



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



CENNI AL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI NEGLI ENTI LOCALI DI CUI AL D. LGS. 267/2000

Il presente contributo offre una panoramica introduttiva sul sistema dei controlli interni negli enti locali, così come delineato dal D. Lgs. 267/2000 (TUEL) e dalle sue successive integrazioni. L'analisi muove dal presupposto che un apparato di controllo efficace non rappresenti soltanto un adempimento burocratico, ma costituisca il primo e fondamentale presidio di legalità contro il fenomeno della corruzione. In tale contesto, la corruzione viene intesa nella sua accezione più ampia di maladministration, ovvero come deviazione dell'agire amministrativo dai fini istituzionali dell'ente. Il testo esamina brevemente le diverse tipologie di controllo previste dagli artt. 147 e seguenti del TUEL, evidenziando come la loro corretta implementazione sia essenziale per garantire la trasparenza.

di **Alessandro Procesi**

GIUR-06/A - DIRITTO AMMINISTRATIVO

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile

Alessio Giaquinto

Pubblicato, Mercoledì 2 Settembre 2026



Abstract ENG

This paper provides an introductory overview of the internal control system within local authorities, as outlined by Legislative Decree no. 267/2000 (TUEL) and its subsequent amendments. The analysis is based on the premise that an effective control framework is not merely a bureaucratic requirement, but serves as the primary and fundamental safeguard for legality against corruption. In this context, corruption is understood in its broadest sense of "maladministration", defined as any deviation of administrative action from the institutional goals of the entity. The text briefly examines the various types of internal controls provided for by Articles 147 et seq. of the TUEL, highlighting how their proper implementation is essential to ensuring transparency, efficiency, and the pursuit of

Sommario: 1. Il Sistema dei controlli interni negli enti locali di cui al D. Lgs. 267/2000 e ss.mm.ii.: cenni; 2. Tipologia dei controlli interni, art. 147 Tuel; 3. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, art. 147-bis Tuel; 4. Il controllo strategico, art. 147-ter Tuel; 5. Il controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-quinquies), Il controllo sulle società partecipate non quotate (art. 147-quater), Il controllo sulla qualità dei servizi erogati (art. 147, comma 2, lett. e) del Tuel): cenni. 6. Il controllo di gestione, artt. 147 e 196 Tuel; 7. Conclusioni.

1. Il Sistema dei controlli interni negli enti locali di cui al D. Lgs. 267/2000 e ss.mm.ii.: cenni

L'evoluzione normativa che ha investito la Pubblica Amministrazione italiana nell'ultimo quindicennio ha delineato un percorso di trasformazione radicale, spostando il baricentro dell'azione amministrativa dalla mera conformità formale alla ricerca sostanziale del "Valore Pubblico"^[1], inteso quale capacità di generare e sostenere benefici per la collettività, cioè garantire che le azioni e le decisioni prese dalle amministrazioni pubbliche siano orientate al benessere della società nel suo complesso. In tale contesto, il rapporto tra il sistema dei controlli interni per gli enti locali, oggi disciplinato organicamente dal Testo Unico degli Enti Locali (D. Lgs. 267/2000, c.d. TUEL) e le strategie di prevenzione della corruzione, introdotte dalla Legge 190/2012, deve essere stretto ed interconnesso, e non più parallelo e scisso come lo è stato per anni, essendo condizione essenziale per la performance e la creazione di valore per la collettività^[2].

L'introduzione del PIAO, disciplinato dal D.L. 80/2021 e dal D.M. 132/2022, persegue proprio tale scopo: non rendere più differibile l'integrazione tra i diversi e molteplici strumenti di programmazione e controllo e, allo stesso tempo, realizzare la piena integrazione tra i meccanismi di auditing interno previsti dagli articoli 147 e seguenti del

Tuel e le misure di prevenzione del rischio corruttivo delineate dai Piani Nazionali Anticorruzione. Tale integrazione è stata precedentemente già invocata dall'Anac nell'ambito del PNA 2017, approvato con deliberazione 1208 del 22 novembre 2017, in cui è stata prevista una correlazione tra i criteri adottati per la verifica degli atti in sede di controllo di regolarità successivo amministrativo contabile e le misure predeterminate in materia di prevenzione³¹.

Ne deriva pertanto che un sistema di controlli interni efficace, se correttamente orientato, costituisce il primo e fondamentale presidio contro la corruzione, intesa nella sua accezione più ampia di deviazione dai fini istituzionali. Pertanto, ogni fase del ciclo di gestione - che può e deve essere monitorata e verificata mediante le diverse tipologie di controllo che si analizzeranno nei paragrafi successivi- può essere arricchita da indicatori di anomalia e procedure di verifica risk-based, trasformando l'adempimento normativo in una leva strategica di buon andamento.

