

Marco **Fratini**

COMPENDIO
SISTEMATICO di
**CONTABILITÀ
PUBBLICA**

- ▣ Bilancio
- ▣ Controllo
- ▣ Responsabilità
- ▣ Processo contabile

edizione
2023-2024

 NeldirittoEditore

Capitolo I

I controlli interni

SOMMARIO

1. I controlli. Inquadramento generale. 2. L'evoluzione del quadro normativo sui controlli interni 3. I controlli interni degli enti locali 3.1. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile 3.2. Il controllo di gestione. 3.3. Il controllo strategico. 3.4. La valutazione della dirigenza 3.5. L'implementazione del sistema dei controlli interni. Il controllo sulle società partecipate 4. La relazione di fine mandato. 5. I controlli interni nelle regioni. 6. Il rapporto tra controlli interni e controlli della Corte dei conti 7. La responsabilità sanzionatoria

1. I controlli. Inquadramento generale.

Con il termine controllo, in via generale, si indica una funzione di verifica e di riesame. Si tratta di una funzione che, in forme differenti, caratterizzata le diverse branche dell'ordinamento giuridico. Ogni ordinamento di settore, infatti, conosce meccanismi di verifica tesi a garantire il rispetto delle norme.

La funzione di controllo, dunque, persegue una finalità garantista, ponendosi come baluardo contro le violazioni dei parametri legislativi posti a presidio della legalità.

Nel settore della contabilità, il controllo ha assunto un ruolo fondamentale ai fini della verifica del perseguimento delle finalità pubbliche cui l'azione amministrativa è preordinata.

In tale settore, i controlli possono essere classificati sulla base di differenti parametri.

È nota e tradizionale, anzitutto, la distinzione tra il **controllo di legittimità** e quello di **merito**: il primo è volto a verificare che l'azione amministrativa si svolge nel rispetto delle disposizioni normative che la disciplinano, mentre il secondo è volto a garantire che l'attività amministrativa sia diretta, in un'ottica di massima convenienza e opportunità, al miglior perseguimento dell'interesse pubblico individuato dalla legge. Sulla base del **criterio temporale**, invece, si distinguono: i) **controlli preventivi**; ii) **controlli concomitanti**; iii) **controlli successivi**.

I controlli preventivi condizionano l'efficacia di atti adottati, ma non ancora idonei a produrre effetti. Tale tipologia di controlli, dunque, si svolgono dopo l'emanazione dell'atto e prima della esecuzione e, di regola, si sostanziano nella verifica di legittimità formale di un atto.

I controlli concomitanti, invece, si svolgono contemporaneamente all'esercizio della funzione amministrativa che ne costituisce l'oggetto, mirando ad una immediata correzione di una gestione in corso e ad evitare che dalla gestione stessa possano derivare conseguenze dannose.

I controlli successivi, al contrario, si svolgono dopo che la funzione amministrativa è stata esercitata e ha iniziato a produrre i propri effetti (controllo successivo in senso stretto) o addirittura ha esaurito i propri effetti (controllo consuntivo o postumo).

Sulla base del criterio della obbligatorietà o meno del controllo, si distinguono i

controlli necessari dai controlli eventuali o accidentali.

Con riguardo all'ambito, si distinguono poi i controlli interni (cioè, svolti da organi interni al soggetto controllato) da quelli esterni (cioè, svolti da organi esterni al soggetto controllato). Ed è proprio sulla base di tale distinzione che verrà impostata l'analisi dei controlli nei successivi paragrafi.

2. L'evoluzione del quadro normativo sui controlli interni

Il sistema dei controlli degli enti territoriali si fonda sul principio dell'equiordinazione costituzionale di tali enti con gli altri livelli di governo. Tale principio fa sì che l'ente abbia capacità di verifica e di giudizio interno della propria attività.

Parallelamente, accanto al riconoscimento costituzionale dell'autonomia degli enti territoriali, si è venuto via via a ridurre il ruolo dei controlli esterni, sia con l'eliminazione dei controlli preventivi di legittimità, caratterizzati da un'impostazione di tipo gerarchico e pertanto lesiva dell'autonomia dei vari enti territoriali, sia con la riconfigurazione del ruolo della Corte dei conti, che ha conservato le proprie funzioni di controllore esterno attraverso un rapporto di tipo collaborativo.

Tuttavia, il contesto dinamico e le successive evoluzioni hanno imposto al legislatore riflessioni sull'adeguatezza dei controlli in essere e sulla necessità di migliorarli o integrarli, anche in ragione del principio del coordinamento della finanza pubblica ai fini del raggiungimento degli obiettivi nazionali sulla base degli impegni comunitari che ha determinato, da un lato, la previsione di vincoli sempre più stringenti alle politiche di bilancio degli enti territoriali e, dall'altro, l'intensificazione, in controtendenza rispetto al passato, del sistema dei controlli esterni sulla gestione finanziaria degli enti, affidato alla Corte dei conti.

