisiti di appropriatezza (rilevanza, accuratezza, temporalità, fruibilità, interpretabilità e coerenza)? SI, almeno il 50%

7.6 Gli standard di qualità programmati nell'anno sono determinati in conformità a quelli previsti nella Carta dei servizi o in altri provvedimenti simili in materia? NO"

Alla luce di quanto sopra argomentato in ordine a tale tipologia di controllo, l'OIV non ha evidenza documentale da cui emergano i contenuti delle suddette risposte ai quesiti del referto in quanto, dai report trimestrali inoltrati e da quello annuale, per l'appunto, non si evince un simile dettaglio informativo, né gli indicatori impiegati.

#### 4. CONCLUSIONI

Le indicazioni contenute nel documento di validazione redatto da questo OIV per il 2017 sono coerenti e confermate dal quadro sopra descritto circa il funzionamento del SICI.

Emerge, in sostanza, una regolamentazione frammentaria, non coordinata, stratificata, con un approccio formale ma non sostanziale in quanto i flussi documentali e informativi risultano non chiaramente ispirati ad una logica di semplificazione e circolarità in correlazione con l'individuazione e la tempistica degli adempimenti nodali che costituiscono il momento di riconduzione, verifica e rendicontazione della funzionalità di tali flussi.

Ad oggi non si hanno riscontri chiari in ordine allo svolgimento del controllo di gestione in sinergia con un sistema informatico di rilevazione dei dati che si avvalga delle fonti informative costituite dai dati e dalle informazioni fornite dai servizi, dal DUP, dal PEG, dalle banche dati dell'Amministrazione comunale, con particolare riferimento a quelle finanziarie con i relativi indicatori.

"Infatti, nel referto 2017 l'Amministrazione ha risposto affermativamente ai quesiti della Corte dei Conti:

**3.1 L'ente si è dotato di un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo che consenta di valutare l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa? SI;** **3.2 Il controllo di gestione si avvale di un sistema di contabilità economico-patrimoniale tenuta con il metodo della partita doppia? SI"**, mentre l'art. 1, comma 2° del



regolamento per l'organizzazione e il funzionamento del servizio di controllo di gestione prevede che. *"2. L'attività del controllo di gestione, in particolare, sottopone l'azione amministrativa a verifica, dello stato di attuazione degli obiettivi assegnati con l'approvazione del Piano Esecutivo di Gestione ai settori dell'Ente opportunamente articolati per centri di costo nel rispetto della struttura di bilancio per missioni e programmi. **Qualora attivata la contabilità analitica, il controllo di gestione misura l'efficienza e l'economicità della gestione in termini di utilizzo delle risorse affidate e di servizi ottenuti con riferimento a specifici obiettivi assegnati determinati e misurabili attraverso appositi indicatori di risultato**".*

Il sistema, avviluppato attorno ad una congerie di relazioni e adempimenti intermedi, sovente non poste a conoscenza dell'OIV, si rileva carente in quanto non sembra cogliere e misurare adeguatamente l'effettiva efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa e soprattutto non integra i dati e i parametri utilizzati e da impiegare ai fini della correlazione fra le varie forme di controllo.

Si tratta, in definitiva, di dare attuazione agli artt. 2 e 14 del regolamento per l'organizzazione e il funzionamento del servizio di controllo di gestione:

*"Art. 2 comma 5°.*

*Il supporto del Servizio di Controllo di Gestione ai referenti dei singoli Settori per l'esercizio del controllo di gestione, si esplica attraverso il coordinamento dei referenti dei Settori attraverso l'implementazione e la gestione di un sistema informativo in grado di gestire i flussi informativi provenienti dai vari Settori e rilevanti ai fini del controllo di gestione."*