Non potendo in tale sede ripercorrere l'exkursus relativo alle principali riforme in materia di programmazione e controllo degli enti locali, è necessario richiamare il Decreto-Legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213, che ha riformato profondamente il Titolo VI del Tuel, potenziando il sistema dei controlli interni degli enti locali in risposta ad una crisi di credibilità e sostenibilità finanziaria degli stessi. Il legislatore, in tale fase, ha introdotto controlli più stringenti sulla regolarità amministrativa (art. 147-bis del Tuel), sugli equilibri finanziari (art. 147-quinquies) e sulle società partecipate (art. 147-quater Tuel), con l'obiettivo primario di salvaguardare i bilanci e la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

Nello stesso periodo, la Legge 190/2012 ha introdotto l'obbligo per le pubbliche amministrazioni di adottare i Piani Triennali di Prevenzione della Corruzione (PTPC), basati su una logica di analisi del rischio - risk assessment. Per anni, però, tali due sistemi hanno viaggiato su binari paralleli e non integrati e complementari.

Tuttavia, l'ANAC, attraverso i PNA (in particolare i PNA 2017- aggiornamento- 2019 e 2022), ha progressivamente chiarito che la prevenzione della corruzione non è materia a se stante, ma integrata per il buon funzionamento generale dell'attività amministrativa. Tale integrazione diviene un obbligo metodologico in quanto le misure anticorruzione devono integrarsi sia con i piani delle performance/ degli obiettivi assegnati ai dirigenti e sui quali questi vengono valutati anche ai fini della retribuzione di risultato, sia con gli strumenti di internal auditing.

Come sopra già rappresentato, l'avvento del PIAO rappresenta proprio la sintesi di questo percorso di integrazione. Tale Piano, assorbendo il PTPC e il Piano della Performance

crea una visione unitaria. Infatti, il PIAO collega funzionalmente la sezione "Rischi corruttivi e trasparenza" con la sezione "Valore pubblico e Performance". Non è quindi sostenibile pianificare gli obiettivi di efficienza senza considerare i relativi principi di legalità (es. ridurre i tempi di gara a discapito della correttezza delle procedure). In tale contesto, il sistema dei controlli interni si integra con il Piao: esso deve fornire i dati per misurare se l'ente sta creando valore pubblico in modo integrato, legale, corretto ed etico.

2. Tipologia dei controlli interni, art. 147 Tuel

La dottrina tradizionale definisce il controllo come un'attività volta a confrontare un oggetto (singolo, atto specifico o attività complessiva) posto in essere da un soggetto, con un parametro di valutazione, al fine di verificare se il primo sia conforme al secondo e, in caso negativo, di adottare misure correttive e, eventualmente, sanzionatorie.

Nell'ambito della P.A. tale attività riveste un'importanza fondamentale in quanto è diretta a verificare che l'attività amministrativa sia effettivamente in grado di realizzare l'interesse pubblico e che venga svolta in modo corretto ed imparziale.

La legislazione vigente classifica i controlli in base a tre criteri fondamentali:

L'oggetto del controllo: controlli sugli atti, al fine di valutarne la legittimità o anche l'opportunità che possono essere preventivi o successivi^[4]; controlli sugli organi, volti a valutare l'operato, i comportamenti e la funzionalità degli organi della P.A., allo scopo di garantire il buon andamento e l'imparzialità della stessa, come previsto dall'art. 97 della Costituzione^[5]; controlli sull'attività, finalizzati a valutare non il singolo atto o il singolo organo, ma l'attività complessiva posta in essere da una amministrazione in un certo periodo di tempo (come il controllo di gestione). Lo scopo del controllo, in base all'obiettivo dell'attività di controllo si distingue fra: controlli di legittimità, volti a valutare la corrispondenza formale dell'atto o dell'attività di un organo alle norme di legge; controlli di merito, diretti a valutare che l'atto o l'attività di un organo siano utili e opportuni ai fini della realizzazione dell'interesse pubblico. Entrano perciò nel merito dell'atto o dell'attività valutandone il contenuto in relazione agli obiettivi dell'azione amministrativa. Il soggetto che effettua il controllo, in base al soggetto che effettua il controllo si distingue fra: controlli interni: effettuati, all'interno della singola amministrazione, da organi gerarchicamente superiori nei confronti di organi subordinati; controlli esterni, controlli effettuati da soggetti terzi, cioè che non fanno parte dell'amministrazione controllata^[6]. Il sistema dei controlli, sia interni che esterni, negli enti locali, e, quindi, la relativa evoluzione normativa, dagli anni novanta dello scorso secolo in poi è stato oggetto di un lungo e preciso processo di rinnovamento rivolto all'introduzione generalizzata di una cultura della valutazione dell'efficacia, dell'efficienza

e della qualità dei servizi pubblici, allo scopo di soddisfare le attese dei cittadini e di contribuire al processo di ammodernamento e miglioramento della Pubblica Amministrazione.