Il processo di rinnovamento del sistema dei controlli è iniziato con il D.Lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009, (c.d. Decreto Brunetta) che ha introdotto il concetto di valutazione delle performance individuali e organizzative del personale della pubblica amministrazione (compresi dunque gli enti territoriali) da esercitarsi attraverso Organismi indipendenti di valutazione, e si è andato poi sviluppando alla luce della riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e del potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa (ai sensi del D.Lgs. 30 giugno 2011, n. 123).

È stato poi adottato il decreto-legge n. 174 del 10 ottobre 2012, che ha integralmente rivisto e potenziato il sistema dei controlli, sia interni che esterni, degli enti territoriali, finalizzandolo all'esigenza di rafforzamento del coordinamento della finanza pubblica e di garanzia del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

3. I controlli interni degli enti locali

Il sistema dei controlli interni negli enti locali, come anticipato nel precedente paragrafo, ha subito una profonda innovazione, determinata dal D.Lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 e, in particolare, dall'articolo 3 del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, provvedimento quest'ultimo che ha completamente ridisegnato l'assetto già delineato dall'art. 147 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali). Tale assetto era originariamente basato sulle

seguenti tipologie di controlli:

- il controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- il controllo di gestione;
- il controllo strategico.
- la valutazione della dirigenza.

3.1. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile

Il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, ai sensi del d.lgs. n. 286/1999, costituisce una funzione diretta a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

Il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile è generalmente successivo, eccetto i casi in cui la legge prevede tale controllo in forma preventiva. Ciò al fine di evitare un aggravio nei tempi di esercizio dell'azione amministrativa o, nei casi estremi, una paralisi.

Oggetto del controllo di regolarità amministrativa e contabile è la verifica della legalità e regolarità degli atti di spesa (legittimità finanziaria). Si tratta di un controllo che si sostanzia nella verifica della sussistenza delle risorse stanziare per effettuare la spesa e della corretta imputazione della spesa stessa in bilancio.

3.2. Il controllo di gestione.

Il controllo di gestione assolve la funzione di 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**. Tale tipologia di controllo, pertanto, è volto, più che a verificare la formale legittimità degli atti dell'amministrazione, ad analizzare il conseguimento degli obiettivi e dei risultati attraverso parametri aziendalistici. Il controllo di gestione si basa sulla determinazione degli obiettivi e dei modi per raggiungerli, sulla misurazione dei risultati e sull'impostazione di eventuali correzioni in caso di scostamento dalle previsioni di risultato. Il presupposto fondamentale di tale controllo è rappresentato dalla pianificazione.

Attraverso la pianificazione e la misurazione dei risultati, il controllo interno costituisce uno strumento che concorre a migliorare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa.

Approfondimenti dottrinali

L'economicità esprime il rapporto tra costi sostenuti e risultati conseguiti. Essa si sostanzia nel massimo contenimento dei costi sostenuti per l'acquisizione e l'utilizzo delle risorse e, dunque, nello «spendere meno».

L'efficienza indica il rapporto tra la produzione dei beni o servizi e le risorse utilizzate per produrli e, dunque, lo «spendere bene» (il massimo rendimento dell'azione amministrativa).

L'efficacia esprime l'idoneità della gestione a conseguire gli obiettivi prefissati, risolvendosi nello spendere saggiamente e rappresentando quindi il tasso di successo della gestione (Sciascia).

3.3. Il controllo strategico.

Il controllo strategico, previsto dall'art. 6 del d.lgs. 286/1999, è una funzione che consente di valutare l'**adeguatezza delle scelte** compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione degli obiettivi gestionali, in termini di congruenza tra **risultati conseguiti e obiettivi predefiniti**.

Tale tipologia di controllo, quindi, è volta ad assicurare un costante raccordo tra l'attività operativa e quella strategica ed a monitorare che i risultati conseguiti siano raggiunti in modo conveniente ed adeguato (SCIACIA).

L'attività di valutazione e controllo strategico è di diretto supporto all'attività degli organi di direzione politica nell'elaborazione degli atti di indirizzo che determinano gli obiettivi dell'azione amministrativa e l'assegnazione delle risorse umane, finanziarie e materiali. Lo scopo per il quale viene prevista quest'attività è quello di verificare l'effettiva attuazione delle scelte effettuate nei documenti di programmazione dagli organi di indirizzo. In altri termini, controllo e valutazione rispondono ad una comune aspirazione: raccogliere, elaborare e interpretare informazioni utili a migliorare le decisioni relative all'utilizzo delle risorse pubbliche (Sciaccia).