*"art. 14.*

- 1. Nell'attuazione del processo di controllo di gestione e di supporto strategico, i diversi livelli decisionali si avvalgono di comunicazioni alimentate da un sistema di rapporti di gestione, o report, contenenti informazioni sui risultati raggiunti e sul livello di realizzazione degli obiettivi di gestione.*
- 2. La struttura del sistema di reporting riguarda il numero ed il tipo dei rapporti che lo compongono, il contenuto e la forma di ciascuno di essi, le relazioni tra gli stessi."*

Si suggerisce, quindi una effettiva utilizzazione degli strumenti della contabilità analitica ai fini del controllo di gestione e strategico e una integrazione delle discipline regolamentari frammentate in materia di controlli mediante una loro riconduzione unitaria e aggiornata nel regolamento per la disciplina dei controlli che va redatto in sinergia con tutti gli attori coinvolti nei processi dei vari controlli in un'ottica sinergica e funzionale.

In particolare, ogni passaggio documentale informativo dev'essere attentamente soppesato in termini di impatto e fattibilità, ottimizzando i contenuti e chiarendo a monte criteri e metodologie, evitando sovrapposizioni, carenze e soprattutto cercando di utilizzare parametri e obiettivi di immediata leggibilità, e rendicontazione nelle dimensioni amministrativa, finanziaria e della performance, nel quadro di una integrazione che non appesantisca l'Ente ma consenta di dare contezza, mediante dati e rappresentazioni nitide, delle svariate dimensioni dei diversi controlli che, fra loro interrelate, debbono consentire all'ufficio controllo di gestione di monitorare e

rendicontare agli organi di controllo esterno (Corte Conti) ed interno (OIV, collegio revisori) nonché al Sindaco, alla Giunta e al Consiglio, ciascuno secondo le proprie competenze, per essere parte attiva consapevole -in una logica reattiva, di adattamento e adeguamento in base alle risultanze oggettive emerse dal SICI- sia nella fase della programmazione, del monitoraggio, della rendicontazione.

Anche sotto questo profilo si tratta di dare attuazione al comma 7 dell'art. 9 del regolamento per l'organizzazione e il funzionamento del servizio di controllo di gestione:

*" Art. 9 -Fonti dei dati di controllo di gestione –*

- 1. I dati da elaborare e trasformare io informazioni utili al controllo di gestione possono avere origine interna o esterna rispetto all'ente.*
- 2. I dati di origine interna possono avere fonte contabile o extracontabile.*
- 3. I dati di origine esterna vengono tratti dall'ambiente economico, politico, sociale in cui l'ente opera attraverso statistiche, indagini sull'utenza, questionari, ecc.*
- 4. Sono strumenti informativi-contabili:*
  - a. la contabilità Finanziaria come definita dall'ordinamento contabile ai sensi dei D.Lgs. 267100 e dal D.Lgs. 118/11;*
  - b. la contabilità generale: rilevazioni relative a bilancio di previsione, bilancio assestato, rendiconto consuntivo, conto economico, stato patrimoniale e rielaborazioni di bilancio;*
  - c. la contabilità analitica: rilevazioni relative a costi, ricavi-entrate, risultati differenziali ed indicatori di efficienza, efficacia, economicità;*
  - d. i report periodici, con valori-obiettivi, valori-consuntivo ed analisi degli scostamenti per i costi, ricavi-entrate ed indicatori.*
- 5. Il controllo di gestione si avvale degli strumenti informativi-contabili di cui ai punti b) e c) a partire dal secondo anno di implementazione degli stessi in modo definitivo.*
- 6. Gli strumenti individuati debbono permettere l'articolazione delle informazioni prodotte e quindi il processo di controllo per ogni singolo Centro di Responsabilità/Centro di costo.*
- 7. In base ai fabbisogni informativi, a livello più aggregato, gli strumenti devono consentire, altresì, il progressivo accorpamento in informazioni di sintesi."**

Ragusa, 7 maggio 2019

Dr. Ignazio Baglieri – Presidente

Prof. Giancarlo Ricci – componente

Dott.ssa Carolina Ferro – componente