La prima fase è stata contraddistinta da una forte attenzione ai controlli di governance, cioè alla valutazione del processo di programmazione e dei relativi risultati conseguiti, determinando, nel tempo, il superamento della prevalenza dei tradizionali controlli (soprattutto preventivi) sugli atti amministrativi (svolti, in particolare, da soggetti esterni), e il contestuale affermarsi di un regime predominato dai controlli interni e, in particolare, riguardanti l'attività gestionale. In questa ottica hanno trovato ampio spazio anche le nuove forme di accountability focalizzate sugli aspetti etici, sociali ed ambientali^[7].

La seconda fase è stata caratterizzata dalla necessità di raggiungere gli obiettivi del Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992 e di controllare i vincoli comunitari di finanza pubblica, di cui al patto di stabilità e di crescita sottoscritto nel 1997 e, in particolare, del patto di stabilità interno, abrogato con la legge di bilancio del 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 823).

La terza fase, che discende dalle recenti crisi economico-finanziarie, ha imposto politiche restrittive di bilancio della P.A. e l'adozione di nuovi sistemi contabili uniformi allo scopo di porre in essere meccanismi di controllo (e contenimento) della spesa pubblica più efficaci con rilevazioni in tempo reale.

Nel lungo e complicato contesto normativo, si possono individuare alcune principali linee evolutive da cui ne derivano le recenti riforme in tema di controlli, fino all'ultima del Decreto Legge 10 ottobre 2012, n. 174, come convertito dalla Legge n. 213/2012:

la spinta al recupero dell'efficienza e della gestione della Pubblica Amministrazione, determinando in modo chiaro e trasparente i costi delle attività e dei servizi pubblici confrontabili nel corso degli anni per capire il trend di miglioramento o peggioramento, e tra Amministrazioni simili in zone territoriali diverse allo scopo di individuare le migliori gestioni - best practice- che vengono indicate quali mete da raggiungere; la rivalutazione della fase di programmazione quale elemento imprescindibile per razionalizzare la gestione, coordinando priorità di interventi e scarse risorse disponibili. Negli enti locali la fase della programmazione si esplica e si concretizza nell'obbligo di approvazione del DUP e nei documenti facenti parte del bilancio preventivo. La programmazione va rivalutata ed interpretata anche in funzione della verifica di fine esercizio con la redazione ed approvazione, da parte del Consiglio comunale, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento del rendiconto generale. In tale ambito sarà necessario comparare gli obiettivi ed i risultati, effettuare un'analisi degli scostamenti, quindi valutare l'efficacia

dell'azione amministrativa; l'introduzione sistematica della valutazione delle prestazioni del personale- performance- legando assieme il grado di raggiungimento degli obiettivi dei singoli individui - performance individuale- e della struttura organizzativa - performance organizzativa- alla corresponsione della parte variabile della retribuzione - premi-, detta generalmente produttività o indennità di risultato; trasparenza ed anticorruzione. La spinta verso la trasparenza delle P.A., il cui passaggio fondamentale è avvenuto con l'emanazione del D. Lgs. 14 marzo 2013, n. 33, nonché la crescente attenzione alla prevenzione e repressione della corruzione e dell'illegalità nella P.A. (Legge 6 novembre 2012, n. 190, come modificata ed integrata dal D. Lgs. 25 maggio 2016, n. 97) sono è volta a promuovere il buon governo dell'ente e, da ultimo, il raggiungimento degli obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità. Si osservi come siano così emersi i concetti di risultato, misurazione e valutazione della performance mediante la revisione del tradizionale sistema dei controlli amministrativi, passando mediante la preliminare individuazione degli obiettivi ed una maggiore attenzione ai risultati, valutando in tale maniera l'amministrazione sotto diversi profili: della legittimità, dell'efficacia, dell'adequatezza, dell'economicità e dell'efficienza^[8].

Il controllo si è configurato nel tempo come un sistema complesso, in termini di atti e procedure, strutturato in due macro-categorie:

Controlli interni, esercitati dall'amministrazione stessa come funzione di autoverifica; Controlli esterni, effettuati da organi indipendenti dell'amministrazione, in particolare dalla Corte dei Conti. Entrambe le tipologie di controlli, tra di loro complementari ed intercomunicanti, sono finalizzate al raggiungimento dei seguenti obiettivi:

maggiore efficienza ed efficacia della P.A.; promozione di forme di accountability interna ed esterna; rafforzamento dell'autonomia e, al contempo, della responsabilità della dirigenza pubblica nei rapporti con il vertice politico; trasparenza ed integrità nelle amministrazioni pubbliche. Come precedentemente descritto, Il T.U.E.L. ha accorpato in un unico testo l'intera normativa sulle autonomie locali e, nella sostanza, all'articolo 147, aveva riproposto, anche se non sempre con la medesima tipologia, le quattro diverse tipologie di controlli previsti dal D. Lgs. 286/1999, lasciando all'autonomia normativa ed organizzativa degli enti locali il compito di individuare gli strumenti e le metodologie necessari e disciplinando in maniera più dettagliata il solo controllo di gestione.