Il controllo strategico è di tipo sia preventivo, sia successivo.

Il controllo strategico preventivo consente di compiere valutazioni *ex ante*, sulla base delle informazioni relative all'esperienza passata, a supporto della definizione della programmazione futura.

Il controllo strategico successivo, invece, rappresenta il momento della verifica dei risultati.

3.4. La valutazione della dirigenza

Con riferimento alla valutazione della dirigenza, il D.Lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009 (c.d. Decreto Brunetta) è intervenuto attribuendo tale valutazione a nuovi soggetti, gli Organismi indipendenti di valutazione, i quali si sostituiscono, in tale attività, ai servizi di controllo interno. La misurazione della performance organizzativa e individuale si è sostituita alla previgente valutazione della dirigenza, estendendosi al personale amministrativo.

Il controllo sulla dirigenza, ora disciplinato per tutte le pubbliche amministrazioni nel citato D.Lgs. n. 150/2009, è dunque fuoriuscito dal sistema dei controlli interni dell'ente locale delineati dal TUEL, pur restando strettamente legato alle verifiche attinenti al ciclo strategico dell'ente.

3.5. L'implementazione del sistema dei controlli interni. Il controllo sulle società partecipate

L'articolo 3 del D.L. n. 174/2012 ha operato diverse novelle al fine di implementare il sistema preesistente. In particolare, oltre ai controlli di regolarità amministrativa contabile, di gestione e di controllo strategico, compaiono ora nuove attività, quali:

- la verifica, attraverso il controllo sullo stato di attuazione di indirizzi ed obiettivi gestionali, dell'efficacia ed economicità degli organismi gestionali esterni all'ente;

- la verifica della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni.

In parallelo alle suddette due attività di verifica dell'efficacia degli organismi gestionali esterni all'ente e della qualità dei servizi erogati le quali appaiono comunque inquadrarsi nell'alveo dei controlli gestionali estesi agli enti facenti parte del bilancio consolidato dell'ente viene specificamente introdotta una nuova tipologia di controllo interno: il controllo sulle società partecipate dagli enti locali. Tale controllo, a carattere periodico, prevede l'analisi degli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, anche con riferimento ai possibili squilibri economico finanziari rilevati per il bilancio dell'ente locale.

Il controllo sulle partecipate riguarda sia aspetti di regolarità amministrativa e contabile (ricomprendendo anche la verifica dell'andamento economico finanziario della società al fine di rilevare possibili ripercussioni sull'ente locale) che aspetti tipici del controllo di gestione e del controllo strategico.

L'introduzione del controllo sulle società partecipate rappresenta uno degli elementi più innovativi della riforma del sistema dei controlli, quale momento indispensabile alla governance dell'ente locale come "gruppo".

In merito si sottolinea come negli ultimi anni, infatti, si sia registrata una crescente attenzione del legislatore sul tema delle società controllate dagli enti locali secondo una tendenza già in atto nella legislatura precedente – che discende dalla effettiva necessità di controllare con sempre maggiore attenzione la spesa complessiva delle amministrazioni locali, posto che non di rado le situazioni di dissesto o comunque di serio squilibrio economico finanziario dell'ente locale possono essere connesse a circostanze che vedono coinvolti gli enti partecipati.

Altro aspetto importante del controllo sulle società partecipate è previsto dal nuovo articolo 147-quater del D.Lgs. n. 267/2000 (TUEL), il quale ribadisce l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, già previsto nell'ambito del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 in tema di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi.

4. La relazione di fine mandato.

L'art. 4 del d. lgs. n. 149 del 2011 prevede che "le Province e i Comuni sono tenuti a redigere una relazione di fine mandato, al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, il rispetto dell'unità economica e giuridica della Repubblica, il principio di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa".

La relazione di fine mandato costituisce, in un'ottica di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa (come recita il citato art. 4), il documento nel quale viene formalizzato il consuntivo dell'azione amministrativa svolta nell'arco della consiliatura, nel quale, cioè, debbono essere rappresentati i saldi giuridico-economici con i quali i Sindaci dei Comuni (o i Presidenti di Provincia) terminano il loro quinquennio di gestione dell'ente locale, con imputazione diretta a quest'ultimo. Come posto in rilievo da talune Sezioni regionali di controllo (in particolare da Sezione regionale di controllo per l'Umbria, con deliberazione n. 129/2014/QMIG del 12 novembre 2014), in relazione alla predetta funzione, il documento costituisce un atto formale ad efficacia plurima, nel senso che:

- deve fornire la prova documentale di cosa si è fatto e, soprattutto, di come si è