Successivamente, il Decreto Legge 10 ottobre 2012, n. 174, come convertito dalla Legge n. 213/2012, modificando il suddetto articolo 147 del D. Lgs. 267/2000 ha provveduto a rafforzare e riordinare il sistema dei controlli interni degli enti locali attribuendo allo stesso cinque obiettivi fondamentali (art. 147, comma 2):

- 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;
- b) 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;
- c) 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;
- d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, ... , la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;
- e) 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.

Attualmente, la disciplina dei Controlli Interni è contenuta all'interno del Capo III, del Titolo VI "Controlli" del Tuel, artt. 147- 147-quinquies.

Il vigente art. 147 "Tipologia dei controlli interni" del Tuel, individua le seguenti tipologie di controlli interni:

controllo di regolarità amministrativa e contabile (art. 147-bis del Tuel); controllo strategico (art. 147-ter del Tuel); controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-quinquies del Tuel); controllo sulle società partecipate non quotate (art. 147-quater del Tuel); controllo sulla qualità dei servizi erogati (art. 147, comma 2, lett. e) del Tuel); controllo di gestione (art. 147 del Tuel). **3. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, art. 147-bis Tuel**

Tale tipologia di controllo è disciplinata dall'articolo 147-bis del Tuel e si configura come un tipico controllo di legittimità, in quanto volto a verificare, sia in sede preventiva che

successiva, che gli atti ed i provvedimenti adottati dai vari responsabili/dirigenti dell'ente siano conformi alle disposizioni normative e regolamentari. Ha quindi l'obiettivo di garantire la legittimità, la correttezza e la regolarità dell'azione amministrativa (art. 147, comma 1)^[9].

L'articolo 147-bis del Tuel costituisce il cardine del sistema di controllo interno ed il punto di contatto più immediato con la prevenzione della corruzione.

Il controllo preventivo si sostanzia nel parere di regolarità tecnica rilasciato dal responsabile del servizio e, laddove necessario, dal parere di regolarità contabile rilasciato dal responsabile del servizio finanziario.

Il Responsabile del Servizio, con l'apposizione del parere, non attesta semplicemente che l'atto rispetta le norme di settore, ma anche il rispetto delle misure contenute nel PIAO. Difatti, nel testo delle determinazioni vengono inseriti specifici "visti" o "dichiarazioni": la verifica dell'assenza del conflitto di interessi in capo al RUP e agli altri soggetti coinvolti nel procedimento, ai sensi dell'articolo 6-bis della Legge 241/1990; il rispetto della rotazione negli affidamenti diretti o nelle procedure negoziate che costituisce uno dei pilastri di prevenzione della corruzione negli appalti; che l'atto venga pubblicato nella apposita sezione di Amministrazione Trasparente;

Il comma secondo della stessa disposizione normativa impone il controllo successivo di regolarità amministrativa. Questa costituisce l'attività di auditing interno per eccellenza., mediante l'estrazione, con apposite tecniche di campionamento casuale, degli atti da sottoporre a verifica sulla base del livello di rischio corruttivo mappato dal PIAO.

Infine, l'articolo 147-bis, comma 3, prevede che le risultanze del controllo siano trasmesse ai responsabili, ai revisori, all'Organismo Individuale di Valutazione (o Nucleo di Valutazione negli Enti Locali) ed al Consiglio.

4. Il controllo strategico, art. 147-ter Tuel

Questa tipologia di controllo è disciplinata dall'articolo 147-ter del Tuel, in riferimento agli enti locali con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, e mira a verificare lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal Consiglio attraverso il confronto tra gli obiettivi indicati nei documenti previsionali (primo fra tutti il DUP) ed i risultati effettivamente conseguiti, individuando e segnalando contestualmente i motivi che hanno determinato eventuali scostamenti.

Per effettuare tale valutazione, gli enti locali, secondo la propria autonomia organizzativa, definiscono metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione:

dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti; degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti; dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni; delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati; della qualità dei servizi erogati e del grado di soddisfazione della domanda espressa; degli aspetti socio-economici. Tale tipo di controllo, pur concretizzandosi essenzialmente in un'ispezione sul grado di attuazione dei programmi, si estende anche alla valutazione della qualità dei servizi offerti e delle ripercussioni che essi hanno sulle condizioni socio-economiche di coloro cui sono rivolti, vale a dire dei cittadini, ed è finalizzato a fornire al decisore politico utili informazioni in merito alla bontà dei programmi attuati o, al contrario, alla necessità di apportarvi modifiche^[10].

Su quest'ultimo aspetto è possibile chiarire la distinzione tra questo tipo di controllo e le altre tipologie di controlli previste dal Tuel e, in particolare, il controllo di gestione. Mentre quest'ultimo, come si avrà modo di analizzare nel prossimo paragrafo, si caratterizza quale strumento di supporto alla dirigenza, finalizzato a migliorare la performance dell'ente, il controllo strategico ha la funzione di supportare gli organi politici, fornendo loro le informazioni necessarie a verificare le scelte effettuate e ad adottare, se necessario, le eventuali misure correttive. Quindi, mentre il controllo di gestione e le altre forme di controllo rappresentano gli strumenti attraverso i quali i dirigenti valutano le proprie scelte e, se necessario, le correggono- si resta pertanto nell'ambito della funzione amministrativa-, con il controllo strategico gli organi amministrativi comunicano con gli organi politici fornendo loro informazioni per valutare lo stato di attuazione dei programmi. In tale senso il controllo di gestione è il punto di partenza necessario per impostare un corretto controllo strategico.

L'unità preposta al controllo strategico, che è posta sotto la direzione del direttore generale, laddove previsto, o del segretario comunale negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, elabora rapporti periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi (art. 147-ter, comma 2, del Tuel).

Il controllo strategico e quello di gestione (che si analizzerà nel prosieguo) permettono, assieme, di verificare il conseguimento degli obiettivi strategici e degli obiettivi operativi rappresentando, quindi, gli strumenti che consentono di concludere l'intero processo di pianificazione e controllo, pur essendo un processo ciclico in quanto le informazioni che scaturiscono da tali controlli rappresenteranno l'input al nuovo ciclo di pianificazione e controllo.

5. Il controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-quinquies), Il controllo sulle società partecipate non quotate (art. 147-quater), Il controllo sulla qualità dei servizi erogati (art. 147, comma 2, lett. e) del Tuel): cenni

Il controllo sugli equilibri finanziari rappresenta la principale novità introdotta dal D.L. 174/2012 nel sistema dei controlli interni degli enti locali. Disciplinato dall'articolo 147-quinquies del Tuel è volto a garantire la presenza costante degli equilibri finanziari, della gestione di competenza, della gestione dei residui e di quella di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica.

L'obiettivo di tale tipologia di controllo è quello di individuare tempestivamente quelle situazioni ed accadimenti che risultino incompatibili con la realizzazione degli equilibri economici e finanziari e di adottare, quindi, le opportune correzioni.

La storia amministrativa dimostra che il dissesto finanziario, sovente, è l'esito finale di una gestione poco opaca, clientelare o corrotta. Lo squilibrio di bilancio non è quasi mai un evento accidentale, ma sintomo di una patologia gestionale, come i debiti fuori bilancio^[11] o la gestione dei residui^[12].

Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità. (art. 147-quinquies, c. 1, del Tuel).

Il controllo sulle società partecipate non quotate, disciplinato dall'articolo 147-quater del Tuel, dispone che gli enti locali con popolazione superiore 15.000 abitanti, secondo la propria autonomia organizzativa, debbano predisporre un sistema di controllo sulle società non quotate partecipate dagli enti stessi.

L'amministrazione deve definire preventivamente nel DUP, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e deve predisporre un adeguato sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

(comma 3) Sulla base delle informazioni (raccolte), l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti

rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

A partire dal 2015, i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante il bilancio consolidato^[13], redatto secondo i criteri di competenza economica e predisposto secondo le modalità previste dal D. Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii.

Il controllo sulla qualità dei servizi erogati è previsto dall'articolo 147, comma 2, lett. e) del Tuel. La qualità è correlata al grado di soddisfazione dell'utente destinatario e fruitore del servizio erogato dalla pubblica amministrazione, per cui, ai fini del miglioramento progressivo del servizio, è necessario monitorare la qualità percepita; l'ente locale è cioè chiamato a misurare la c.d. customer satisfaction, cioè la sua capacità di soddisfare i bisogni e le esigenze della collettività attraverso l'azione amministrativa e, in particolare, l'erogazione dei servizi.

Infatti, come chiarito dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, "Il sistema dei controlli interni non può prescindere dal controllo di qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni"^[14].

6. Il controllo di gestione, artt. 147 e 196 Tuel

Questa tipologia di controllo è l'unica forma di controllo che il Tuel disciplinava in modo organico (artt. 196-198-bis) ancora prima delle modifiche introdotte dal D.L. 174/2012.

Il **controllo di gestione** è la procedura diretta a **verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e**, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, **la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità** nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi. (art. 196 "Controllo di gestione", comma 2 del Tuel).

Tale controllo può essere anche definito "direzionale" essendo uno strumento di verifica che si estende a tutte le unità organizzative dell'ente^[15] e che fornisce informazioni rilevanti per supportare gli organi politici nel processo decisionale, diventando così uno strumento di guida nello svolgimento delle azioni gestionali. Difatti, con tale attività si mettono a disposizione degli amministratori delle informazioni per guidare e controllare le attività e si forniscono loro strumenti per assumere decisioni: Si offrono, in particolare, indicazioni per la fase della programmazione (predisposizione di bilanci e peg), in quanto risorse ed obiettivi potranno essere attribuiti con maggiore cognizione di causa; per

monitorare l'andamento della gestione e per la salvaguardia degli equilibri di bilancio ai sensi dell'art. 193 del Tuel; per il riscontro, a fine esercizio, delle previsioni iniziali e per la valutazione dell'operato dei dirigenti.

Viste le **finalità** del controllo di gestione, contenute nella stessa definizione del controllo di gestione di cui al comma 2, dell'art. 196, quattro sono invece gli **obiettivi** di tale tipologia di controllo individuati dalla normativa (art. 196 , comma 1 del Tuel):

realizzazione degli obiettivi programmati; corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche; imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione; trasparenza dell'azione amministrativa. Relativamente alle modalità di esecuzione del controllo di gestione l'art. 197, comma 2, del Tuel individua, lasciando piena autonomia agli enti locali nel definire la cadenza periodica con la quale deve essere svolto tale controllo, almeno tre fasi:

predisposizione del piano esecutivo di gestione (adempimento oggi assorbito dal P.I.A.O.), quindi di un piano analitico di obiettivi; rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti (c.d. efficienza); valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa (c.d. efficacia); La stessa disposizione normativa stabilisce che tale controllo deve essere svolto con riferimento ai singoli servizi ed ai centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi. (comma 3).

Le risultanze del controllo di gestione trovano successivamente traduzione formale attraverso la predisposizione di report che devono essere comunicati a (artt. 198 e 198-bis del Tuel):

agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati; ai responsabili dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili; alla Corte dei conti^[16]. Come già rappresentato, essendo strettamente connesso alla fase programmatica sopra analizzata, l'efficacia di tale forma di controllo dipende dalla "bontà" del sistema di pianificazione e programmazione implementato. Se tale processo è ben impostato, quindi avviene in maniera concomitante allo svolgimento dell'attività programmata, è possibile, in caso di scostamenti rispetto ai risultati attesi, individuare le eventuali cause ed introdurre delle azioni correttive.

"Il corretto funzionamento del sistema dei controlli interni costituisce un presidio efficace per l'osservanza degli obblighi di finanza pubblica posti a tutela dei principi di sana gestione e di stabilità finanziaria, oltreché per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza della gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate alle autonomie territoriali.

L'adozione di un efficace sistema di controlli interni rappresenta, altresì, lo strumento migliore per rispondere alle esigenze conoscitive del decisore politico e amministrativo, nonché per soddisfare i bisogni della collettività amministrata. Attivando il processo di autovalutazione dei propri sistemi di pianificazione-programmazione e controllo, nonché dei cicli erogativi in termini di apporto quantitativo e qualitativo, l'Ente può, infatti, ottimizzare le proprie performance attraverso un articolato flusso informativo che, partendo dagli obiettivi strategici, è in grado di individuare e alimentare gli obiettivi operativi in un quadro organizzativo più strutturato e consapevole.

Di converso, un sistema inadeguato di controllo interno, aumenta il rischio di alterazioni nei processi decisionali e programmatori, indebolisce le scelte gestionali ed organizzative, riduce il presidio sugli equilibri di bilancio e la regolarità della gestione, ed impedisce, in ultima analisi, al controllore esterno di fare affidamento sulla qualità della rendicontazione economica e finanziaria dell'Ente."^[17].

Anche in ottica di prevenzione della corruzione, il controllo di gestione, relegato spesso ad una mera funzione contabile-analitica, possiede un grande potenziale; esiste infatti una correlazione diretta tra inefficienza ed illegalità: ove le procedure sono farraginose ed i costi fuori controllo, si annidano le maggiori opportunità per comportamenti illeciti.

A titolo esemplificativo, il monitoraggio ed il rispetto dei tempi procedurali, previsto dall'articolo 1, comma 28, della L. 190/2012, è un presidio fondamentale di legalità^[18]; parimenti, il controllo di gestione e la valutazione della performance individuale, in quanto gli obiettivi di performance assegnati ai dirigenti devono includere, allo stesso tempo, obiettivi di legalità e trasparenza.

In conclusione, non potendo soffermarsi ulteriormente sul tema in questione, è necessario che il sistema dei controlli interni sia dotato di un set di indicatori di anomalia- red flag^[19]- in grado di segnalare i possibili rischi di corruzione. Proprio l'integrazione tra i dati del controllo di gestione, i dati dell'anticorruzione ed i dati dell'antiriciclaggio è la frontiera più avanzata della governance locale volta alla realizzazione del valore pubblico.

7. Conclusioni

L'analisi del sistema dei controlli interni negli enti locali, alla luce del quadro delineato dal TUEL e dalle successive riforme, evidenzia come la complessa architettura dei controlli non possa più essere ridotta a una mera e asettica verifica di conformità formale. L'evoluzione normativa e interpretativa più recente - culminata nell'introduzione del PIAO e nel definitivo superamento della logica dei "binari paralleli" tra controllo e anticorruzione - impone un radicale cambio di paradigma metodologico e operativo.

Oggi, le diverse anime del controllo interno (da quello di regolarità amministrativo-contabile a quello strategico, passando per il controllo di gestione e sugli equilibri finanziari) sono chiamate a operare come un ecosistema unitario e intercomunicante. In questa prospettiva, l'efficienza gestionale e la legalità non sono più obiettivi antitetici o semplicemente giustapposti, bensì due facce della stessa medaglia: l'illegalità e la farraginosità procedurale generano inevitabilmente sprechi e squilibri finanziari, così come un controllo di gestione puramente contabile, se privato di indicatori di anomalia (red flags), perde la sua capacità di intercettare deviazioni patologiche dai fini istituzionali.

In definitiva, la vera sfida per la governance locale risiede nella capacità di valorizzare questo patrimonio informativo integrato. Solo trasformando i dati dei controlli in leve strategiche di internal auditing e di risk assessment l'ente locale potrà abbandonare l'approccio difensivo del mero adempimento burocratico. È proprio attraverso questo circuito virtuoso di autovalutazione e trasparenza che il sistema dei controlli interni si legittima come il presidio fondamentale per la tutela della sana gestione e, soprattutto, come lo strumento abilitante per la reale generazione di quel "Valore Pubblico" atteso dalla collettività.

Note e riferimenti bibliografici

[1] Il "valore pubblico" generato dall'azione amministrativa, viene definito dal decreto ministeriale 30 giugno 2022, n. 132, come l'incremento del benessere economico, sociale, educativo, assistenziale, ambientale, a favore dei cittadini e del tessuto produttivo. (Articolo 3, comma 1, lettera a), punto 4) del citato decreto.

[2] A tal fine si richiama l'articolo 6, comma 1, del D. L. 80/2021 "Per assicurare la qualità e la trasparenza dell'attività amministrativa e migliorare la qualità dei servizi ai cittadini e alle imprese (...omissis...), le pubbliche amministrazioni, (...omissis...), adottano il Piano integrato di attività e organizzazione, (...omissis...), nel rispetto delle vigenti discipline di settore e, in particolare, del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 e della legge 6 novembre 2012, n. 190". Viene direttamente statuita dalla norma, per espresso richiamo, la connessione tra PIAO e, quindi, la creazione di valore pubblico, Performance e normativa Anticorruzione.

[3] N.D.M. PORCARI, R. TURTURIELLO, Manuale teorico-pratico in materia di anticorruzione e trasparenza, Maggioli, 2021, p. 297.

[4] Controlli preventivi, se effettuati su un atto già formato, ma prima che ne produca i suoi effetti (come un visto o una approvazione), condizionandone l'efficacia; Controlli successivi, effettuati su un atto già divenuto efficace.

[5] Tali controlli possono essere di diverso tipo:

I) Ispettivi, si concretizzano con ispezioni ed accertamenti;

II) Sostitutivi, quando l'autorità gerarchicamente superiore, dopo aver accertato che l'organo controllato non ha provveduto ad emettere un atto obbligatorio ex lege, si sostituisce a quest'ultimo nell'emanazione dello stesso;

III) Repressivi, quando comportano l'applicazione di una sanzione amministrativa o disciplinare a carico del responsabile dell'organo.

[6] Nozioni e nomenclature estratte da G. MILANO, A. ROSSI, Manuale di contabilità e finanza degli enti locali, Edizioni Simone, 2022, XXIV Edizione, Capitolo 10 "I controlli interni ed esterni sulla gestione", pp. 293 -294.

[7] R. NARDUCCI (A cura di), Guida normativa per l'amministrazione locale, Ordinamento Istituzionale, Parte ventisettesima "Il sistema dei controlli interni di gestione e strategico-finanziario", Maggioli Editore, 2024, p. 1583.

[8] P. TENDA, Controlli amministrativi e modelli di governance della Pubblica Amministrazione, Giappichelli, 2012.

[9] D. Lgs. 267/2000 e ss.mm.ii.

Articolo 147-bis Controllo di regolarità amministrativa e contabile

1. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva della formazione dell'atto, da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria.

2. Il controllo di regolarità amministrativa è inoltre assicurato, nella fase successiva, secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del segretario, in base alla normativa vigente. Sono soggette al controllo le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento.

3. Le risultanze del controllo di cui al comma 2 sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale.

[10] G. MILANO, A. ROSSI, Manuale di contabilità e finanza degli enti locali, Edizioni Simone, 2022, XXIV Edizione, Capitolo 10 "I controlli interni ed esterni sulla gestione", p. 298.

[11] Il riconoscimento di debiti fuori bilancio (art. 194 TUEL) è un indicatore di rischio primario. Spesso, il debito fuori bilancio nasconde l'acquisizione di beni o servizi senza il preventivo impegno di spesa, in violazione delle regole contabili, per favorire determinati fornitori o per aggirare i controlli preventivi.

[12] Un volume eccessivo di residui attivi (crediti vantati dall'ente e non riscossi) può celare favoritismi verso determinati contribuenti o debitori, ai quali viene consentito di non pagare quanto dovuto. Il controllo sugli equilibri deve indagare le cause della mancata riscossione e verificare se sono state attivate tutte le procedure coattive previste dalla legge.

[13] Il controllo sugli equilibri deve estendersi al "Gruppo Amministrazione Pubblica" attraverso il bilancio consolidato. Spesso, le perdite o i debiti vengono "esternalizzati" nelle società partecipate per mantenere formalmente in ordine il bilancio dell'ente. Questo meccanismo di occultamento è una forma di falso in bilancio e di corruzione sistemica. Il sistema dei controlli interni deve analizzare i flussi finanziari tra ente e partecipate per intercettare queste manovre elusive.

[14] Corte dei Conti, Sezione delle Autonomia, Deliberazione n. 5/SEZAUT/2017/INPR.

[15] Il controllo di gestione deve riguardare l'intera attività amministrativa e gestionale degli enti locali (art. 198, comma 1, del Tuel) e deve essere esercitato nel rispetto delle modalità stabilite dal TUEL, dallo statuto, dal regolamento di contabilità o da altro apposito regolamento.

[16] L'obbligo di trasmettere alla Corte dei conti il referto annuale sul sistema dei controlli interni, adottato sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti, deve intendersi riferito, ai sensi degli artt. 148 e 156 del TUEL, a tutti i Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, a tutte le Città metropolitane e a tutte le Amministrazioni provinciali, il cui scopo è quello di verificare il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale.

[17] Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR "Linee guida e relativo questionario per le relazioni annuali (...) sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni (...)", pag. 1.

[18] Il ritardo sistematico nel rilascio di autorizzazioni, concessioni o nulla osta può essere strumentale alla richiesta di utilità indebite (concussione o induzione indebita). Il controllo di gestione deve fornire report periodici sui tempi medi di attesa per le pratiche sensibili (es. permessi di costruire, autorizzazioni commerciali). Un peggioramento improvviso dei tempi in un determinato settore deve far scattare un alert per il RPCT. Altro esempio in tema di analisi dei costi standard; il confronto tra i costi effettivamente sostenuti dall'ente ed i costi standard o i benchmark di settore è un altro strumento potente. Se il costo per la manutenzione del verde pubblico o per il servizio mensa risulta significativamente più alto rispetto a quello di comuni limitrofi o rispetto agli anni precedenti, senza giustificazioni tecniche plausibili, il controllo di gestione deve segnalare l'anomalia. Questo tipo di controllo può intercettare fenomeni di sovra-fatturazione o di specifiche tecniche "gonfiate" nei capitolati d'appalto.

[19] Quindi, il controllo di gestione potrebbe essere integrato con il sistema anticorruzione attraverso gli indicatori di anomalia. A titolo meramente esemplificativo, nell'ambito degli appalti pubblici si potrebbe verificare l'indice di affidamento diretto (percentuali di affidamenti diretti vicini al totale degli affidamenti possono far presagire una elusione delle procedure competitive) oppure l'indice di concentrazione dei fornitori (percentuali alte di contratti aggiudicati da uno o pochi operatori economici possono rappresentare una violazione del principio di rotazione); nei settori relativi al rilascio di concessioni, permessi o autorizzazioni, la varianza dei tempi di rilascio dei permessi può far presagire il sospetto di "corsie preferenziali" nel caso in cui alcune pratiche siano rapidissime ed altre molto lente; nell'ambito delle risorse umane, percentuali alte di concorsi vinti da personale già in servizio, può essere sintomo di concorsi cuciti su misura; fornitori con assetti proprietari poco opachi oppure richieste di pagamenti su conti esteri possono essere forieri di rischi antiriciclaggio.

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:
<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=11756>